

República de Colombia
Contaduría General de la Nación

Estrategia de **Convergencia** de la Regulación Contable Pública **hacia Normas Internacionales** de Información Financiera **(NIIF)** y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público **(NICSP)**



¡Cuentas claras, Estado transparente!



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN



MinHacienda
Ministerio de Hacienda
y Crédito Público

**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

2013
Junio



MinHacienda
Ministerio de Hacienda
y Crédito Público

**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Diagramación e impresión
Imprenta Nacional de Colombia

Impreso en Colombia

Bogotá D. C., junio de 2013

ISBN: 978-958-57948-3-2

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
Juan Manuel Santos Calderón

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Mauricio Cárdenas Santamaría

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Pedro Luis Bohórquez Ramírez

SUBCONTADORA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Miryam Marley Hincapié Castrillón

COORDINADORA GIT DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS
Rocío Pérez Sotelo

EQUIPO DE INVESTIGACIÓN Y APOYO TÉCNICO
Martha Liliana Arias Bello
Freddy Armando Castaño Pineda
Yenny Claros González
Germán Eduardo Espinosa Flórez
Martha Rubiela Granados Molina
Carlos Alberto Prieto Suárez
Hernán Pulgarín Giraldo
Diana Patricia Valencia Rondón
María Isabel Valenzuela Rojas

CORRECCIÓN DE ESTILO
Aída Luz Ramos Vásquez

Contenido

Presentación.....	11
Abreviaturas.....	13

Capítulo I: Antecedentes, referentes y contextualización de la regulación contable pública

1.	Competencias del Contador General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación.....	17
2.	Aspectos jurídicos relacionados con la convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	19
3.	Caracterización del sector público colombiano.....	21
3.1	Organización administrativa, jurídica y política.....	21
3.2	Función económica.....	22
4.	Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera: antecedentes nacionales e internacionales.....	24
4.1.	La regulación de la contabilidad pública: Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional.....	24
4.2.	Contexto económico.....	26
4.2.1	Generalidades.....	27
4.2.2	Contexto económico del sector público en Colombia.....	28
4.2.3	Usuarios de la información contable pública.....	30
4.3.	Modernización de la regulación contable pública en Colombia.....	31
4.4.	Direccionamiento de la convergencia en el sector privado.....	33
5.	Principales conclusiones de los análisis comparados entre el Régimen de Contabilidad Pública y los modelos internacionales de contabilidad.....	34
5.1	Marco conceptual.....	34
5.2	Instrumentos financieros.....	38
5.2.1	Instrumentos financieros emitidos.....	38
5.2.2	Activos y pasivos financieros.....	39

5.2.2.1	Reconocimiento y medición inicial	40
5.2.2.2	Medición posterior	41
5.2.2.3	Reclasificaciones	42
5.2.2.4	Deterioro	42
5.2.2.5	Baja en cuentas	43
5.2.3	Instrumentos derivados	43
5.2.4	Revelaciones	44
5.3	Inversiones patrimoniales	44
5.3.1	Inversiones en entidades controladas	44
5.3.1.1	Estados financieros separados	45
5.3.1.2	Estados financieros consolidados	45
5.3.1.3	Revelaciones	46
5.3.2	Inversiones en entidades asociadas	46
5.3.2.1	Medición inicial	46
5.3.2.2	Medición posterior	47
5.3.2.3	Deterioro	47
5.3.2.4	Revelaciones	47
5.3.3	Negocios conjuntos	47
5.3.4	Revelaciones sobre partes relacionadas	49
5.4	Activos no financieros	49
5.4.1	Inventarios	49
5.4.2	Propiedades, planta y equipo	50
5.4.3	Propiedades de inversión	52
5.4.4	Activos intangibles	53
5.4.5	Arrendamientos	55
5.4.6	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	56
5.4.7	Agricultura	58
5.4.8	Costos por préstamos	59
5.5	Pasivos	60
5.5.1	Beneficios a los empleados y contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro	60
5.5.2	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	63
5.6	Ingresos	64

5.6.1	Ingresos de transacciones sin contraprestación.....	64
5.6.1.1	Impuestos	65
5.6.1.2	Transferencias	65
5.6.2	Ingresos de transacciones con contraprestación	67
5.6.3	Contratos de construcción	68
5.6.4	Subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas del gobierno	69
5.7	Otras normas	71
5.7.1	Valor razonable.....	71
5.7.2	Deterioro del valor de los activos.....	72
5.7.2.1	Deterioro de activos no generadores de efectivo.....	72
5.7.2.2	Deterioro de activos generadores de efectivo.....	73
5.7.3	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio	75
5.7.3.1	Moneda funcional y moneda de presentación	75
5.7.3.2	Transacciones en moneda extranjera	76
5.7.3.3	Conversión a la moneda de presentación	76
5.7.3.4	Inversión neta en un negocio en el extranjero.....	77
5.7.3.5	Revelaciones	77
5.7.4	Concesiones	77
5.7.4.1	Para el concedente.....	77
5.7.4.2	Para el concesionario.....	79
5.7.5	Impuesto a las ganancias	79
5.8	Presentación de estados financieros y revelaciones	80
5.8.1	Presentación de estados financieros	80
5.8.2	Estado de flujos de efectivo	82
5.8.3	Información financiera intermedia.....	83
5.8.4	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	84
5.8.5	Revelación de información financiera sobre el sector gobierno general	85
5.8.6	Presentación de reportes por segmentos.....	86
5.8.7	Cambios en las políticas contables, en las estimaciones y corrección de errores.....	87
5.8.7.1	Cambios en las políticas contables.....	87

5.8.7.2	Cambios en las estimaciones	88
5.8.7.3	Corrección de errores	88
5.8.7.4	Revelaciones	88
5.8.8	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	89
5.8.9	Información financiera en economías hiperinflacionarias	89
5.8.10	Ganancias por acción.....	90
6.	Análisis de impactos.....	91
6.1.	Impactos en las empresas que se acogieron al ejercicio de prueba de aplicación voluntaria anticipada de NIIF	91
6.1.1.	Impactos operativos, tecnológicos y en el recurso humano....	91
6.1.2.	Impactos financieros	92
6.2.	Impactos en los usuarios estratégicos de la información contable pública.....	94
6.2.1	Utilidad de la información contable pública preparada con base en el RCP	94
6.2.2	Impactos en la provisión de información financiera	95
6.3.	Impactos en los procesos y productos misionales de la Contaduría General de la Nación derivados de la implementación de NIIF y NICSP	96
6.3.1.	Proceso de Normalización y culturización contable	97
6.3.2.	Proceso de Centralización de la Información	98
6.3.3.	Proceso de Consolidación de la Información	98
7.	Caracterización de las entidades públicas, implementación del RCP y preparación para aplicar Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera	99
A.	Información relativa a la operación y función económica.....	101
B.	Información relativa a la producción y utilidad de la información contable pública	102
C.	Conocimiento y preparación de información de acuerdo con estándares internacionales de información financiera	103

Capítulo II: Política de regulación contable pública

1.	Aspectos generales	107
1.1	La contabilidad pública y el Sistema Nacional de Contabilidad Pública en el marco de los modelos contables aplicables	107
1.2	Modelos de contabilidad financiera aplicables por las entidades bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública	108

1.2.1	Modelo de contabilidad para entidades de gobierno.....	112
1.2.2	Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público.....	112
1.2.3	Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público.....	113
2	Aspectos conceptuales y técnicos.....	114
2.1	Marco conceptual para modelos de contabilidad financiera de las entidades del sector público	115
2.2	Instrumentos financieros	119
2.2.1	Instrumentos financieros emitidos	119
2.2.2	Activos y pasivos financieros	120
2.2.2.1	Inversiones de administración de liquidez	120
2.2.2.2	Cuentas y préstamos por cobrar	122
2.2.2.3	Emisión y colocación de títulos de deuda.....	124
2.2.2.4	Cuentas y préstamos por pagar	124
2.2.3	Instrumentos derivados y operaciones de cobertura	125
2.3	Inversiones patrimoniales	126
2.3.1	Inversiones en entidades controladas	126
2.3.2	Inversiones en entidades asociadas	127
2.3.3	Negocios conjuntos	128
2.3.4	Revelaciones sobre partes relacionadas	128
2.4	Activos no financieros	129
2.4.1	Inventarios.....	130
2.4.2	Propiedades, planta y equipo	131
2.4.3	Propiedades de Inversión	133
2.4.4	Activos intangibles.....	134
2.4.5	Arrendamientos.....	134
2.4.6	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.....	135
2.4.7	Agricultura	136
2.4.8	Costos por préstamos	137
2.5	Pasivos.....	138
2.5.1	Beneficios a los empleados y contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro.....	138

2.5.2	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	140
2.6	Ingresos	141
2.6.1	Ingresos de transacciones sin contraprestación	141
2.6.2	Ingresos de transacciones con contraprestación	142
2.6.3	Contratos de construcción	144
2.6.4	Subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas del gobierno	144
2.7	Otras normas	145
2.7.1	Valor razonable.....	145
2.7.2	Deterioro de valor de los activos	145
2.7.3	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio	146
2.7.3.1	Moneda funcional.....	146
2.7.3.2	Transacciones en moneda extranjera	147
2.7.3.3	Conversión a la moneda de presentación	147
2.7.3.4	Inversión neta en un negocio en el extranjero.....	147
2.7.4	Concesiones	148
2.7.5	Impuesto a las ganancias	149
2.7.6	Pagos basados en acciones	149
2.8	Presentación de estados financieros y revelaciones	150
2.8.1	Presentación de estados financieros	150
2.8.2	Información financiera intermedia.....	151
2.8.3	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	152
2.8.4	Revelación de información financiera sobre el sector gobierno general	152
2.8.5	Presentación de reportes por segmentos.....	153
2.8.6	Cambios en las políticas contables, en las estimaciones y corrección de errores.....	153
2.8.7	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	154
2.8.8	Información financiera en economías hiperinflacionarias	154
2.8.9	Ganancias por acción.....	154
3	Aspectos instrumentales del Sistema Nacional de Contabilidad Pública.....	154
3.1	Estructuración de planes o catálogos de cuentas	154

3.1.1	Para las entidades de gobierno y para las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público	154
3.1.2	Para las empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público	155
3.2	Expedición de la doctrina contable pública, guías y normas contables	155
3.3	Libros de contabilidad y otros documentos soporte	155
	Bibliografía	157

Presentación

El ordenamiento de las finanzas públicas y la provisión de información financiera del sector público consolidado y de las entidades que lo conforman, se constituyen en herramientas fundamentales para el logro de objetivos de buen gobierno, estabilización y crecimiento económico del país.

En el escenario de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad e información financiera, la Contaduría General de la Nación (CGN) emprendió un proyecto investigativo que, en consonancia con dicho escenario, dirige sus esfuerzos a la modernización de la regulación contable. Para ello, se pretende, de un lado, estructurar una normatividad que se funde en los estándares internacionales como referentes aplicables al entorno del sector público colombiano y, de otro lado, implementar prácticas líderes en materia de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades gubernamentales y de las empresas de propiedad estatal, como parte de una estrategia de fortalecimiento de la competitividad, de la gobernanza y del desarrollo empresarial.

Lo anterior, considera realidades inocultables actualmente como la creciente financiación de las entidades estatales a través de los mercados de capitales, la globalización financiera, los dinámicos procesos de integración regional, el reconocimiento de la información financiera estatal de calidad como elemento de competitividad y buen gobierno, la expansión de la administración pública y la inserción de empresas estatales en el contexto internacional, entre otros elementos. Estas realidades justifican que, según un enfoque de aplicabilidad y gradualidad, se avance en la modernización de la gestión financiera pública a través de la propuesta de política de regulación que se da a conocer en el presente documento.

En el capítulo I, se presentan, como sustento de la propuesta de política, los resultados de la investigación realizada. Dicho análisis contempla: una descripción tanto jurídica como conceptual de las características del sector público colombiano, un sondeo de los diferentes referentes internacionales, una comparación entre el Régimen de Contabilidad Pública y los modelos internacionales de contabilidad y una estimación de los impactos que implicaría la aplicación de la nueva normativa basada en estudios de implementación que se realizaron en empresas estatales.

En el capítulo II se presenta la política de regulación contable pública que desarrolla aspectos técnicos y conceptuales, enfatiza los criterios acogidos a partir de las brechas identificadas entre el actual RCP y los referentes internacionales e identifica los aspectos en los cuales se tiene previsto apartarse de lo prescrito en esos mismos referentes. Esta propuesta de regulación se pone a disposición de los diferentes usuarios de la información contable pública considerados en el Sistema Nacional de Contabilidad Pública.

Dado que esta propuesta debe ser objeto de amplia socialización y discusión con los destinatarios a fin de modernizar la actual regulación y contribuir con los propósitos de control de recursos, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia, se invita a los interesados a participar activamente en este proceso a través de los mecanismos que se dispondrán para tal fin, en la página web de la CGN: www.contaduria.gov.co.

PEDRO LUIS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ
Contador General de la Nación

Abreviaturas

CGN	Contaduría General de la Nación
CINIIF	Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF PYMES	Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeña y Mediana Empresa
PCC	Private Company Council
SNCP	Sistema Nacional de Contabilidad Pública
RCP	Régimen de Contabilidad Pública



Capítulo I

Antecedentes, Referentes y Contextualización de la Regulación Contable Pública

1. Competencias del Contador General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación¹

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991 crea el cargo de Contador General de la Nación, y al respecto dispone:

Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...) (Subrayado fuera de texto).

Como se observa, la Constitución Política no delimita expresamente el ámbito de regulación del Contador General de la Nación, pues indica que este funcionario tiene como responsabilidad, entre otras, "determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley". Dicho ámbito se precisa con la expedición de la Ley 298 de 1996 al señalar, en el literal a) del artículo 4, que una de las funciones de la Contaduría General de la Nación es: "Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público". (Subrayado fuera de texto).

Con lo antes expuesto, es claro que la competencia del Contador General de la Nación, en términos de la regulación contable, está limitada al sector público, pero es importante precisar que en dicha delimitación, ni la Constitución ni la Ley supeditan esta competencia a la clase de entidad pública o al tipo de actividad que desarrollan estas entidades.

Sobre el tema objeto de análisis, son varias las sentencias que ha expedido la Corte Constitucional, entre las cuales se resaltan: la C-487 de 1997, la C-1190 de 2000 y la C-452 de 2003. Por su parte, el Consejo de Estado ha expedido la Sentencia 25800 de 2012. A continuación, se citan algunos fragmentos de estos fallos:

Sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional

Se advierte claramente en el texto del artículo 354 de la Constitución, que la institución rectora y máxima autoridad administrativa a nivel nacional en

1 Véase Anexo 1: "Competencias del Contador General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación www.contaduria.gov.co.

materia contable son respectivamente la Contaduría y el Contador General de la Nación, siendo sus subordinadas, en esa materia, todas las entidades públicas; a ella le corresponde, dice la citada norma superior, "...determinar las normas contables que deben regir el país, conforme a la ley...". (Subrayado fuera de texto).

Sentencia C-1190 de 2000 de la Corte Constitucional

"(...) los organismos de vigilancia e inspección deben aplicar las políticas, principios y normas que determine la Contaduría General de la República y en los términos y condiciones que esta establezca".

Sentencia C-452 de 2003 de la Corte Constitucional

"En estas circunstancias, al ejercer la atribución dada por el Legislador para expedir reglas generales en materia contable, las superintendencias y órganos de control deberán considerar el mandato contenido en el artículo 354 de la Constitución y las disposiciones que desarrollen este precepto Superior". (Subrayado fuera de texto).

Sentencia 25800 de 2012 del Consejo de Estado

Una interpretación armónica tanto de las normas como de la jurisprudencia transcritas permite concluir que ellas apuntan a preservar la coherencia de las entidades del Estado en materia contable, por lo cual la Sala prohija los argumentos contenidos en la interpretación que del numeral 3 (hoy numeral 4) del artículo 79 de la Ley 142 de 1994 hizo la Corte Constitucional en el fallo antes citado y reitera que los organismos de inspección y vigilancia, entre los cuales se encuentra la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar los vigilados deben ajustarse a las políticas, principios y normas que determine la Contaduría General de la Nación en los términos y condiciones que esta establezca. (Subrayado fuera de texto).

Los fallos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, relacionados con las competencias del Contador General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación, han ratificado y precisado el alcance y ámbito de la regulación contable pública, y han reconocido con importantes argumentos su autoridad para regular la contabilidad de las entidades que pertenecen al sector público. La Corte también ha sido clara al establecer los límites de actuación de otras entidades públicas en materia de emisión de normas contables, como es el caso de los organismos de inspección, vigilancia y control, los cuales están sujetos a la regulación expedida por el Contador General de la Nación.

2. Aspectos jurídicos relacionados con la convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Mediante la Ley 1314 de 2009, el Estado colombiano establece como política, la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad que tienen aceptación mundial. Esta ley define las autoridades de regulación y normalización técnica y, de manera particular, respeta las facultades regulatorias que en materia de contabilidad pública, tiene a su cargo la Contaduría General de la Nación.

El artículo 1 de esta Ley, que trata sobre los objetivos que persigue la norma, se refiere, entre otros aspectos, a las características de las normas contables que se expiden, así como a la información financiera que resulta de su aplicación en términos de los beneficios para los diferentes usuarios. Este ordenamiento general tiene unas restricciones que se indican en el parágrafo del artículo 1, el cual dispone: “Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 6 de la misma ley, en concordancia con lo señalado, deja intactas las facultades que le otorgó la Ley 298 de 1996 a la Contaduría General de la Nación al definir y diferenciar los roles de las autoridades que intervienen en la expedición de normas de contabilidad y de aseguramiento de la información. En este sentido, expresa:

Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información. (Subrayado fuera de texto).

No obstante lo mencionado (parágrafo único del artículo 1 y artículo 6 de la Ley 1314 de 2009), es importante resaltar que lo ordenado en el artículo 12 de la Ley 1314 (Coordinación entre entidades públicas) condiciona la actuación que tienen las entidades públicas en materia de emisión de normas contables y de aseguramiento de la información. Así lo precisa este artículo al expresar que:

En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones. (Subrayado fuera de texto).

Para ratificar dicho mandato, el artículo 240 de la Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, dispone:

En desarrollo de los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, participación, publicidad, seguridad jurídica e igualdad, el Gobierno Nacional establecerá un sistema de coordinación institucional que persiga el logro de los objetivos de la Ley 1314 de 2009 de expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial.

El desarrollo de este sistema tendrá en cuenta los roles de cada una de las autoridades que participen en la creación de normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información según el esquema fijado en las Leyes 298 de 1996 y 1314 de 2009 que distingue entre autoridades de regulación, supervisión y normalización técnica. (...)

Por lo anterior, el Contador General de la Nación hace parte de la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, creada mediante el Decreto 3048 de 2011, la cual tiene por objeto coordinar las entidades públicas con competencia sobre entes públicos o privados, para que las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Ahora bien, en materia de regulación contable pública, el Contador General de la Nación tiene una competencia que se extiende a todas las entidades del sector público, con independencia del sector y nivel al que pertenezcan. Pese a ello, es pertinente precisar que con base en la normativa antes analizada, dicha coordinación se debe llevar a cabo en el contexto de las empresas y no en el de las entidades de gobierno.

3. Caracterización del sector público colombiano

La caracterización del sector público se puede llevar a cabo teniendo en cuenta la organización administrativa, jurídica y política de un país o atendiendo a la función que cumplen sus instituciones dentro de la economía.

3.1 Organización administrativa, jurídica y política

En el contexto del sector público colombiano, desde el punto de vista administrativo, jurídico y político, el marco de referencia es la Constitución Política y la Ley 489 de 1998 que desarrolla lo relativo a la estructura y organización de la Administración Pública.

La estructura política del Estado colombiano está definida en los artículos 1 y 113 de la Constitución Política. El artículo 1 establece que “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales (...)”. Como consecuencia de ello, el Estado se estructura en los niveles nacional y territorial. Por su parte, el artículo 113 establece la separación del poder público en tres ramas: legislativa, ejecutiva y judicial, y la existencia de otros órganos autónomos e independientes para el cumplimiento de algunas funciones específicas del Estado.

De otra parte, desde un enfoque funcional, la Constitución Política señala: que los diferentes órganos del Estado deben tener asignadas funciones separadas, que ninguna autoridad del Estado puede ejercer funciones distintas de las que le determinen la Constitución y la ley, y que para procurar la realización de los fines del Estado, debe existir una colaboración armónica entre los diferentes órganos.

En concordancia con lo anterior, el poder legislativo es ejercido por el Senado y la Cámara de Representantes, mientras que el poder judicial es ejercido por la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, el Consejo Superior de la Judicatura, la Fiscalía General de la Nación, los Tribunales y los Jueces, y la justicia penal militar.

El poder ejecutivo lo ejerce el gobierno nacional que está conformado por la Presidencia de la República, los ministerios y los departamentos administrativos (que actúan como organismos principales de la administración), y por otros organismos o entidades adscritos o vinculados a un ministerio o a un departamento administrativo.

Las gobernaciones y las alcaldías son los organismos principales del poder ejecutivo en el nivel territorial. Los demás entes de este nivel son adscritos o vinculados y cumplen sus funciones bajo la orientación, coordinación y control de los organismos principales en los términos que señalen la ley, las ordenanzas o los acuerdos, según el caso.

Para facilitar el desarrollo de la función administrativa, se establece la descentralización por servicios. Las entidades del sector descentralizado se caracterizan porque tienen personería jurídica y gozan de autonomía administrativa y patrimonio propio o capital independiente. Las formas o tipos jurídicos que, de conformidad con la ley, pueden adoptar los organismos descentralizados son: establecimiento público, empresa industrial y comercial del Estado, superintendencia o unidad administrativa especial con personería jurídica, empresa social del Estado, empresa oficial de servicios públicos domiciliarios, instituto científico o tecnológico, sociedad pública, sociedad de economía mixta y las demás que sean creadas, organizadas o autorizadas en virtud de la ley.

Los órganos autónomos e independientes tienen origen constitucional y cumplen funciones específicas. Dentro de ellos, se encuentran el Banco de la República, los entes universitarios, las corporaciones autónomas regionales, la Comisión Nacional del Servicio Civil y los demás organismos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política que se sujetan a las disposiciones establecidas en las respectivas leyes.

Por su parte, el Ministerio Público (conformado por la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo y las personerías municipales), la Controlaría General de la República y las contralorías territoriales desempeñan funciones de control. Finalmente, dentro de la estructura del Estado se encuentran la organización electoral integrada por el Consejo Nacional Electoral y la Registraduría Nacional del Estado Civil.

3.2 Función económica

Los referentes a partir de los cuales se caracteriza el sector público, en virtud de la función que cumplen sus instituciones dentro de una economía, son: el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales (Naciones Unidas, 1993 y 2001) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (IFAC, 2011), específicamente, la NICSP 22 que trata el tema de información financiera del gobierno general.

De acuerdo con los documentos señalados, el sector público está conformado por el gobierno general y las corporaciones públicas. El primero abarca las instituciones de gobierno y entidades sin ánimo de lucro que son controladas por el gobierno y que suministran bienes y servicios gratuitamente o los venden a precios de no mercado. El segundo comprende el sector de las corporaciones públicas el cual está controlado, directa o indirectamente, por instituciones de gobierno e incluye las corporaciones, las cuasicorporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que venden bienes o servicios a precios de mercado.

La diferencia entre el gobierno general y las corporaciones públicas radica en la forma como financian los bienes o servicios que ofrecen a la sociedad. Las unidades de go-

bierno, por lo general, no venden ningún producto o servicio; por ende, sus ingresos provienen, directa o indirectamente, de impuestos o transferencias; mientras que las corporaciones tienen como fuente principal de financiación la venta de bienes o prestación de servicios a precios de mercado.

Una institución se clasifica como parte del gobierno general si la totalidad o la mayor parte de los bienes o servicios que provee se suministra gratuitamente o se venden a precios de no mercado; de lo contrario, se clasifica como corporación pública. Sin embargo, algunas corporaciones pueden obtener ingresos por transferencia de recursos del gobierno. En este caso, si la mayor parte de la financiación se obtiene por esta vía, se clasifican como entidades de gobierno.

De acuerdo con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, las corporaciones públicas que venden bienes o servicios a precios de mercado y cuyos únicos beneficiarios son instituciones gubernamentales, se consideran entes auxiliares y se incluyen en la institución gubernamental correspondiente.

En el gobierno general, confluyen diferentes instituciones que constituyen una sola unidad la cual abarca actividades fundamentales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial. En el poder ejecutivo, los ministerios (a nivel nacional) y las gobernaciones y alcaldías (a nivel territorial) son instituciones gubernamentales, así como las entidades controladas por ellas, las cuales se financian, principalmente, con recursos asignados en el presupuesto. Se pueden citar como ejemplo los establecimientos públicos, las superintendencias y las unidades administrativas especiales.

Las corporaciones incluyen las cuasicorporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que son productoras en condiciones de mercado. Las corporaciones son conocidas habitualmente como empresas públicas, es decir, entidades que venden bienes o servicios a precios de mercado y que están controladas directa o indirectamente por el gobierno. Por su parte, las cuasicorporaciones son instituciones que jurídicamente, no se han creado como empresas, es decir, son instituciones del gobierno pero actúan como si fuesen corporaciones porque, entre otras razones, cobran un precio de mercado por un producto o servicio; se administran y funcionan en forma similar a una empresa; y tienen recursos propios.

Una empresa se considera cuasicorporación cuando el gobierno ha concedido un grado suficiente de discrecionalidad a la gerencia en la gestión del proceso de producción y al uso de sus fondos. Las cuasicorporaciones del gobierno deben tener la capacidad de mantener sus propios fondos para operaciones y crédito, y de financiar una parte o la totalidad de su formación de capital mediante recursos propios, reservas u obtención de créditos.

Las corporaciones se clasifican en corporaciones públicas financieras y corporaciones públicas no financieras. Las primeras están conformadas por entidades que

realizan principalmente intermediación financiera y provisión de servicios financieros para el mercado. Se incluyen en esta clasificación, los bancos comerciales, los bancos de inversión, el Banco Central, las compañías de seguros, las compañías financieras, las compañías de arrendamiento financiero, los fondos de inversión, los corredores de bolsa, las casas de cambio y otras instituciones financieras gubernamentales que operan con base en el mercado. Todas las demás corporaciones que no cumplen con las características de las corporaciones públicas financieras se clasifican como no financieras.

De conformidad con lo anterior, el sector público está conformado por instituciones de diferente índole, algunas financiadas (directa o indirectamente) con recursos del presupuesto y otras, que se autofinancian al producir bienes y servicios en condiciones de mercado, lo cual las asimila a entidades privadas. En consecuencia, desde la perspectiva de la función económica, se establece una distinción al interior de las entidades del sector público, diferenciando entidades de gobierno y empresas. Dicha clasificación es determinante para efectos de establecer el modelo de contabilidad que les es aplicable.

4. Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera: antecedentes nacionales e internacionales

4.1. La regulación de la contabilidad pública: Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional²

De acuerdo con los criterios definidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), las entidades que conforman el sector público se clasifican en Gobierno General y en Corporaciones (Empresas). En materia de contabilidad, los análisis realizados permiten concluir que la regulación contable del sector público difiere de un país a otro. Ello se debe, principalmente, a que los diversos sistemas contables públicos están contruidos sobre bases jurídicas, económicas y sociales, propias de cada país, y a que cada jurisdicción es autónoma para establecer el cuerpo normativo que rige a las entidades que hacen parte del sector público; esto trae como consecuencia, la falta de acuerdo acerca del paradigma a seguir en materia de contabilidad financiera.

Según el análisis realizado, la mayoría de países de Norteamérica, Europa y Oceanía han decidido diferenciar entre la contabilidad de las entidades de Gobierno General y la contabilidad de las empresas.

2 Véase Anexo 2: "La regulación de la contabilidad pública: Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación www.contaduria.gov.co.

En el caso de las empresas, el modelo contable aplicable depende de si se trata de una compañía listada o no listada. Las compañías listadas son aquellas cuyos instrumentos de deuda o patrimonio se cotizan en mercados públicos de valores. Para este tipo de entidades (independientemente si son o no propiedad del Estado), la mayoría de países ha optado por las Normas Internacionales de Información Financiera, modelo promovido por el International Accounting Standards Board (IASB).

Con relación a las compañías listadas, Deloitte & Touche (2012) realizó el estudio titulado "Use of IFRS by jurisdiction" en 174 países, del cual se concluye lo siguiente: en 93 compañías es obligatorio elaborar información financiera con base en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); en 25 compañías se pueden presentar estados financieros con base en NIIF, pero no es obligatorio; en 28 compañías no se permite elaborar información financiera con base en NIIF; en 7 compañías es obligatorio presentar información financiera con base en NIIF y en 21 países no hay compañías listadas en la bolsa de valores locales.

Con respecto a la contabilidad para las empresas no listadas, existe un debate a nivel internacional sobre cuál debe ser el modelo contable a seguir. El IASB, en el año 2009, emitió el estándar conocido como NIIF PYMES a manera de propuesta contable para dichas organizaciones. En la actualidad, este modelo es objeto de revisión y se tiene previsto presentar los resultados del mismo en el 2015.

Aunque el IASB afirmó en 2012 que cerca de 70 países habían adoptado o manifestado su intención de acoger el modelo NIIF PYMES, los países más desarrollados no han decidido aún el modelo que van a exigir para estas entidades. Este es el caso de la Comisión Europea quien, el 25 de octubre de 2011, hizo público un documento en el cual afirma no adoptar el modelo NIIF PYMES. Por su parte, en los Estados Unidos, la Financial Accounting Foundation creó, el 30 de mayo de 2012, el Private Company Council (PCC), encargado de emitir la regulación contable para empresas privadas. En julio de 2012, el PCC elaboró un documento titulado "A Framework for Evaluating Financial Accounting and Reporting Guidance for Private Companies", en el cual plantea posiciones distantes con respecto a lo establecido en el modelo NIIF PYMES. La diferencia más relevante está relacionada con la noción de responsabilidad pública, lo que lleva al PCC a excluir las instituciones financieras del concepto de interés público.

La contabilidad para las entidades del gobierno general también es disímil, los marcos regulatorios varían entre países y no existe un referente único con respecto al cual orientar la regulación en cada país. Las normas de contabilidad internacionalmente reconocidas para el gobierno son las emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), pero este marco regulatorio no ha sido acogido por los países más desarrollados.

Por ejemplo, Estados Unidos no tiene establecido un proceso de convergencia de sus normas contables para el sector público hacia las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IPSASB. En Canadá, el regulador contable es el Public Sector Accounting Board en cuyos pronunciamientos (Public Sector Accounting Board, 2011) afirmó que el marco conceptual y las normas para las entidades de gobierno están basadas en los estándares de contabilidad para las empresas; no obstante, incluye temas que no están cubiertos por los estándares que rigen para el sector privado y excluye algunos otros que no son pertinentes para las entidades del sector público.

En la Unión Europea no hay Directiva que obligue a los estados miembros a adoptar un único modelo. En 2011, la Comisión Europea adelantó una consulta pública para establecer la viabilidad de aplicar los estándares emitidos por el IPSASB; los resultados de dicho estudio (llevado a cabo por la Eurostat en 2012) indican que el 59% de los encuestados tiene objeciones con respecto a las NICSP emitidas por el IPSASB, el 31% tiene reservas sobre dicha normativa y el 28% no acepta su implementación. Estos resultados evidencian que no existe total acuerdo entre los países miembros de la Unión Europea en torno a la aplicación de la normativa internacional en materia de contabilidad para el gobierno.

El hecho de que no exista un acuerdo común con respecto al modelo de contabilidad que deben aplicar las administraciones públicas permite que cada país tome un camino diferente. Es así como el Reino Unido y Francia tienen un conjunto de estándares para el sector público basado en las NIIF; Australia tiene normas de contabilidad que son únicas tanto para el sector privado como para el sector público, con estándares específicos para este último; España decidió tomar como referente las NICSP; Estados Unidos tiene un modelo propio emitido por el Governmental Accounting Standards Board y Canadá estableció un modelo basado en las normas locales de contabilidad de las empresas privadas.

Como se puede apreciar, no existe un único referente en materia de contabilidad gubernamental. La celeridad que requiere el proceso de modernización de la contabilidad pública en Colombia obliga a que se tenga en cuenta, entre otros factores, la experiencia internacional en la aplicación de estándares internacionales de información financiera para las entidades gubernamentales, a fin de establecer una política de regulación contable acorde con los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y las necesidades de información de los diferentes usuarios.

4.2 Contexto económico

La Contaduría General de la Nación (CGN), en su rol de ente normalizador y regulador de la contabilidad para el sector público colombiano, debe producir una regulación que contribuya a generar información que satisfaga, de manera integral, las necesidades informativas de los diferentes usuarios de la contabilidad pública.

Las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública surgen como consecuencia de las relaciones económicas que cada uno de ellos tiene con el sector público o con alguna de las entidades que lo conforman. Dichas relaciones están condicionadas por la función económica que asigna la sociedad al Sector Público. Por lo anterior, la CGN debe tener claramente identificado el contexto económico en el cual se desenvuelven las diferentes entidades del sector público para cumplir adecuadamente su función de normalización y regulación contable.

4.2.1 Generalidades

La teoría de la elección racional³ supone que el comportamiento del ser humano es similar al de los agentes en el mercado, es decir, que el objetivo económico del individuo (persona natural o jurídica) es maximizar su beneficio o utilidad y reducir sus riesgos o costos.

La teoría clásica de la economía se fundamenta en el principio de la mano invisible⁴, el cual supone que en un mercado, cuando los individuos buscan el beneficio propio, indirectamente, logran el bienestar general de las sociedades, a través de una eficiente asignación de los recursos. Lo anterior ocurre en un contexto donde exista una competencia perfecta, es decir, aquel en el que los precios de todos los bienes y servicios se fijan en un mercado amplio que cuente con pesos y contrapesos, y donde ningún consumidor sea lo suficientemente grande para influir en la determinación de dicho precio.

En el contexto descrito anteriormente, el sector público cumple, únicamente, la función de un Estado Gendarme. Esto implica que el ámbito de acción del sector público es, fundamentalmente, el campo no económico, es decir, el Estado realiza actividades no atractivas para el mercado. En consecuencia, los esfuerzos del Estado se enfocan en la provisión de bienes sociales (defensa nacional, mantenimiento del orden interno, acción de impartir justicia y suministro de obras de infraestructura, entre otros).

Como se observa, la racionalidad económica de las entidades públicas difiere sustancialmente de la racionalidad económica del individuo (sector privado de una economía), por cuanto la función económica asignada al Estado es diferente.

No obstante, en la práctica, las economías presentan situaciones en las cuales compradores o vendedores pueden afectar los precios de un bien originando competencias imperfectas. También pueden presentarse situaciones en las cuales una actividad económica realizada por un particular genera, involuntariamente, efectos colaterales

3 Marco teórico que es utilizado para entender y modelar formalmente el comportamiento social y económico. Este marco se origina en la sociología comprensiva de Max Weber.

4 Proclamado por Adam Smith en 1776, en su libro “La Riqueza de las Naciones”.

(negativos o positivos) a otras personas sin que se presente una remuneración económica; estos hechos se denominan externalidades y pueden constituir amenazas que afectan la eficiencia de la economía. En ambos casos, se considera adecuado que el Estado intervenga para restablecer la eficiencia de los mercados y la adecuada asignación de recursos al interior de la economía. Para lograr este fin, existen diversos mecanismos, entre los que se encuentran la regulación de los mercados afectados o la participación directa del Estado en dicho mercado.

Es así como en las economías contemporáneas, el Estado asume una amplia gama de actividades económicas que, además de cumplir la función de restablecer la eficiencia económica, se realizan con el propósito de proveer bienes y servicios a la sociedad, buscar la equidad social mediante la redistribución del ingreso, impulsar el crecimiento económico y garantizar la estabilidad macroeconómica (Ver autores como Samuelson⁵ y Musgrave⁶).

Adicional a la intervención del Estado en la producción de bienes o servicios para buscar eficiencias de mercados, existen bienes y servicios considerados necesarios o deseables en una economía, los cuales no pueden ser suministrados eficientemente a través del mecanismo del mercado. Esto se debe a que su producción requiere economías de escala significativas, las cuales solamente pueden asumirse a través del monopolio estatal o mediante el suministro colectivo que genera externalidades positivas superiores a las que se generarían si se prestaran solo a un grupo de individuos. También se pueden presentar situaciones en las cuales, por razones estratégicas o de soberanía, una sociedad considera deseable el suministro de algunos bienes o servicios por parte del Estado.

4.2.2 Contexto económico del sector público en Colombia

Las funciones económicas que le ha asignado la sociedad al Estado colombiano se encuentran consignadas en la Constitución Política de Colombia, en tal sentido el artículo 2º establece que

Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

5 Samuelson, P. & Nordhaus, W. (1996) *Economía*, España: McGraw-Hill.

6 Musgrave, R. (1959) *The theory of public finance*, Tokio: McGraw-Hill.

En virtud de lo anterior, el Estado debe garantizar el acceso y la prestación de servicios considerados esenciales. En tal sentido, el artículo 48 de la Constitución Política indica que “La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado”, y que “Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social”.

De igual manera, en los artículos 49, 51, 54 y 67, se establece que la atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado; que todos los colombianos tienen derecho a vivienda digna (para lo cual el Estado fijará las condiciones necesarias con el fin de hacer efectivo este derecho); que es obligación del Estado y de los empleadores ofrecer formación y habilitación profesional y técnica a quienes lo requieran; que la educación es un derecho de la persona y un servicio público que tiene una función social donde el Estado, la sociedad y la familia son responsables de la educación; que la educación será gratuita en las instituciones del Estado, sin perjuicio del cobro de derechos académicos a quienes puedan sufragarlos.

De otra parte, en los artículos 75 y 332 de la Constitución Política se contempla que el espectro electromagnético, el subsuelo y los recursos naturales no renovables son bienes públicos o de propiedad del Estado.

Asimismo, la Constitución establece que la dirección general de la economía está a cargo del Estado y lo faculta para intervenir en la explotación de los recursos naturales; en el uso del suelo; en la producción, distribución, utilización y consumo de bienes; y en la prestación de los servicios públicos. El Estado también está facultado para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, y la preservación de un ambiente sano.

La Constitución también reserva para el Estado colombiano, como arbitrio rentístico y con una finalidad de interés público, los monopolios de juegos de suerte y azar los cuales están destinados, exclusivamente, a financiar los servicios de salud; y el monopolio de licores el cual está destinado, preferentemente, a financiar los servicios de salud y educación.

Con relación a la prestación de servicios públicos, se prescribe que: “Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.”

Como puede observarse, la Constitución Política de Colombia asigna al Estado colombiano, además de las funciones propias del Estado Gendarme, las tareas de regular la economía con el propósito de impulsar el crecimiento económico y garantizar la estabilidad macroeconómica, buscar la equidad social mediante la redistribución del ingreso, y proveer bienes y servicios a la sociedad. Con este fin, la Constitución

faculta al Estado para generar los recursos necesarios a través de impuestos, y mediante la reserva de la explotación de algunas actividades y bienes. Estas funciones requieren, en su mayoría, que los recursos públicos se empleen en la generación de servicios a la comunidad.

Lo expuesto anteriormente implica que en el caso particular del Estado colombiano, la acción del mismo se dirige a proveer bienes sociales a través de entidades que cumplen funciones de gobierno y a desarrollar actividades económicas en condiciones de mercado, a través de la constitución de empresas.

Esto es preponderante si se considera que en el ámbito de la contabilidad pública, a cargo del Contador General de la Nación, existen entidades de gobierno y una multiplicidad de empresas constituidas con diferentes finalidades y actividades en diversos sectores económicos donde las necesidades de información son disímiles o se privilegian aspectos particulares de información, de acuerdo con las necesidades de los usuarios. En tal sentido, a efectos de desarrollar la regulación contable, es importante reconocer el entorno jurídico, económico y social en el que están inmersas unas y otras entidades. En dicho entorno, existen empresas públicas que incursionan crecientemente como inversionistas en mercados globalizados a través de la adquisición de empresas o de la participación en filiales, participan en operaciones mercantiles (bien sea como compradores o proveedores) y acceden al mercado bursátil con la colocación de valores. Esto demanda la modernización de la regulación contable de acuerdo con las condiciones mencionadas para responder a las exigencias de información financiera requeridas en la participación de este tipo de operaciones.

4.2.3 Usuarios de la información contable pública

La regulación contable pública y la información que se genera a partir de su aplicación constituyen los medios por los cuales se satisfacen las necesidades informativas de los usuarios.

Desde la promulgación del primer Plan General de Contabilidad Pública, la CGN se ha preocupado por identificar los diferentes usuarios de la contabilidad pública y sus necesidades de información. Dentro de estos usuarios, se encuentran la comunidad y los ciudadanos; los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social; los órganos de representación política como el Congreso, las asambleas y los concejos; las instituciones de control externo; las propias entidades y sus gestores; la Contaduría General de la Nación; los agentes nacionales o internacionales que entregan recursos para contribuir a la financiación de servicios a cargo del Estado colombiano; y otras personas naturales o jurídicas, grupos de investigación, académicos, gremios económicos, medios de comunicación, agencias internacionales y analistas de inversión.

Estos usuarios buscan obtener información con los fines de conocer la gestión, uso y condición de los recursos y el patrimonio públicos; orientar la política pública; evaluar el resultado fiscal y la situación del endeudamiento público, el ahorro y la inversión pública; regular los precios y las tarifas; planear la redistribución de la renta y la riqueza; ejercer control político y decidir sobre la financiación de proyectos a través de la asignación de presupuesto; ejercer controles de tipo fiscal, disciplinario, político y ciudadano; consolidar y gestionar la información contable pública; hacer seguimiento a la destinación de los recursos; evaluar el riesgo, la solvencia y la capacidad para generar flujos de efectivo; y obtener información que sirva como fuente de compilación, investigación y divulgación.

Adicionalmente, la información debe servir de insumo a subsistemas estadísticos y financieros orientados a medir el impacto de la actividad del sector público colombiano en la economía.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación debe propender por la definición de una regulación contable de las entidades que conforman el sector público colombiano, la cual contribuya con la obtención de información que satisfaga las necesidades de los usuarios y, en particular, las necesidades propias de la Contaduría en materia de centralización y consolidación.

4.3 Modernización de la regulación contable pública en Colombia

Dadas las competencias asignadas al Contador General en el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 y en virtud de las facultades otorgadas en el Decreto 85 de 1995 a la Dirección General de la Contabilidad Pública del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante la Resolución 4444 de 1995, se expidió el primer Plan General de Contabilidad Pública.

Posteriormente, y una vez creada la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, se expidió la Resolución 400 del año 2000 con el fin de ajustar la regulación contable a la realidad de las entidades públicas, a los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y a las necesidades de los diferentes usuarios de la contabilidad pública.

En el año 2004, se inició la ejecución de un proyecto tendiente a la armonización del Plan General de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que fueron emitidas desde el año 2000 por la Federación Internacional de Contadores, las cuales aplican a las entidades de gobierno. En este proceso se identificaron las diferencias entre los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos incluidos en la regulación nacional y la regulación internacional, y se incorporaron aquellos que resultaron pertinentes desde lo técnico y aplicables al contexto colombiano. Como resultado del mencionado proceso, se expi-

dieron las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, por medio de las cuales se adoptaron el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, respectivamente.

A partir de la armonización del RCP con las NICSP, los esfuerzos en materia de regulación, por parte de la CGN, se enfocaron en hacer que las entidades reguladas apliquen los criterios del Régimen de Contabilidad Pública y en desarrollar procedimientos contables aplicables a situaciones, hechos, transacciones y operaciones particulares, dadas las necesidades de regulación e información del sector público.

Posteriormente, la Contaduría General de la Nación emprendió, en el año 2009, el proyecto "Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad" con el propósito de actualizar la regulación contable pública de las entidades de gobierno con las NICSP emitidas con posterioridad al 2006, e incorporar criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera, para el caso de las empresas estatales.

Con el fin de soportar y documentar la política de regulación contable pública, se han realizado, entre otros, estudios relacionados con la caracterización del sector público colombiano, la regulación de la contabilidad pública en el contexto internacional y análisis comparados entre el Régimen de Contabilidad Pública y los modelos internacionales de contabilidad. También se han efectuado análisis de impactos en las entidades públicas, en los usuarios de la información contable pública, y en los procesos y productos de la CGN.

La gestión realizada por la CGN, a lo largo de este proyecto, ha contado con el apoyo técnico del Banco Mundial quien ha ejecutado misiones de campo y ha realizado talleres prácticos sobre los modelos internacionales de contabilidad.

Adicionalmente y en cumplimiento del mandato legal de coordinación institucional, la CGN ha participado en los comités técnicos de discusión ad honórem establecidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en reuniones con las superintendencias y en las sesiones de la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información.

Producto de los estudios adelantados, se ha expedido la Resolución 051 del 11 de febrero de 2013, mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas de propiedad estatal que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) o que hagan parte de un grupo económico cuya matriz tenga valores inscritos en el RNVE. De igual manera, este marco normativo es aplicable a las sociedades fiduciarias públicas y a los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una empresa pública que deba aplicar el marco normativo, o cuyos títulos estén ins-

critos en el RNVE y su fideicomitente sea (directa o indirectamente) una o más empresas públicas.

Asimismo, en este escenario de modernización de la regulación contable pública, se encuentra en ejecución el proceso de definición de la regulación aplicable a las entidades de gobierno y a las empresas de propiedad estatal que se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la Resolución 051 de 2013.

4.4 Direccionamiento de la convergencia en el sector privado

En relación con los avances de la regulación del sector privado, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), como organismo de normalización técnica, inició el proceso de convergencia hacia normas de contabilidad de aceptación mundial con la promulgación del plan estratégico en diciembre de 2010, el cual fue modificado en junio de 2011 y en julio de 2012. La propuesta de direccionamiento estratégico⁷ clasifica los usuarios en tres grupos conformados a partir de criterios tales como la participación con carácter de emisores en el mercado de valores, el interés público, el tamaño de las entidades, y el nivel de ingresos y operaciones.

La regulación del primer grupo se orienta a la aplicación plena de las Normas Internacionales de Información Financiera. Para el segundo grupo, se aplica el modelo NIIF PYMES, y para el tercer grupo, se aplica una contabilidad simplificada, estados financieros y revelaciones abreviadas.

En este sentido, el CTCP, siguiendo lo establecido en el numeral 8 del artículo 8 de la Ley 1314 de 2009 y de acuerdo con lo señalado en el plan de trabajo del CTCP de 2012, remitió la propuesta y los documentos de sustentación sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia para el Grupo 1 y la propuesta de un modelo de contabilidad simplificada para el Grupo 3, a fin de que fueran evaluados por los ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo. A partir de dichas propuestas, los ministerios expedieron, en diciembre de 2012, los Decretos 2784 y 2706 los cuales están encaminados a establecer el marco técnico normativo para las empresas del Grupo 1 y las microempresas, respectivamente.

El Decreto 2784 establece los criterios de clasificación de las empresas del Grupo 1, el cronograma de aplicación del nuevo marco técnico normativo y un anexo, que forma parte integral del Decreto, en el que se exponen los lineamientos contables conforme al modelo completo de las NIIF emitidas por IASB.

⁷ Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012) *Direccionamiento Estratégico*, Bogotá.

Se establecen tres periodos: 1) *Periodo de preparación*, durante el año 2013, en el cual las entidades deben capacitar su personal y disponer los recursos necesarios para llevar a cabo el periodo de transición. 2) *Periodo de transición*, comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2014 y 3) Primer periodo de aplicación, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015, el cual será el primer periodo en el que se llevará la contabilidad, únicamente, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo y se producirán los primeros estados financieros según este marco.

Con relación al marco técnico normativo de las microempresas, el Decreto 2706 establece el ámbito de aplicación y los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de información financiera para estas empresas. Este marco técnico toma como referentes el modelo NIIF PYMES emitido por el IASB y el estudio realizado por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR), de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD). El cronograma de aplicación coincide con los tiempos y requisitos establecidos para las empresas del Grupo 1.

Así las cosas, en el contexto del direccionamiento estratégico definido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, está pendiente por definirse el marco técnico normativo para las empresas del Grupo 2, el cual se proyecta para finales del año 2013.

5. Principales conclusiones de los análisis comparados entre el Régimen de Contabilidad Pública y los modelos internacionales de contabilidad⁸

5.1 Marco conceptual

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de cuatro documentos: el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2010), el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB (International Accounting Standard Board, 2010), apartes del Prólogo del modelo del IPSASB y la NICSP 1 "Presentación de estados financieros" contenidos en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector público (International Federation of Accountants, 2011). Los últimos dos textos abordan algunos

⁸ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co.

de los referentes teóricos propios de los marcos conceptuales⁹, razón por la cual se denominarán *Marco conceptual del IPSASB* para efectos del presente análisis.

El marco conceptual adoptado por IASB para el Modelo de las NIIF, aborda aspectos tales como el objetivo de los estados financieros; las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros; la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y los conceptos de capital y de mantenimiento del capital. Por su parte, en el Marco conceptual del IPSASB, se determina el alcance de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se señala la finalidad de los estados financieros, se prescriben los requerimientos básicos para la presentación razonable de conformidad con las NICSP, se establecen los elementos de los estados financieros y se definen las características cualitativas de la información financiera.

A su vez, el RCP, a partir de la caracterización del entorno del sector público colombiano, define los elementos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, tales como: Entidad contable pública, Usuarios de la contabilidad pública, Proceso contable, Normalización y regulación de la contabilidad pública, Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, Objetivos de la información contable pública, Características cualitativas de la información contable pública, Principios de contabilidad pública y Normas técnicas de contabilidad pública.

Como se puede observar, los marcos conceptuales de las NIIF y de las NICSP contienen elementos generales que permiten delimitar y definir los conceptos básicos para la preparación y presentación de la información financiera, mientras que la estructura del marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, incluye, además, criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, a los cuales denomina "Normas Técnicas de Contabilidad Pública".

Adicionalmente, el marco conceptual del RCP prescribe criterios relacionados con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, dado que estos son elementos fundamentales para la verificación y control de los recursos públicos, mientras que en los marcos conceptuales de las NIIF y NICSP no se refieren a estas temáticas.

9 Que se encuentran en:

- The International Public Sector Accounting Standards Board (2010) At a glance - The public sector financial reporting conceptual framework project, IFAC.
- Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements, IFAC.
- Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements, IFAC.
- Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity, IFAC.

Así las cosas, los marcos conceptuales analizados constituyen referentes teóricos para los modelos contables que sustentan. Dichos marcos son útiles, tanto para los reguladores o emisores de normas como para los preparadores de la información, pues son una base de interpretación y orientación para aplicar adecuadamente los criterios normativos emitidos. Sin embargo, los marcos conceptuales de los modelos adoptados por el IASB y por el IPSASB carecen de valor normativo, mientras que el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, a diferencia de los modelos internacionales, tiene la jerarquía de una norma y, por tanto, es de obligatoria observancia para los usuarios de la regulación y para la misma Contaduría General de la Nación en su condición de regulador contable.

Antes de la definición de los objetivos, cada modelo identifica los usuarios para los cuales ha de generar la información. Es así como el marco conceptual de las NIIF privilegia como usuarios de la información financiera, a los inversores, y prestamistas existentes y potenciales¹⁰; mientras que las NICSP (en su prólogo) orientan el modelo hacia la producción de información para los ciudadanos, votantes y otros miembros del público. Por su parte, el marco conceptual del RCP contempla una gama aún mayor de usuarios entre los que se encuentran: los ciudadanos, los organismos de planificación y desarrollo, los órganos de representación política, las instituciones de control externo, las propias entidades y sus gestores, la Contaduría General de la Nación, y los agentes nacionales o internacionales que entregan recursos para contribuir a la financiación o prestación de servicios.

El marco conceptual del IASB tiene como objetivo regular la preparación y presentación de estados financieros de propósito general. La información generada según este marco regulatorio busca ser útil para la toma de decisiones económicas tales como: decidir si comprar, mantener o vender inversiones financieras de capital; evaluar el comportamiento o la actuación de los administradores; evaluar la capacidad de la entidad para satisfacer los pagos y suministrar otros beneficios a sus empleados; evaluar la seguridad de los fondos prestados a la entidad; determinar políticas impositivas; y determinar las ganancias distribuibles y los dividendos. El énfasis en los objetivos de la información a suministrar explica la razón por la cual este marco privilegia el mantenimiento de capital financiero sobre el operativo; este es un factor determinante a efectos de definir los elementos de los estados financieros y los criterios de medición de los mismos.

El objetivo del marco conceptual del IPSASB es regular la preparación y presentación de estados contables de propósito general¹¹. Los objetivos con los que se realizan dichos es-

10 Sin perjuicio de que la información también cubra algunas necesidades de otros usuarios tales como: acreedores comerciales, empleados, clientes, gobiernos y el público en general.

11 Es de resaltar que los marcos conceptuales de las NIIF y las NICSP no prohíben la preparación y presentación de estados financieros de propósito especial; inclusive, este último marco conceptual, en especial la NICSP 1, promueve su preparación y presentación.

tados son dos: (a) suministrar información útil para los usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos y (b) constituir un medio para que la entidad rinda cuentas por los recursos que le han sido confiados.

Por su parte, el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, adicional a la información financiera de propósito general, se refiere a la preparación de informes contables de carácter especial que atienden necesidades específicas de los diferentes usuarios, regula otros aspectos del proceso contable y tiene un mayor alcance, dado que incorpora aspectos no financieros. Con base en ello, concibe que la contabilidad pública también pueda desarrollar e implementar informes económicos, sociales, ambientales y de gestión, entre otros.

A diferencia de la NICSP 1 y del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, el IASB clasifica las características cualitativas de la información en dos grandes categorías: fundamentales y de mejora. Realizar esta categorización implica determinar el grado de importancia que dichas características tienen en el contexto de la preparación y presentación de la información. No obstante, el apéndice A de la NICSP 1 se refiere a la importancia relativa de las características cualitativas e indica que ello es cuestión de juicio profesional según la situación de que se trate.

Las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel y las características de mejora de comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad del marco conceptual del IASB, no distan, en su esencia, de las características de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad a que se refiere el apéndice A de la NICSP 1 ni de las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad definidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Sin embargo, existen diferencias en la forma como estas características se estructuran en cada uno de los marcos conceptuales: características fundamentales y de mejora en el marco conceptual del IASB, características cualitativas de la información según lo definido por la NICSP, y características cualitativas y condiciones para el cumplimiento de tales características según el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

De otra parte, el marco conceptual de las NIIF no define la categoría de principios de contabilidad; sin embargo, algunos de los conceptos denominados *Hipótesis fundamentales* pueden adquirir la connotación de principio, por ejemplo: negocio en marcha y contabilidad de acumulación o devengo. Por su parte, la NICSP 1 agrupa en una categoría denominada *Consideraciones generales*, algunos conceptos básicos para el procesamiento de la información contable, algunos de ellos son definidos como *Principios de contabilidad*, tal es el caso de: Negocio en marcha, Materialidad y agrupación de datos, Compensación, e Información comparativa.

En contraste con lo anterior, el Plan General de Contabilidad Pública define el concepto de principios de contabilidad, como:

(...) pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Periodo contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

En cuanto a los elementos de los estados financieros, puede advertirse una diferencia del marco conceptual del RCP respecto de los otros modelos analizados (NIIF y NICSP), pues mientras el primero incorpora las cuentas de orden como elemento de los estados financieros, en los otros modelos, las cuentas de orden no existen.

También, existen diferencias sustanciales en las definiciones de los elementos de los estados financieros. En el marco conceptual del IASB, dichos elementos se definen en función de los beneficios económicos, mientras que los marcos conceptuales del IPSASB y del RCP incorporan a la definición, además de los beneficios económicos, el concepto de potencial de servicios.

Por todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que las diferencias presentadas en la identificación de usuarios, objetivos y definiciones de los elementos de los estados financieros, sugieren la existencia de bases de medición y de criterios de revelación diferentes, por lo menos para determinadas operaciones que no, necesariamente, encuentran o requieren precios de mercado o cumplen funciones económicas diferentes en cada tipo de entidad.

Adicionalmente, existen diferencias entre el marco conceptual del IASB y el marco conceptual del RCP respecto de los criterios generales de reconocimiento de los elementos de los estados financieros: el marco conceptual del IASB no hace referencia a que la magnitud de la partida pueda ser expresada de manera clara en términos cualitativos o cuantitativos físicos, en tanto que el marco conceptual del RCP sí lo prescribe, pues se reconocen dificultades reales del sector público asociadas con la medición de hechos, elementos o bienes para los cuales no existen mercados y, por tanto, su medición monetaria no resulta confiable. A su vez, las NICSP no disponen de criterios generales para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros en la forma prescrita por los marcos conceptuales del IASB y del Régimen de Contabilidad Pública.

5.2 Instrumentos financieros

5.2.1 Instrumentos financieros emitidos

La NIC 32 y la NICSP 28 establecen los criterios de clasificación de los instrumentos financieros emitidos de conformidad con la esencia económica del acuerdo

contractual y no conforme a la esencia legal. En este sentido, señalan criterios de clasificación respecto de instrumentos financieros emitidos con opción de venta, instrumentos financieros compuestos, acciones propias en cartera, reconocimiento de intereses, dividendos o distribuciones similares y compensación de activos financieros con pasivos financieros. Al contrastar los criterios de estos dos referentes, se evidencia una significativa coincidencia en la clasificación y presentación de los instrumentos financieros emitidos.

Ahora bien, en la sección 22 del modelo NIIF PYMES, se establecen criterios de clasificación de instrumentos financieros emitidos a partir de la definición de pasivo y patrimonio. Sin embargo, algunos instrumentos financieros, aun cuando cumplen con la definición de pasivo, se clasifican como patrimonio en la medida que representen un interés residual de los activos netos de la entidad, como es el caso de los instrumentos con opción de venta. Esta sección también desarrolla lo relacionado con venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants), capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones, deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares, acciones propias en cartera, distribuciones a los propietarios y participaciones no controladoras, y transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada.

Por su parte, el RCP incorpora (en las normas técnicas relativas a los pasivos) lineamientos para el reconocimiento, medición y revelación de las operaciones de financiamiento de la entidad contable pública, a través de préstamos, emisión y colocación de bonos y títulos, y obligaciones con proveedores. Para ello, separa, a partir de un criterio legal, las operaciones de crédito público de las demás operaciones de financiamiento. Asimismo, en las normas técnicas relativas al patrimonio, incorpora lineamientos para el reconocimiento, medición y revelación de los recursos destinados a la creación y desarrollo de entidades de gobierno y de los instrumentos de patrimonio emitidos por las empresas.

Así las cosas, la principal diferencia del RCP respecto de los planteamientos de la NIC 32, la NICSP 28 y la Sección 22 del modelo NIIF PYMES es que en el RCP, la clasificación de los instrumentos financieros como pasivo o patrimonio se hace fundamentalmente desde la esencia legal y no desde la esencia económica como lo establecen los referentes internacionales.

5.2.2 Activos y pasivos financieros

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NICSP 29, la NIC 39, la NIIF 9 versión 2012, las secciones 11 “Instrumentos Financieros Básicos” y 12 “Otros temas relacionados con los instrumentos financieros” del modelo NIIF PYMES, y el Régimen de Contabilidad Pública.

5.2.2.1 Reconocimiento y medición inicial

En los modelos internacionales, el reconocimiento de los activos financieros o de los pasivos financieros aplica solo cuando se considera la entidad como una parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento. Para el caso del RCP, adicionalmente, pueden originarse pasivos financieros producto de normas y disposiciones legales.

Respecto de la clasificación de los activos financieros, la NICSP 29 establece cuatro categorías de clasificación: valor razonable con cambios en resultados, mantenidas para la venta, mantenidas hasta el vencimiento, y préstamos y cuentas por cobrar. Por su parte, en la NIIF 9 (estándar que reemplazará la NIC 39) de acuerdo con el modelo de negocio de la entidad para la gestión de sus recursos financieros, se establecen dos categorías: valor razonable y costo amortizado. En el caso del modelo NIIF PYMES, de acuerdo con la sección 11, los activos financieros se clasifican como costo amortizado, como valor razonable o como costo. En la sección 12, se clasifican como valor razonable o como costo. A su vez, el RCP clasifica los instrumentos financieros de acuerdo con la intención en inversiones de administración de liquidez y en inversiones con fines de política. Dentro de esta última categoría, se encuentran las inversiones hasta el vencimiento y las disponibles para la venta. Considerando la naturaleza de los títulos, los instrumentos financieros se clasifican como deuda o participativos.

En la medición inicial, la NICSP 29 y la NIIF 9 establecen el valor razonable indistintamente de la categoría de clasificación. Los costos de transacción se reconocen como gasto cuando el instrumento financiero se clasifica en la categoría del valor razonable con cambios en resultados, y para las demás categorías como un mayor valor de la inversión. En el modelo NIIF PYMES, los instrumentos financieros se reconocen por el precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción), excepto en la medición inicial de los instrumentos que se midan al valor razonable. Sin embargo, si se aplica la sección 12, se miden inicialmente por su valor razonable que, por lo general, es el precio de transacción. Por su parte, el RCP establece como medición inicial el costo y no hace referencia a los costos de transacción.

Respecto de los pasivos financieros, tanto la NICSP 29 como la NIIF 9 y la NIC 39 establecen que estos se miden inicialmente por su valor razonable y se clasifican como costo amortizado o como valor razonable. Cuando una entidad mide posteriormente pasivos financieros al valor razonable, los costos de la transacción no se incluyen en el importe inicialmente reconocido. Conforme a la sección 11 del modelo NIIF PYMES, los pasivos financieros se miden por el precio de transacción incluyendo los costos de transacción, excepto si se miden posteriormente al valor razonable con efectos en los resultados; la sección 12 establece el valor razonable como medida inicial de los pasivos financieros asumiendo que, casi siempre, este es el precio de la transacción. Por su parte, en el RCP, los pasivos financieros se clasifican en tres categorías: operaciones de crédito público y financiamiento con

banca central, operaciones de financiamiento e instrumentos derivados, y cuentas por pagar. La medición inicial de los empréstitos es por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal y los créditos de proveedores, por el valor del bien o del servicio recibido.

Así las cosas, la NICSP 29, la NIIF 9 / NIC 39 y la sección 12 del modelo NIIF PYMES coinciden en la medición inicial a valor razonable de los activos y pasivos financieros, así como en el tratamiento de los costos de transacción. Lo establecido en el RCP sobre la medición inicial al costo se acerca más a la sección 11 del modelo NIIF PYMES, excepto por el tratamiento de los costos de transacción.

5.2.2.2 Medición posterior

En la NICSP 29, la medición posterior depende de la clasificación de los activos o de los pasivos financieros. En el caso de los activos clasificados en la categoría de valor razonable con efectos en resultados, se miden posteriormente al valor razonable y las variaciones afectan el resultado. En el caso de la categoría disponibles para la venta, también se miden a valor razonable, pero las variaciones afectan el patrimonio. En el caso de los activos mantenidos hasta el vencimiento y los préstamos y cuentas por cobrar, se miden al costo amortizado conforme a la tasa de interés efectiva. Además, se señala que los instrumentos de patrimonio que no tengan un precio de mercado cotizado de un mercado activo y cuyo valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad se miden al costo. Respecto de los pasivos financieros, las NICSP 29 establece, primordialmente, el costo amortizado, excepto aquellos que se miden al valor razonable con efectos en el resultado.

Lo definido hasta la fecha en la NIIF 9 (estándar que remplazará la NIC 39) en la fase uno de clasificación y medición de activos y pasivos financieros, establece que los activos financieros clasificados a valor razonable se miden posteriormente a valor razonable afectando los resultados del ejercicio; sin embargo, permite la posibilidad de que estas variaciones afecten el otro resultado integral (ORI) para los instrumentos de patrimonio sobre los cuales la entidad no tiene la intención de negociar. Los instrumentos clasificados como costo amortizado se miden conforme a la tasa de interés efectiva. Los pasivos financieros, que se clasifican en la categoría de valor razonable, se miden posteriormente a valor razonable y las variaciones afectan el resultado del período siempre y cuando estas se deriven del riesgo de mercado. Por el contrario, si las variaciones provienen del riesgo de incumplimiento del emisor, se reconocen en el otro resultado integral.

En la sección 11 del modelo NIIF PYMES, los instrumentos financieros básicos (activos y pasivos) se miden al costo amortizado y los instrumentos de patrimonio se miden al valor razonable cuando pueden ser medidos de manera fiable; de lo contrario, se mantienen al costo. En la sección 12, los instrumentos financieros complejos (activos y

pasivos) se miden posteriormente por su valor razonable y las variaciones se reconocen en los resultados.

Por su parte, el RCP establece que las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables. Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera. A su vez, los pasivos no son objeto de actualización, excepto aquellos que están denominados en moneda extranjera, los cuales son objeto de reexpresión.

En suma, si bien se encuentran diferencias respecto de la clasificación y medición inicial de los instrumentos financieros en relación con lo establecido en el RCP, en la medición posterior hay coincidencia entre los criterios de valor razonable y precio justo de intercambio (Superintendencia Financiera), y los criterios de costo amortizado y tasa interna de retorno (Superintendencia Financiera) para los activos financieros.

5.2.2.3 Reclasificaciones

La NICSP 29 incorpora restricciones de reclasificaciones, particularmente, en la categoría de valor razonable con efectos en el resultado. Esta norma permite que se reclasifique de la categoría de valor razonable a otra categoría en la medida que se cumpla una serie de requisitos, pero no permite la reclasificación de otra categoría a la de valor razonable con efectos en resultados. Por su parte, la NIIF 9 permite las reclasificaciones en la medida que existan cambios en el modelo de negocio para la administración de los activos financieros.

Por su parte, el RCP, al igual que el modelo NIIF PYMES, no expone criterios de reclasificación entre categorías de estos instrumentos.

5.2.2.4 Deterioro

La NICSP 29 exige la medición de deterioro en la medida que exista evidencia objetiva de que las condiciones del emisor puedan afectar desfavorablemente los flujos futuros del instrumento para los activos financieros medidos al costo amortizado, al costo y los disponibles para la venta. En este caso, el deterioro se calcula a partir de la diferencia entre el valor en libros y el valor recuperable cuando este último es menor que el valor en libros. Este mismo criterio se aplica en la NIC 39, pero únicamente para los instrumentos medidos al costo amortizado. En la sección 11 del modelo NIIF PYMES, se establece que al final de cada período, se debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de los instrumentos que se midan al costo o al costo amortizado; estos criterios también se aplican en la sección 12. En todos los casos (NICSP, NIIF y modelo NIIF PYMES), los instrumentos medidos a valor razonable

no requieren mediciones de deterioro, dado que implícitamente ya estarían incorporadas en la medición del valor razonable.

Por su parte, el RCP establece que cuando las metodologías aplicadas no consideren el riesgo del emisor, deben efectuarse evaluaciones adicionales que permitan la medición de este riesgo con el fin de constituir provisiones por este concepto.

5.2.2.5 Baja en cuentas

Tanto la NICSP 29 como la NIC 39 establecen los criterios para dejar de reconocer un activo o pasivo financiero teniendo en cuenta si expiran los derechos o las obligaciones, o si se transfiere el activo o pasivo financiero. En el caso de la transferencia, para dejar de reconocer un activo o pasivo financiero, se debe analizar si la entidad retiene o no sustancialmente los riesgos o los beneficios, con independencia de la propiedad. De igual manera, en la sección 11 del modelo NIIF PYMES, se establecen los criterios de baja en cuentas de un activo o un pasivo financiero considerando la expiración de los derechos del mismo, la transferencia sustancial de los riesgos o los beneficios, o el control en caso de que se conserven algunos riesgos del instrumento.

Al respecto el RCP, si bien no hace explícita la baja en cuentas, centra el criterio general para dejar de reconocer activos o pasivos financieros en la propiedad más que en la esencia de la transferencia de riesgos o beneficios asociados.

5.2.3 Instrumentos derivados

Tanto en la NICSP 29 como en la NIC 39, los criterios contables se orientan dependiendo de si los instrumentos derivados se celebran con fines de especulación o de cobertura. Los derivados de especulación se tratan como activos o pasivos financieros a valor razonable con efectos en los resultados. Para los derivados con fines de cobertura, las dos normas establecen los requisitos para hacer uso de la contabilidad de coberturas, así como la definición de los tres elementos básicos (la partida cubierta, el riesgo y el instrumento de cobertura). Las coberturas se clasifican en tres grupos: de valor razonable, de flujos de efectivo y de inversión neta en el extranjero. Por su parte, las variaciones en la medición tienen tratamiento contable diferenciado: en las coberturas de valor razonable, afectan los resultados, y en las coberturas de flujos de efectivo e inversión neta en el extranjero, el patrimonio.

La sección 11 del modelo NIIF PYMES no hace ninguna mención a los instrumentos derivados, mientras que en la sección 12, se establecen los derivados con fines de especulación como instrumentos financieros a valor razonable y se dan los criterios para el uso de la contabilidad de coberturas, los cuales son muy similares a los establecidos en la NIC 39. En cuanto a las clasificaciones de las coberturas, se definen las siguientes categorías: cobertura del riesgo de tasas de interés fijas o riesgo de precio de materias

primas cotizadas; cobertura del riesgo de tasas de interés variable, del riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera o del riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o en una transacción prevista; y cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

Por su parte, el RCP establece criterios de reconocimiento y medición de los derivados con fines de especulación y de cobertura de manera general, sin establecer requisitos para hacer uso de la contabilidad de coberturas, ni criterios para la clasificación de las mismas. Las variaciones de los instrumentos derivados con fines de cobertura afectan los resultados.

Las diferencias entre los tres modelos internacionales y lo prescrito en el RCP son significativas, dado que el régimen no desarrolla, de manera particular, la contabilidad de coberturas y que las variaciones de los instrumentos derivados con fines de cobertura afectan los resultados.

5.2.4 Revelaciones

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹².

5.3 Inversiones patrimoniales

El siguiente análisis comparativo se desarrolla en tres dimensiones: 1) Inversiones en entidades controladas a partir de la NICSP 6, la NIIF 10, la NIIF 3, la NIC 27, la sección 9 del modelo NIIF PYMES y el RCP; 2) Inversiones en entidades asociadas a partir de la NICSP 7, la NIC 28, la sección 14 del modelo NIIF PYMES y el RCP; y 3) Negocios conjuntos a partir de la NICSP 8, la NIIF 11, la sección 15 del modelo NIIF PYMES y el RCP.

5.3.1 Inversiones en entidades controladas

La NICSP 6 define control como la capacidad de una entidad para beneficiarse de las actividades de otra entidad, y dirigir las políticas financieras y operativas de esta, sin que se requiera que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial en la segunda. La NIIF 10 establece que existe control cuando una compañía tiene poder sobre otra, exposición o derecho a rendimientos variables, y capacidad de utilizar su poder para influir en el importe de los rendimientos del inversor. La Sección 9 del modelo NIIF PYMES define control

¹² Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

como el poder de una entidad para dirigir las políticas financieras y de operación de otra con el fin de obtener beneficios de sus actividades; este modelo involucra el concepto de entidades de cometido especial. Por su parte, el RCP define el control como la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial, directa o indirecta, superior al cincuenta por ciento (50%).

En general, el concepto de control es coincidente en las NIIF, el modelo NIIF PYMES y el RCP. Sin embargo, en el RCP, dicha noción se asocia a una participación patrimonial superior al 50% en forma directa o indirecta y en el caso de las NICSP, el concepto de control es más amplio ya que incorpora el criterio de beneficio no necesariamente asociado a un rendimiento financiero, lo cual requiere del criterio profesional para su correcta aplicación.

5.3.1.1 Estados financieros separados

Para el caso de los estados financieros separados, la NICSP 6 permite la aplicación del método de participación patrimonial, el costo o el tratamiento contable definido para activos financieros en la NICSP 29. La NIIF 10 establece que estas inversiones deben tratarse al costo o como activo financiero (tal como lo disponen la NIC 39 y la NIIF 9). El modelo NIIF PYMES no requiere la presentación de estados financieros separados para la entidad controladora o para las subsidiarias individuales. Por su parte, el RCP establece la aplicación del método de participación patrimonial.

Se evidencia diferencia en los cuatro referentes, especialmente, en la aplicación del método de participación patrimonial el cual es permitido en la NICSP y el RCP, pero no en la NIIF 10 que solo contempla el costo o valor razonable.

5.3.1.2 Estados financieros consolidados

Los tres referentes internacionales coinciden en que cuando existe control, debe llevarse a cabo un proceso de consolidación para el cual se exigen, entre otros aspectos, la agregación línea a línea de cada uno de los elementos de los estados financieros, la uniformidad de las políticas contables y la eliminación de operaciones intragrupo.

Por su parte, el RCP no fija parámetros para la elaboración de estados financieros consolidados a nivel de grupos económicos, sino a nivel de grupos de entidades contables públicas por sectores, los cuales conforman centros de consolidación sujetos a su ámbito. Además, señala que la CGN lleva a cabo el proceso de consolidación de la información contable de las citadas entidades contables públicas, agrupándolas por niveles y sectores para efectos de obtener estados financieros consolidados del sector público y del nivel nacional, territorial, gobierno y empresas.

5.3.1.3 Revelaciones

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹³.

5.3.2 Inversiones en entidades asociadas

En la NICSP 7, la NIC 28 y la sección 14 del modelo NIIF PYMES, se establece el criterio de influencia significativa para catalogar una inversión como asociada. La influencia significativa corresponde al poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la entidad participada, sin llegar a tener control ni control conjunto de esta. Para el RCP, este criterio se denomina influencia importante y se define como la facultad que tiene una entidad contable pública para intervenir en la definición y orientación de las políticas financieras y operativas de otra entidad con el fin de obtener beneficios de las actividades de la misma, con independencia de que el porcentaje de participación en el capital social no sea suficiente para tener el control.

Dado lo anterior, el concepto de influencia significativa o importante es coincidente en los cuatro referentes.

5.3.2.1 Medición inicial

En la NICSP 7 y en la NIC 28, las inversiones en entidades asociadas se reconocen al costo y cualquier plusvalía se incorpora dentro del valor de la inversión. La diferencia entre el costo y el valor razonable de los activos y de los pasivos de la participación en la entidad asociada, cuando este es mayor, se contabiliza como plusvalía, la cual no es objeto de amortización. En caso contrario, se contabiliza como ingreso. La sección 14 del modelo NIIF PYMES establece el precio de transacción como medición inicial, incluyendo los costos de transacción como parte de la inversión, siempre que no se mida posteriormente a valor razonable. Por su parte, el RCP establece como medición inicial el costo, pero si este es menor que el valor intrínseco, la diferencia se reconoce como crédito mercantil (plusvalía) el cual es objeto de amortización. Cuando el valor intrínseco es mayor al costo, no está previsto el reconocimiento de la diferencia como ingreso.

Existe una importante diferencia entre el RCP y los tres modelos internacionales, particularmente con la NICSP 7 y NIC 28, en lo relacionado con el cálculo de la plusvalía.

13

Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Con respecto al modelo NIIF PYMES, la diferencia radica en las tres posibilidades de medición que permite este modelo.

5.3.2.2 Medición posterior

Para la medición posterior de las inversiones en entidades asociadas, el método de participación patrimonial es el criterio establecido tanto en la NICSP 7, como en la NIC 28 y en el RCP. En la sección 14 del modelo NIIF PYMES se permite el uso de tres opciones: el costo, el método de participación patrimonial y el valor razonable.

5.3.2.3 Deterioro

En relación con la medición de deterioro, la NICSP 7 y la NIC 28 remiten a la NICSP 29 y a la NIC 39, respectivamente, para efectos de determinar si existen indicios de deterioro. Una vez aplicados estos criterios, la medición se realiza de acuerdo con la NIC 36 y las NICSP 21 o 26, según corresponda. Por su parte, el modelo NIIF PYMES establece mediciones de deterioro solo en el caso de que las inversiones en entidades asociadas se midan posteriormente al costo o por el método de participación patrimonial, para lo cual se debe dar cumplimiento a lo establecido en la sección 27 relacionada con deterioro de valor de los activos. Al respecto, el RCP no incluye criterios de reconocimiento ni de medición de deterioro para estas inversiones.

5.3.2.4 Revelaciones

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹⁴.

5.3.3 Negocios conjuntos

La NICSP 8 define tres clases de negocios conjuntos: operaciones conjuntas, activos controlados de manera conjunta y entidades controladas conjuntamente. Estos acuerdos se caracterizan porque tienen dos o más participantes que, por acuerdo, comparten el control. Para el caso de las operaciones conjuntas y los activos controlados de manera conjunta, se reconocen proporcionalmente los activos, pasivos, gastos e ingresos gestionados de forma conjunta. En el caso de la entidad controlada conjuntamente, se permite la consolidación proporcional o la aplicación del método de participación patrimonial.

14 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

La NIIF 11 define los acuerdos conjuntos como aquellos mediante los cuales dos o más partes mantienen control conjunto, a través de operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Se define control conjunto como el reparto del control pactado contractualmente, el cual se materializa cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. Las operaciones conjuntas se reconocen de manera proporcional a la participación en los activos, pasivos, gastos e ingresos que hacen parte de la operación. Para el caso de los negocios conjuntos, se aplica el método de participación patrimonial de acuerdo con lo establecido por la NIC 28 relacionada con inversiones en entidades asociadas.

La sección 15 del modelo NIIF PYMES define como negocio conjunto a un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. El concepto de control conjunto implica el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control. Los negocios conjuntos pueden ser operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta. Las operaciones y activos controlados de manera conjunta se reconocen de manera proporcional a la participación en los activos, pasivos, gastos e ingresos que hacen parte de la operación. En el caso de las entidades controladas de forma conjunta, se permite la elección de la política contable entre: modelo de costo, método de la participación o modelo del valor razonable.

El RCP establece, como actividades que se realizan conjuntamente, aquellas que incorporan un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante. Establece tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Para el caso de las operaciones conjuntas y los activos controlados de manera conjunta, se reconocen, proporcionalmente, los activos, pasivos, gastos e ingresos gestionados de forma conjunta; cuando se trata de un negocio conjunto, se requiere la aplicación del método de participación patrimonial.

Se observa coincidencia en los cuatro referentes de análisis en lo que respecta al tratamiento contable de las operaciones y activos controlados conjuntamente; únicamente en el caso de la NIIF 11, estas dos categorías se recogen en la categoría denominada operaciones controladas conjuntamente. Respecto de los negocios conjuntos, se encuentran diferencias en el tratamiento contable ya que la NICSP 8 permite la consolidación proporcional y la aplicación del método de participación patrimonial, mientras que en el RCP y en la NIIF 11, este último es el único criterio permitido. A su vez, se observa una diferencia en el modelo NIIF PYMES con respecto a lo establecido en los otros tres referentes porque permite el costo, el método de participación patrimonial y el valor razonable.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹⁵.

5.3.4 Revelaciones sobre partes relacionadas

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NICSP 20, la NIC 24 y la Sección 33 del modelo NIIF PYMES; no se incluye el RCP dado que no desarrolla de manera particular esta temática.

La NICSP 20 considera una parte relacionada con otra parte, si una de ellas tiene la posibilidad (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella cuando toma sus decisiones financieras y operativas, o cuando la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Por su parte, la NIC 24 define una parte relacionada como una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros. Este último enfoque coincide con la Sección 33 del modelo NIIF PYMES.

La caracterización de las partes relacionadas en los tres referentes coincide en orientarse a familiares, personal clave de la gerencia, el gobierno y entidades que tienen control o influencia significativa, entre otros. También coinciden en exponer, de manera explícita, los casos en los cuales no se consideraría una parte como relacionada. Por su parte, en la NICSP 20, se hace referencia a los casos en los cuales pueden existir partes relacionadas en el sector público.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento¹⁶.

5.4 Activos no financieros

5.4.1 Inventarios

De acuerdo con las normas internacionales NIC 2 y la sección 13 del modelo NIIF PYMES, hacen parte de los inventarios, los activos en proceso de producción para su venta; los materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción; y los conservados para su venta en el curso ordinario de las operaciones. Adicionalmente, la NICSP 12 contempla como inventarios los activos disponibles para ser distribuidos.

15 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

16 Ídem

En la NICSP 12 se señalan los criterios de medición para algunas transacciones, las cuales no se contemplan en el RCP. Es el caso de a) los inventarios adquiridos a través de una transacción sin contraprestación los cuales se deben medir a valor razonable y, b) los inventarios que cumplen las siguientes características: ser mantenidos para distribuir sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante o, estar destinados a producir bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante. Estos últimos inventarios se miden al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición.

En relación con los métodos de valuación de los inventarios, hay coincidencia entre las normas internacionales y el RCP, aunque las normas internacionales privilegian algunos métodos ya que pretenden revelar la realidad económica de los inventarios.

Las normas internacionales establecen que, para un prestador de servicios, los inventarios están conformados por el costo de los servicios para los que la entidad no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente. Estos costos se componen, fundamentalmente, de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. En el RCP, los inventarios de un prestador de servicios están restringidos a los materiales que van a ser consumidos directamente en la prestación de los mismos.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹⁷.

5.4.2 Propiedades, planta y equipo

En las normas internacionales NIC 16, NICSP 17 y la sección 17 del modelo NIIF PYMES, así como en el RCP, las propiedades, planta y equipo (PPE) son activos tangibles que posee una entidad: para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios; para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, los cuales se esperan usar durante más de un periodo. No obstante, la NICSP 17 establece que esta norma aplica para los bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural, mientras que el RCP desarrolla una norma técnica específica en la que define los criterios para el reconocimiento, medición y revelación para ese tipo de bienes.

Para la NIC 16 y la NICSP 17, solo se pueden capitalizar los costos de endeudamiento si el activo es apto y se cumple con lo establecido en la NIC 23 y en la NICSP 5, respectivamente. Por su parte, la sección 17 del modelo NIIF PYMES establece que los costos por préstamos no pueden capitalizarse en ningún caso. En el RCP, se permite

¹⁷ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

capitalizar los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentra en condiciones de utilización.

Para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, conforme a la NIC 16 y a la NICSP 17, la entidad debe seleccionar entre el modelo del costo o el modelo revaluado, mientras que en el modelo NIIF PYMES, solo se admite el modelo del costo.

En el modelo del costo, con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registra por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Los activos son objeto de medición de deterioro cuando hay indicios del mismo, en cuyo caso se reconoce como menor valor del activo, afectando los cálculos futuros de la depreciación.

El modelo revaluado consiste en que, con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de PPE cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabiliza por su valor revaluado (que es su valor razonable en el momento de la revaluación) menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. En el modelo revaluado, los ajustes por la medición posterior, así como el deterioro, hacen parte de los cálculos futuros de la depreciación.

Por su parte, en el RCP, una vez reconocido, un elemento de PPE se debe actualizar mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o con el valor de realización. Si el valor en libros es mayor al costo de reposición o al valor de realización, se deben reconocer provisiones y en caso contrario, valorizaciones, las cuales no tienen efecto en la depreciación futura del activo.

En las normas internacionales, los bienes recibidos en permuta se miden al valor razonable con excepciones tales como: cuando la transacción de intercambio no tiene carácter comercial, o cuando el valor razonable del activo recibido o del activo entregado no puede medirse con fiabilidad; en estos casos, el costo del activo se mide por el valor en libros del activo entregado. Para el RCP, los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado.

Las PPE se deprecian, en las normas internacionales, a partir del momento en el que se encuentran en condiciones de utilización. El importe depreciable es el costo del activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual. Este último corresponde al importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. En el RCP, la depreciación está asociada con el uso del bien y no se considera el valor residual para determinar el importe depreciable.

Ahora bien, las normas internacionales requieren que se deprecie un elemento de PPE por componentes cuando estos tienen un costo significativo, con relación al costo total del elemento, y un patrón de consumo de los beneficios económicos que es diferente entre los mismos. También establece que la entidad puede depreciar una parte de una PPE que no tenga un costo significativo, si así lo decide. Por su parte, aunque el RCP tiene prevista la depreciación por componentes, la misma no es obligatoria y está supeditada a que el consumo de los beneficios económicos y la vida útil sean distintos entre las partes del elemento, sin hacer mención al costo significativo de la parte del elemento.

Con respecto a la baja de componentes sustituidos, las inspecciones y los desmantelamientos, el RCP no desarrolla estos temas mientras que las normas internacionales sí los contemplan.

De acuerdo con el RCP, por regla general, la depreciación de los elementos de PPE de entidades de gobierno general se reconoce en el patrimonio, a diferencia de las normas internacionales donde la depreciación afecta el gasto.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹⁸.

5.4.3 Propiedades de inversión

En la NIC 40, la NICSP 16 y la sección 16 del modelo NIIF PYMES, las Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios considerados en su totalidad, en parte, o ambos) que se tienen para obtener rentas, apreciación del capital o ambas. Por su parte, el RCP define las propiedades de inversión como el valor de los inmuebles de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, que están destinados a generar ingresos como producto de su arrendamiento. La diferencia en la definición radica en que el RCP no contempla como propiedades de inversión los inmuebles que tiene la entidad con fines de apreciación del capital. Adicionalmente, el RCP incorpora las Propiedades de inversión dentro de la clasificación de PPE y establece el mismo tratamiento contable definido para este tipo de activos.

De acuerdo con el RCP, las propiedades de inversión se reconocen por el costo de los bienes adquiridos más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición, lo cual coincide con lo definido en la NIC 40, en la NICSP 16 y en el modelo NIIF PYMES. Adicionalmente, la NICSP 16 establece la medición a valor razonable para aquellas propiedades de inversión adquiridas sin contraprestación.

¹⁸ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Para la medición posterior de las propiedades de inversión, en la NIC 40 y la NICSP 16, la entidad elige una política contable, bien sea el modelo del costo (el cual corresponde al definido para propiedades, planta y equipo) o el modelo de valor razonable. En este último, las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluyen en el resultado del periodo en que surjan, y no hay lugar al reconocimiento de depreciación ni pérdidas por deterioro de valor. Por su parte, en el RCP, se aplica lo definido para las propiedades, planta y equipo.

En el modelo NIIF PYMES, se privilegia la medición posterior a valor razonable, siempre que este se pueda medir fiablemente y obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado; de lo contrario, se aplica el modelo del costo.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública¹⁹.

5.4.4 Activos intangibles

De acuerdo con la NIC 38, la NICSP 31, la sección 18 del modelo NIIF PYMES y el RCP, un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

En los cuatro referentes se fijan los mismos criterios para el reconocimiento de un intangible como activo: que pueda identificarse, controlarse, que genere beneficios económicos futuros y que su medición monetaria sea confiable. Adicionalmente, la NICSP 31, al igual que el RCP, incorpora el criterio de potencial de servicio.

De acuerdo con los modelos internacionales y con el RCP, los activos intangibles se clasifican como adquiridos y desarrollados. En el RCP, existe una categoría adicional que corresponde a los formados.

Un activo intangible desarrollado puede surgir de un proyecto de investigación y desarrollo. En este caso, la NIC 38, la NICSP 31 y el RCP definen cada una de las fases del proyecto. Sin embargo, en el RCP no se establecen criterios para determinar en qué fase se encuentra el proyecto y, adicionalmente, estipula que ante la dificultad para diferenciar las fases de investigación y desarrollo, los desembolsos se tratan como si hubiesen sido soportados o realizados en la fase de investigación. En los estándares internacionales, no existe esta problemática, debido a que se parte del supuesto que la entidad puede identificar la fase en la cual se encuentra el proyecto con los criterios establecidos.

¹⁹ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

En la NIC 38, en la NICSP 31 y en el RCP, las erogaciones incurridas en la fase de investigación se reconocen como gasto, mientras que las incurridas en la fase de desarrollo se reconocen como activo. Por su parte, en el modelo NIIF PYMES las erogaciones de las etapas de investigación y desarrollo se reconocen como gasto del periodo.

En los modelos internacionales, los intangibles generados internamente (tales como marcas, lista de clientes u otras partidas similares) no son objeto de reconocimiento como activos; los anteriores intangibles se pueden reconocer únicamente por el adquirente en un proceso de combinación de negocios, siempre y cuando la partida se pueda identificar y medir fiablemente. Este tratamiento no está contemplado en el RCP.

Las normativas analizadas establecen que en el reconocimiento inicial, los activos intangibles se miden al costo, pero cuando estos proceden de subvenciones del gobierno, surgen en una combinación de negocios, o son producto de una permuta o de una transacción sin contraprestación, se miden al valor razonable. El RCP no hace referencia a intangibles que surjan de este tipo de hechos económicos.

Para la medición posterior de los activos intangibles, la NIC 38 y la NICSP 31 dan la alternativa de escoger entre el modelo del costo y el modelo revaluado. El modelo NIIF PYMES, solamente, permite la medición posterior por el modelo del costo. A diferencia de lo establecido por las normas internacionales, el RCP no requiere la actualización ni tampoco la revaluación de estos activos, es decir, los intangibles se miden después del reconocimiento al costo menos la amortización acumulada.

La NIC 38, la NICSP 31 y el RCP establecen que la vida útil de los activos intangibles es finita o indefinida. En este último caso, no hay lugar a amortización. En el modelo NIIF PYMES, la vida útil es de diez años para los intangibles cuya vida útil no se pueda estimar fiablemente.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la NIC 38 y la NICSP 31 establecen que, como mínimo cada año, se debe realizar la prueba de deterioro. Por su parte, el RCP no contempla realizar ninguna evaluación de deterioro para este tipo de activos.

Las normas internacionales parten del supuesto de que no hay valor residual para un activo intangible. Solamente contemplan dos excepciones en las cuales se podría presentar valor residual y establecen criterios para estimar el mismo; además, estipulan que la vida útil, el método de amortización y el valor residual deben revisarse al final de cada periodo. Por su parte, el RCP no trata estos temas.

El RCP establece que la amortización de los activos intangibles se reconoce como un gasto, costo o menor valor del patrimonio, dependiendo de si es una empresa o una entidad de gobierno. Para las normas internacionales, el efecto de la amortización

se evidencia en el resultado, a menos que otra norma requiera o permita que dicho importe de amortización haga parte del valor en libros de otro activo. En las normas internacionales, se plantean desarrollos para situaciones tales como retiros, disposiciones y recuperación del deterioro de activos intangibles, sobre los cuales el RCP no señala un tratamiento particular.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública²⁰.

5.4.5 Arrendamientos

En las normas internacionales NIC 17, NICSP 13 y la sección 20 del modelo NIIF PYMES, un arrendamiento corresponde a un acuerdo mediante el cual el arrendador cede, al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas.

En estas normas, existen tratamientos diferenciales para arrendamientos financieros u operativos, desde la perspectiva del arrendador y del arrendatario. Los arrendamientos financieros son un tipo de arrendamiento en el que se transfieren, sustancialmente, todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo; sin embargo, la propiedad del mismo puede o no ser transferida. Por su parte, los arrendamientos operativos corresponden a cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

Adicional a lo anterior, las normas internacionales establecen criterios para clasificar un arrendamiento como financiero u operativo; para dicha clasificación, prima la esencia económica sobre los aspectos contractuales acordados. En el arrendamiento financiero, el arrendatario reconoce un activo y un pasivo, y con el pago de los cánones, disminuye el pasivo y reconoce el gasto financiero. Por su parte, el arrendador reconoce un derecho a cobrar, y con el recaudo de los cánones, disminuye el deudor y reconoce el ingreso financiero. En el arrendamiento operativo, el arrendatario reconoce un gasto por el valor del canon. Por su parte, el arrendador reconoce un ingreso por el mismo concepto.

En el RCP, aunque no existe una norma específica que desarrolle el tema de arrendamientos, el tratamiento contable es el mismo. El arrendamiento financiero, desde el punto de vista del arrendatario, está regulado en las normas técnicas de Otros activos, Operaciones de financiamiento y Gastos, y para el arrendador, en las normas técnicas de deudores e ingresos. Por su parte, el arrendamiento operativo está regulado para

20 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co.

el arrendatario, en las normas técnicas de Cuentas por pagar y Gastos, y para el arrendador en las de Deudores e Ingresos.

De acuerdo con el RCP, el arrendamiento financiero se reconoce por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados, descontados a la tasa contractual pactada; mientras que las normas internacionales establecen, como el valor a reconocer, el menor entre el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento al inicio del mismo. En tal sentido, se debe calcular la tasa implícita del contrato; para lo cual las normas internacionales establecen criterios relacionados con el valor razonable, el valor residual no garantizado y los costos directos iniciales del contrato.

Con respecto a la medición posterior, la normativa internacional requiere que en un contrato de arrendamiento financiero, se amortice el pasivo y la cuenta por cobrar para el arrendatario y arrendador, respectivamente; esta amortización se efectúa con la tasa implícita del contrato y, en caso de que el arrendatario no pueda calcularla, se utiliza una tasa incremental de endeudamiento.

Por otro lado, los referentes internacionales establecen el tratamiento contable de las transacciones de venta con arrendamiento posterior. Estas transacciones implican la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. El tratamiento contable depende del tipo de arrendamiento implicado para reconocer en forma inmediata o diferir el efecto en resultados. Estos desarrollos no se encuentran contenidos en el RCP.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública²¹.

5.4.6 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

Los activos no corrientes mantenidos para la venta y las operaciones discontinuadas se tratan solamente en la NIIF 5. Mientras que las NICSP, el modelo NIIF PYMES y el RCP no incorporan desarrollos normativos sobre este tema.

La NIIF 5 incluye el concepto de grupo de activos para su disposición. Este es un grupo de activos que la entidad quiere disponer en conjunto como grupo mediante una única transacción en la que también se transfieren los pasivos asociados directamente con esos activos que serán transferidos en la transacción.

21 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Conforme a la NIIF 5, una entidad clasifica un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta si su importe en libros se recupera fundamentalmente a través de una transacción de venta y no por su uso continuado. Para el efecto, el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para la venta inmediata la cual debe ser altamente probable y, estar soportada en un plan de venta.

Estos activos se miden al menor valor entre el importe en libros (aplicando la NIIF correspondiente a la naturaleza de cada activo) y el valor razonable menos los costos de disposición. La diferencia es tratada como deterioro cuando el valor en libros es mayor.

Mientras el activo esté clasificado como mantenido para la venta o forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, no debe ser objeto de depreciación o amortización.

De acuerdo con la NIIF 5, cuando se dejan de cumplir los criterios para clasificar un activo o grupo de activos como no corrientes mantenidos para la venta, la entidad debe dejar de clasificarlo como tal y medirlo al menor valor entre el importe en libros antes de la clasificación ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación reconocidas si el activo no se hubiera clasificado como mantenido para la venta, y el importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como los activos y pasivos que hagan parte del grupo de activos para su disposición, se presentan de manera separada en el estado de situación financiera.

Los requerimientos de clasificación, presentación y medición de la NIIF 5 aplicables a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), que se clasifique como mantenido para la venta, se aplican también a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios cuando actúan como tales.

La NIIF 5 también incorpora el concepto de operación discontinuada. Esta se define como un componente de la entidad que ha sido dispuesta (por venta o por otra vía) o clasificada como mantenida para la venta. Dicho componente tiene las siguientes características: a) representa una línea de negocio o un área geográfica de negocio separada que es significativa; b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o un área geográfica de la operación que sea significativa; o c) es una subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Para clasificar una operación como discontinua, la NIIF 5 establece que una operación se clasifica como tal en la fecha en que la operación cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta o cuando la entidad ha dispuesto de la ope-

ración. Al respecto, especifica que los resultados de la operación discontinuada deben mostrarse separadamente en el estado del resultado integral y prohíbe la clasificación retroactiva de una operación como discontinuada cuando los criterios para esa clasificación no se cumplen hasta después de la fecha del periodo sobre el que se informa.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento²².

5.4.7 Agricultura

Los activos biológicos y productos agrícolas en el punto de cosecha se encuentran desarrollados en la NIC 41, la NICSP 27 y la Sección 34 del modelo NIIF PYMES. Por su parte, el RCP desarrolla los activos biológicos y productos agrícolas en las normas de inventarios.

En los referentes internacionales, la actividad agrícola es aquella en la que una entidad gestiona la transformación y recolección de activos biológicos (animales vivos o plantas) para destinarlos a la venta o, convertirlos en productos agrícolas (aquellos ya recolectados procedentes de los activos biológicos) o en otros activos biológicos adicionales.

De conformidad con las normas internacionales, un activo biológico se mide a su valor razonable menos los costos de disposición, tanto en el momento de su reconocimiento inicial, como al final del periodo sobre el que se informa, excepto cuando no es posible determinar el valor razonable de manera fiable, caso en el cual se mide al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que proceden de activos biológicos de una entidad se miden a su valor razonable menos los costos de disposición en el punto de cosecha o recolección. Tal medición corresponde al costo que tendrán los productos agrícolas a esa fecha, momento en el cual se aplica la norma de Inventarios.

Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico se incluyen en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

En el RCP, los semovientes, las plantaciones y los productos agrícolas se miden inicialmente al costo. Con posterioridad al reconocimiento inicial, se actualizan al valor de realización siempre que este valor resulte menor que el valor en libros.

22 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento²³.

5.4.8 Costos por préstamos

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NIC 23, la NICSP 5, la Sección 25 del modelo NIIF PYMES y el RCP.

En las normas internacionales, los costos por préstamos están constituidos principalmente por intereses, diferencia en cambio de los intereses y otros gastos asociados con las operaciones de endeudamiento que ha tenido la entidad para financiar un activo.

El tratamiento de los costos por préstamos difiere en cada una de las normas internacionales, es así que según la NIC 23, es obligatorio capitalizar los costos por préstamos cuando el activo es apto. Un activo apto es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para la venta o para el uso al que está destinado. De acuerdo con la NICSP 5, los costos por préstamos se reconocen en el resultado, pero, alternativamente, se permite que la entidad elija incorporarlos como parte del costo del activo si este se considera apto. Por su parte, el modelo NIIF PYMES establece que los costos por préstamos no son objeto de capitalización.

La NIC 23 y la NICSP 5 establecen, explícitamente, las condiciones para el inicio, suspensión y cese de la capitalización de los costos por préstamos, mientras que el RCP se refiere a ellas de manera general.

Las normas internacionales establecen dos procedimientos a efectos de reconocer como activo los costos por préstamos. En el primero, se parte del supuesto de que la financiación se puede asociar en forma directa al activo y, en este caso, se capitalizan los costos incurridos menos cualquier rendimiento obtenido por la inversión temporal de recursos provenientes de la financiación. En el segundo, se calcula una tasa de capitalización que se aplica a los desembolsos efectuados en un activo cuando no es posible asociar, en forma directa, los costos por préstamos a dicho activo. Este valor no debe exceder los costos por préstamos incurridos en ese mismo período.

Por su parte, en el RCP, los costos por préstamos se abordan en las normas técnicas relativas a las cuentas por pagar y a los gastos, y en los procedimientos contables para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con propiedades, planta y equipo y para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

23 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Allí establece que la capitalización de las utilidades o pérdidas generadas en las inversiones de administración de liquidez (que hayan sido realizadas con recursos provenientes de préstamos obtenidos para el financiamiento de la adquisición o construcción de un activo apto) se reconoce como un mayor o menor valor del activo financiado, sin afectar las cuentas de ingresos o gastos. Por su parte, la capitalización de las utilidades o pérdidas generadas en las inversiones con fines de política constituyen un mayor o menor valor del activo financiado, siempre y cuando la entidad tenga registrada la inversión, el bien y la obligación.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento²⁴.

5.5 Pasivos

5.5.1 Beneficios a los empleados y contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro

La NIC 19, la NICSP 25 y la sección 28 del modelo NIIF PYMES se aplican para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de todos los beneficios a que tiene derecho el trabajador, los cuales se clasifican en beneficios a corto plazo, beneficios posempleo, otros beneficios a largo plazo y beneficios por terminación del vínculo laboral. Los tres referentes internacionales contemplan esencialmente los mismos criterios. Por su parte, el RCP aborda los beneficios para empleados a partir de la Norma técnica relativa a obligaciones laborales y de seguridad social integral y, de la Norma técnica de pasivos estimados, en la cual se fundamenta el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.

Desde la perspectiva de la normativa internacional, los beneficios a corto plazo (entre los que se encuentran sueldos, salarios, beneficios no monetarios, etc.) se entienden como aquellos que se espera liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del período anual sobre el que se informa y en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados. Las tres normas internacionales establecen criterios generales de reconocimiento y medición que son coincidentes con lo establecido en el RCP. Sin embargo, se plantean desarrollos de carácter específico para situaciones tales como ausencias retribuidas y planes de incentivos, sobre los cuales el RCP no señala un tratamiento particular.

Con respecto a los beneficios a largo plazo para los empleados, tales como años sabáticos, vacaciones especiales, premios por antigüedad, entre otros (los cuales se

24 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

espera liquidar totalmente después de los doce meses siguientes al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados) los referentes internacionales señalan que se debe dar un reconocimiento neto entre el valor presente de los beneficios a cargo y el valor razonable de los activos que respaldan el plan de beneficios. Por su parte, el RCP establece, como generalidad para este tipo de beneficios, el reconocimiento bajo el principio de devengo; es decir, el beneficio se reconoce en el momento en que el empleado consolida el derecho a obtener el beneficio y se materializa la obligación para la entidad.

De otra parte, las normas internacionales establecen que hay lugar al reconocimiento inmediato como gasto de los beneficios por terminación cuando la entidad, de manera demostrable, está comprometida a rescindir el vínculo laboral antes de la fecha de retiro o, a proporcionar beneficios por terminación a partir de una oferta para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados. En cuanto a la medición, esta se realiza sobre el número de empleados que se considera se acogerán al plan de beneficios por terminación y, en los casos en los que los beneficios por terminación se paguen después de 12 meses con respecto al período en que se informa, estos se actualizan aplicando una tasa de descuento. Sobre este tipo de beneficios, el RCP no plantea un tratamiento particular.

En la categoría de beneficios posempleo, se encuentran los beneficios por retiro, tales como las pensiones, los seguros de vida y los beneficios de atención y cobertura médica. Según las normas internacionales, los planes de beneficio posempleo se clasifican como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos. Mientras que según el modelo colombiano, las entidades de gobierno están, por lo general, en planes de aportaciones definidas y, por excepción, en planes de beneficios definidos (entidades empleadoras que reconocen y pagan pensiones).

El RCP aborda los beneficios posempleo, fundamentalmente, desde las obligaciones pensionales y los desarrolla en el "Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados", diferenciando el reconocimiento, medición y revelación del pasivo pensional para entidades empleadoras y para fondos de reserva (que son entidades públicas con responsabilidad en el reconocimiento y pago de pensiones y que conforman el Régimen de prima media). En caso de que varios empleadores aporten a una pensión, el RCP tiene previsto el reconocimiento de cuotas partes de pensiones, de acuerdo con el contexto jurídico local. Dicho reconocimiento se realiza en el momento en que se adquiere el derecho pensional por parte del empleado y este lo reclama.

Ahora bien, el RCP señala que las obligaciones laborales y de seguridad social integral se reconocen por el valor de la obligación a pagar y se revelan atendiendo las prestaciones generales de los regímenes establecidos por el correspondiente sistema. Por su parte, los modelos internacionales señalan que la contribución que se realiza al plan

de aportaciones definidas se reconoce, simultáneamente, como un pasivo y como un gasto después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Asimismo, la entidad debe revelar el importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.

Con respecto a los planes de beneficios definidos, el RCP no contempla la contabilización de obligaciones implícitas, solamente las legales, y plantea el reconocimiento y presentación independiente del pasivo y la reserva financiera (activos destinados a respaldar el plan), mientras que los referentes internacionales establecen la presentación del neto de activos menos pasivos.

El régimen laboral interno, establecido por el gobierno nacional señala el horizonte máximo de amortización de las obligaciones pensionales. En atención a ello, se permite a las entidades, en un periodo determinado, amortizar el pasivo afectando el gasto, siempre y cuando el valor amortizado anual sea como mínimo el valor del pasivo a pagar en el período siguiente para el caso de las pensiones actuales. En cuanto a los derechos por consolidar (pensiones futuras), no se fija como criterio la amortización mínima del año.

Por su parte, los modelos internacionales plantean la distribución de los gastos en la medida que se van consolidando los derechos a lo largo de los períodos, con un reconocimiento pleno de las obligaciones.

El RCP y la normativa internacional coinciden en prescribir que el cálculo de obligaciones surgidas de hechos pasados y de hechos futuros se realice a través de cálculos actuariales para determinar el valor presente de las obligaciones. No obstante, los referentes internacionales establecen las variables que se deben incorporar en las suposiciones y las formas de actualización, mientras que el RCP plantea que los cálculos deben atender lo definido por las autoridades de regulación económica y organismos de supervisión.

En tal sentido, según la normativa internacional, se reconocen pérdidas o ganancias derivadas de las variaciones de los planes de beneficios tales como cambios en el valor presente de obligaciones, cambios en el valor razonable del plan de activos o variaciones actuariales. Por su parte, dada la metodología de reconocimiento y amortización prevista en el RCP, se reconoce la amortización a resultados disminuyendo el pasivo por amortizar y, cuando los cálculos actuariales se encuentren amortizados en su totalidad, las variaciones presentadas por efecto de la actualización, generan impactos en el resultado del ejercicio.

De otra parte, con respecto a la información financiera sobre planes de beneficio por retiro, la NIC 26 se refiere, esencialmente, a los estados financieros de planes de beneficio por retiro, lo cual en el RCP, corresponde a las pensiones. Esta norma incluye los planes de aportaciones definidas y los planes de beneficios definidos. En

el primer caso, el manejo es similar al que la legislación colombiana le da a los fondos de pensiones, puesto que el desembolso de las cotizaciones en ambos modelos libera al empleador de sus obligaciones con el fondo. En el segundo, las cantidades a pagar por concepto de beneficios se determinan con base en cálculos actuariales a partir de diversas variables, dependiendo las condiciones del empleador y los estados financieros que se preparan deben presentar la relación existente entre el valor actuarial presente de los beneficios y los activos netos para atender tales beneficios.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública²⁵.

5.5.2 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

Las normas internacionales NIC 37, NICSP 19, y la sección 21 del modelo NIIF PYMES señalan que las provisiones corresponden a los pasivos sobre los cuales existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Por su parte, el RCP desarrolla este tema en la Norma Técnica de Pasivos Estimados, los cuales están definidos como las obligaciones que están a cargo de la entidad contable pública, que son originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro, que deben ser justificables y cuya medición monetaria es confiable.

Para el reconocimiento de provisiones, las normas internacionales referidas señalan que se deben cumplir las siguientes condiciones: tener la obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; determinar la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (o potencial de servicio) para cancelar la obligación y hacer la estimación fiable del importe de la obligación.

Según las normas internacionales, el “suceso que da origen a la obligación”, puede ser producto de una obligación exigida por ley o tratarse de una obligación implícita. Esta última se adquiere cuando la entidad, a través de un patrón de comportamiento pasado, políticas empresariales de dominio público o declaraciones explícitas concretas, crea (ante terceros) una expectativa válida de que va a cumplir una serie de compromisos o responsabilidades. En el RCP, no se hace alusión a las obligaciones implícitas y, por ende, tampoco existe mayor desarrollo sobre su medición y revelación.

Con relación al valor por el cual debe ser reconocida una provisión, las normas internacionales plantean que estas se reconocen de acuerdo con la mejor estimación posible. En tal sentido, presentan mayor ilustración que el RCP para desarrollar el

25 Véase Anexo 3: “Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP”, el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

concepto de estimación, además de incorporar la probabilidad como forma de dilucidar las condiciones de incertidumbre. Según el RCP, los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

Conforme a la normativa internacional, los activos y pasivos contingentes no son objeto de reconocimiento sino únicamente de revelación en notas. Se definen, respectivamente, como activos o pasivos posibles, surgidos a raíz de sucesos pasados cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, los cuales no están enteramente bajo el control de la entidad.

En el RCP, las contingencias son objeto de reconocimiento en las cuentas de orden deudoras y acreedoras. Allí se registran hechos, y condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación por parte de la entidad contable pública.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública²⁶.

5.6 Ingresos

La normativa internacional contempla criterios diferentes para el tratamiento de ingresos con contraprestación e ingresos sin contraprestación. A continuación, se exponen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación aplicables en cada caso.

5.6.1 Ingresos de transacciones sin contraprestación

Comprenden las entradas brutas recibidas o por recibir de la entidad provenientes de beneficios económicos o potencial de servicio, las cuales representan un aumento en los activos netos/patrimonio distinto a aquel relacionado con las contribuciones de los propietarios. Este aumento se origina con una recepción de recursos sin ninguna contraprestación a cambio, una contraprestación simbólica o una contraprestación que no se aproxima al valor razonable de los recursos recibidos.

La NICSP 23 establece los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los ingresos sin contraprestación, tales como impuestos y transferencias monetarias y no monetarias. Por su parte, el RCP desarrolla estos conceptos en las normas técnicas de rentas por cobrar, deudores e ingresos.

²⁶ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

La normativa internacional señala aspectos generales a tener en cuenta para llevar a cabo el análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación. Al respecto, establece que el reconocimiento de ingresos sin contraprestación (activos transferidos), se encuentra supeditado a la existencia de condiciones, restricciones y estipulaciones sobre los activos transferidos. Además, mantiene como criterios generales de reconocimiento, la probabilidad de flujo de beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y la medición fiable del valor razonable.

De otra parte, si bien el RCP no prescribe conceptualizaciones en relación con condiciones, restricciones y estipulaciones sobre los activos transferidos, sí plantea tres criterios o condiciones transversales de reconocimiento de hechos económicos: que los elementos de los estados contables afectados por los hechos se puedan asociar claramente; que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios. Desde la perspectiva internacional, el control es un aspecto a considerar para el reconocimiento de activos. En tal sentido, desde la armonización del RCP con NICSP, en el 2007, se incorporó este criterio en el RCP y su materialización se ha dado, fundamentalmente, en el caso de los bienes de uso permanente sin contraprestación, los cuales son reconocidos como propiedades, planta y equipo por las entidades de gobierno general.

A continuación, se presentan aspectos fundamentales en cuanto al reconocimiento, medición y revelación de los impuestos y transferencias.

5.6.1.1 Impuestos

La normativa internacional señala que los impuestos se reconocen cuando ocurre el hecho imponible y se cumplen los criterios de reconocimiento del activo. En cuanto a la medición, establece que cuando existe diferencia entre el momento del hecho imponible y el cobro del impuesto, es factible la medición fiable utilizando modelos estadísticos.

Por su parte, el RCP señala que los ingresos por impuestos deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Dichos ingresos deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos.

5.6.1.2 Transferencias

De acuerdo con la NICSP 23, las transferencias incluyen subvenciones, asunción y condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, y bienes y servicios

en especie. Este concepto es más amplio que el contenido en el RCP, el cual define las transferencias como los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, y efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

La NICSP indica que hay lugar al reconocimiento de transferencias cuando existe un derecho por ley, y la entidad evalúa que es probable la entrada de recursos. El RCP establece que las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

En cuanto a la medición, la NICSP prescribe que esta se efectúa a valor razonable en la fecha de adquisición, mientras que el RCP señala que el importe para el reconocimiento corresponde al definido en el acto en el que se reconoce la obligación de la transferencia.

De otra parte, según la norma internacional, el reconocimiento de los ingresos procedentes de condonaciones de deudas se lleva a cabo por el valor razonable de la deuda condonada, mientras que el RCP señala que se reconocen por el valor pactado en la asunción del crédito.

La norma internacional señala que las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface las condiciones de reconocimiento. El RCP incluye las multas dentro de los ingresos no tributarios y establece que se reconocen una vez los actos administrativos hayan quedado en firme.

Según la NICSP, los legados se reconocen al valor razonable si es probable que fluyan los beneficios económicos o el potencial de servicio. El RCP no se refiere a este tipo de ingresos.

En cuanto a los regalos y donaciones, la regulación internacional plantea que los bienes en especie se reconocen por su valor razonable como un ingreso cuando se reciben o cuando existe un acuerdo vinculante y que, en caso de que existan condiciones sobre el activo transferido, hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Por su parte, el RCP prescribe el reconocimiento de las donaciones en el patrimonio o en los ingresos, dependiendo de si constituyen formación bruta de capital o si financian los gastos del período. Estas donaciones se reconocen por el valor convenido, por el valor establecido en el acto de donación o por el valor establecido mediante avalúo técnico.

En relación con los servicios en especie, la normativa internacional prescribe que su reconocimiento no es obligatorio; sin embargo, si hay lugar a ello, los servicios en especie se consideran como activo e ingreso y su consumo constituye un gasto. Para el RCP, estos servicios constituyen ingresos, siempre y cuando se puedan medir con fiabilidad.

Según lo dispuesto en la NICSP, los préstamos reembolsables junto con sus intereses se reconocen a valor razonable y la diferencia con el importe del préstamo se reconoce como

un ingreso sin contraprestación, salvo que existan condiciones que obliguen a reconocer un pasivo hasta tanto se satisfagan las mismas. El RCP no contempla este tratamiento.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública²⁷.

5.6.2 Ingresos de transacciones con contraprestación

Comprenden la entrada bruta, durante el periodo, de beneficios económicos surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio y que dicho aumento no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

La NIC 18, la NICSP 9 y la sección 23 del modelo NIIF PYMES guardan relación en la definición de los criterios con los que regulan el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los ingresos de transacciones con contraprestación. A su vez, los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los ingresos de los contratos de construcción se desarrollan en la NIC 11, la NICSP 11 y la sección 23 del modelo NIIF PYMES.

Desde la perspectiva internacional, los ingresos con contraprestación se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios y el uso (por parte de terceros) de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares. Por su parte, el RCP contempla la venta de bienes y servicios y otros ingresos no incorporados en las anteriores categorías. Los ingresos de carácter extraordinario no se consideran en la normativa internacional, mientras que el RCP los considera como una categoría de ingresos.

Las principales diferencias entre lo estipulado por la normativa internacional y el RCP se observan en el reconocimiento y medición de ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios. Esto se debe a que mientras el referente internacional incorpora criterios tales como el valor razonable, la transferencia de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes, y la determinación del monto de los ingresos atendiendo el grado de terminación, el RCP considera los valores nominales y la estimación razonable de la contraprestación, la transferencia de la titularidad y el surgimiento del derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio.

Con respecto a los ingresos por concepto de intereses, el reconocimiento en ambos modelos es similar, salvo en lo relacionado con su medición. Esto es así porque en la

27 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

normativa internacional, el reconocimiento de los ingresos por concepto de intereses se calcula utilizando el método de interés efectivo, mientras que en el RCP, no se prescriben metodologías de cálculo. De otra parte, en lo concerniente a los intereses de mora, el RCP señala que se deben registrar en cuentas de orden contingentes y no en el cuerpo de los estados financieros.

De otra parte, al contrastar los criterios de reconocimiento y medición de las regalías en la normativa internacional y en el RCP, se observan significativas similitudes en el reconocimiento del ingreso por la contraprestación pactada contractualmente. En cuanto a los dividendos derivados de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, el tratamiento también es similar.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública²⁸.

5.6.3 Contratos de construcción

La NIC 11, la NICSP 11 y la Sección 23 del modelo NIIF PYMES desarrollan los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos que se derivan de un contrato (específicamente negociado), por el cual, el contratista se obliga a construir un activo que puede ser un bien mueble o inmueble.

Por lo general, los contratos de construcción se ejecutan en más de un periodo contable y, por tal motivo, es necesario establecer criterios que permitan reconocer en forma adecuada los ingresos y costos asociados con el mismo para cada periodo. Con el fin de determinar el monto de ingresos que se pueden reconocer en cada periodo, los referentes internacionales optan por el método del grado de realización del contrato, conocido también como el método de porcentaje de terminación.

El grado de realización se puede determinar a partir de tres métodos, los cuales se eligen dependiendo de la naturaleza del contrato. Estos métodos son: La proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato; el examen del trabajo ejecutado o la proporción física del contrato total ya ejecutado.

Otro de los aspectos que abordan las normas internacionales está relacionado con los conceptos de ingresos y costos de un contrato. En el primer caso, los ingresos están conformados por los valores establecidos contractualmente, las modificaciones, las reclamaciones e incentivos; en el segundo caso, la norma establece algunos

²⁸ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

criterios para determinar los costos del contrato y señala qué desembolsos no hacen parte de los mismos. Entre otros, las normas determinan que cuando se emplea el método de la proporción de los costos, solo se incluyen los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento; por ende, si se ha incurrido en costos que van a ser aplicados al contrato en un futuro o si se han realizado pagos anticipados a subcontratistas, estos valores no hacen parte de los costos ejecutados del contrato.

Los estándares internacionales imponen algunas restricciones para el reconocimiento de los ingresos de un contrato de construcción. Por ejemplo, cuando el desenlace de un contrato de construcción no puede estimarse con suficiente fiabilidad, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos y reconoce los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido. De igual forma, cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción excedan los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocen inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso.

En el RCP, no existe una norma técnica ni procedimiento contable relacionado con el reconocimiento de ingresos en contratos de construcción de activos; los aspectos generales relacionados con el reconocimiento, medición y revelación, para este tipo de actividades, se rigen por lo establecido en la Norma Técnica de Ingresos.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento²⁹.

5.6.4 Subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas del gobierno

El siguiente análisis se desarrolla a partir de la NIC 20 y la Sección 24 del modelo NIIF PYMES. Desde el punto de vista de las entidades de gobierno, el tema se aborda en la NICSP 23, que prevé el reconocimiento de los ingresos de transacciones sin contraprestación. Por su parte, el RCP no tiene desarrollos específicos en torno al tema de las subvenciones.

La NIC 20 y la Sección 24 del modelo NIIF PYMES definen una subvención del gobierno como una ayuda gubernamental en forma de una transferencia de recursos a una entidad, a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

²⁹ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

A diferencia de la sección 24 del modelo NIIF PYMES, la NIC 20 no incluye los requerimientos de las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos medidos a valor razonable menos los costos de ventas, ya que estos son tratados en la NIC 41 “Agricultura”.

De igual forma, a la luz de la NIC 38 “Activos Intangibles”, cuando el activo se adquiere a través de una subvención del gobierno, se puede optar por efectuar el reconocimiento inicial, tanto del activo intangible como de la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decide no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, lo reconoce por el importe nominal más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

En el RCP, el tema se aborda a la luz de las Normas Técnicas de Ingresos, Propiedades, planta y equipo; patrimonio y del procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con el cumplimiento de garantías y de la asunción de obligaciones crediticias originadas en operaciones de crédito público, específicamente, en el apartado sobre préstamos condonables.

La NIC 20 fija, como criterio de reconocimiento, la existencia de una seguridad razonable de que la entidad va a cumplir todas las condiciones relacionadas con las subvenciones, mientras que la Sección 24 del modelo NIIF PYMES lo supedita al cumplimiento de todas las condiciones impuestas.

Adicionalmente, la NIC 20 requiere que las subvenciones del gobierno sean reconocidas como ingreso en el resultado de forma sistemática a lo largo de los periodos necesarios para asociar dicho ingreso con los costos relacionados. Por su parte, la Sección 24 del modelo NIIF PYMES no permite que una entidad asocie la subvención con los costos relacionados o el costo del activo que financia.

En cuanto a los métodos aplicados para la contabilización de las subvenciones del gobierno, la NIC 20 incorpora dos criterios: por un lado, el método del capital que reconoce las subvenciones fuera del resultado del período, es decir, en el patrimonio; y por otro lado, el método de la renta, según el cual las subvenciones se reconocen en el resultado de uno o más periodos. Por su parte, la Sección 24 del modelo NIIF PYMES establece que las subvenciones se deben medir al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Con respecto a la presentación, la NIC 20 establece dos formas para la presentación de las subvenciones relacionadas con activos: en el Estado de Situación Financiera, ya sea reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, o como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan; y en el Estado de resultado integral, ya sea como parte del resultado del periodo (en forma separada o bajo denominaciones generales), o como deducciones de los gastos con que se

relacionan. Por su parte, la Sección 24 del modelo NIIF PYMES no establece un criterio específico para la presentación de las subvenciones del gobierno; sin embargo, exige la revelación de la forma como son presentadas las subvenciones del gobierno en los estados financieros.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento³⁰.

5.7 Otras normas

5.7.1 Valor razonable

El siguiente análisis se desarrolla a partir de la NIIF 13. Las NICSP y el modelo NIIF PYMES no desarrollan una norma independiente sobre criterios de medición a valor razonable, sino que cada norma o sección que involucra esta medición establece criterios generales para su estimación. Por su parte, el RCP establece la definición de valor razonable pero no desarrolla de manera particular criterios que orienten su estimación.

En cuanto a la definición de valor razonable, las NICSP, el modelo NIIF PYMES y el RCP establecen que esta medición corresponde al importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo en una transacción realizada entre partes interesadas, las cuales están debidamente informadas y actúan en condiciones de independencia mutua. Por su parte, la NIIF 13 define el valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o sería pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. En esencia, el concepto no dista significativamente, ya que en todos los casos, el enfoque se centra en el mercado. Sin embargo, en la NIIF, la definición se fundamenta en las siguientes premisas: precio, transacción, participantes del mercado y fecha de medición, mientras que en la definición de los tres referentes, se concentra en las condiciones de los participantes del mercado.

La NIIF 13 establece y desarrolla algunas premisas que deben ser tenidas en cuenta para esta medición como, por ejemplo, activo y pasivo objeto de medición, mercado principal o más ventajoso, precio de salida y características de los participantes del mercado. A partir de estos criterios, se emplean tres enfoques de medición: mercado, flujos de caja o costo. De acuerdo con los datos de entrada empleados en dichos enfoques, las mediciones se clasifican en los niveles uno, dos o tres.

30 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

El nivel uno corresponde a mediciones realizadas a partir de datos directamente observables en el mercado de activos idénticos; el nivel dos corresponde a mediciones realizadas a partir de datos directamente observables en el mercado de activos similares y el nivel tres, corresponde a mediciones realizadas a partir de datos no observados en el mercado, los cuales son construidos por los participantes del mismo. Los requerimientos de revelación son bastante exigentes con las mediciones que se clasifican en el nivel 3.

Las revelaciones exigidas en la NIIF 13 pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento³¹.

5.7.2 Deterioro del valor de los activos

En el contexto internacional, para el caso de las empresas, el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo se desarrolla en la NIC 36 y en la Sección 27 del modelo NIIF PYMES. A su vez, para el gobierno, existen dos normas que tratan el tema del deterioro: la NICSP 21 para activos no generadores de efectivo y la NICSP 26 para activos generadores de efectivo.

Por su parte, en el RCP no existe una clasificación entre activos generadores y no generadores de efectivo sino que existe un concepto aproximado al deterioro, este es, el concepto de provisiones, las cuales se determinan dependiendo de la naturaleza del activo.

5.7.2.1 Deterioro de activos no generadores de efectivo

De acuerdo con la NICSP 21, los activos no generadores de efectivo son aquellos que no son mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. El deterioro de este tipo de activos corresponde a la pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio, adicional a la depreciación. En tal sentido, se debe reconocer una pérdida por deterioro de valor cuando el importe en libros del activo excede su importe de servicio recuperable.

La metodología establecida por la norma internacional señala que la entidad debe evaluar, en cada fecha de presentación, si existen indicios de deterioro del valor de sus activos obtenidos de fuentes internas o externas y, ante cualquier evidencia de la presencia de los mismos, debe calcular el importe del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor de uso.

31 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Para algunos activos del sector público es factible estimar el valor razonable, mientras que para otros no es posible determinar dicho valor debido a la imposibilidad de realizar una estimación fiable del mismo. En tal caso, la NICSP 21 permite que la entidad emplee el valor de uso del activo como su importe de servicio recuperable.

El valor de uso de un activo no generador de efectivo se estima, de acuerdo con las condiciones de cada activo, aplicando cualquiera de los siguientes tres enfoques: el costo de reposición depreciado, el costo de rehabilitación y el enfoque de las unidades de servicio. Una vez determinado el importe del servicio recuperable, se debe reconocer, con efectos en resultados, una pérdida por deterioro si dicho importe es inferior al valor en libros del activo. La norma también establece el procedimiento a seguir, cuando en un periodo posterior se debe reversar la pérdida anteriormente reconocida.

Ahora bien, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro de valor, la norma exige la comprobación anual de deterioro de los activos intangibles con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que no se encuentran todavía disponibles para el uso.

Por su parte, el RCP no desarrolla el concepto de deterioro ni las metodologías para su cálculo. El concepto que más se aproxima al deterioro es el de provisiones, las cuales se determinan a partir de la comparación del valor en libros del activo con el valor definido para la actualización del mismo, dependiendo de su naturaleza.

En los modelos internacionales, las revelaciones son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública³².

5.7.2.2 Deterioro de activos generadores de efectivo

En el contexto internacional, el deterioro de valor se define como la pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, siempre que sea adicional y esté por encima del reconocimiento sistemático de la depreciación. La pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo excede a su importe recuperable.

De acuerdo con lo establecido en la normativa internacional, la entidad debe evaluar si existe algún indicio de deterioro del valor de un activo al final de cada período sobre el que se informa. En caso de que se encuentren indicios, la entidad debe estimar el importe recuperable del activo, el cual corresponde al mayor valor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor de uso.

32 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

El cálculo del valor de uso se realiza a partir de la proyección de los flujos futuros que genera el activo o la unidad generadora de efectivo. Para tal efecto, existen requerimientos que permiten establecer qué flujos de entrada y de salida se incluyen dentro del cálculo, y qué tasa de descuento es la que se debe emplear.

No obstante lo anterior, si se trata de los activos intangibles con una vida útil indefinida, de los activos intangibles que aun no estén disponibles para su uso o de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, la entidad debe comprobar anualmente el deterioro de valor comparando su importe en libros con su importe recuperable.

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad debe considerar los indicios obtenidos de las fuentes externas e internas de información.

Con respecto al deterioro de la plusvalía para las empresas, la NIC 36 contiene requerimientos y guías para la asignación de este intangible a las unidades generadoras de efectivo; además, establece los criterios para determinar el deterioro de dicho activo y la forma en que se reversa el mencionado deterioro en periodos posteriores. Asimismo, esta norma prohíbe la amortización de la plusvalía.

Por su parte, el modelo NIIF PYMES estipula que la plusvalía se amortiza empleando un periodo de 10 años cuando no se pueda establecer una vida útil fiable. El valor en libros de la plusvalía (costo menos amortización), se compara con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la cual fue asignada la plusvalía para efectos de determinar si existe o no deterioro de la misma.

La NICSP 26 no incluye el deterioro de la plusvalía dentro de su alcance.

En la NIC 36 y en la Sección 27 del modelo NIIF PYMES, un activo que se mida con posterioridad a su reconocimiento inicial por el modelo revaluado, se mide al valor razonable, menos la depreciación y menos el deterioro acumulado. Por su parte, la NICSP 26 no exige la comprobación de deterioro del valor para los activos medidos con posterioridad al modelo revaluado cuando su valor razonable no difiere significativamente de su valor en libros.

Un aspecto en el que se diferencian la NICSP 21 y la NICSP 26, de la NIC 36 y del modelo NIIF PYMES es el tratamiento de los activos no generadores de efectivo cuando estos hacen parte de una unidad generadora de efectivo (UGE). Para la NIC 36, estos activos se distribuyen en las UGE a las cuales presta el servicio y se deterioran en la medida en que la unidad se encuentre deteriorada, para lo cual dicho deterioro se asigna en forma proporcional al valor que representa el activo en el total de la unidad. Por su parte, en el sector público, el activo se deteriora antes de incluirlo en la UGE, ese deterioro se calcula según lo establecido en la NICSP 26 y si la unidad a la cual fue asignado llegase a tener

deterioro, el activo no generador de efectivo se excluye de la asignación, es decir, el deterioro de la UGE se distribuye entre los demás activos.

El deterioro de las inversiones que generan efectivo en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos se calcula de acuerdo con lo establecido en la NIC 36, la NICSP 26 o la sección 27 del modelo NIIF PYMES, según corresponda. Es decir, se debe establecer el importe recuperable de cada inversión y, si llega a ser inferior al valor en libros, se reconoce en el resultado la pérdida por deterioro.

Por su parte, el RCP no desarrolla el concepto de deterioro ni las metodologías para su cálculo. El concepto que más se aproxima al deterioro es el de provisiones, las cuales se determinan a partir de la comparación del valor en libros del activo con el valor definido para la actualización del mismo, dependiendo de su naturaleza.

En los modelos internacionales, las revelaciones son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública³³.

5.7.3 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NIC 21, la NICSP 4, la sección 30 del modelo NIIF PYMES y el RCP.

5.7.3.1 Moneda funcional y moneda de presentación

En los tres referentes internacionales, se hace distinción entre la moneda funcional y la moneda de presentación. Respecto de la moneda funcional, se coincide en que esta corresponde al entorno económico principal en el que opera la entidad, específicamente, aquel en el que se genera y emplea el efectivo. Para su determinación, se deben tener en cuenta aspectos como la moneda en la que fluyen los ingresos, los gastos y las fuentes de financiación, entre otros. Respecto de la moneda de presentación, se permite que los estados financieros se presenten en cualquier moneda. Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, se deben convertir las partidas de ingresos y gastos, y de situación financiera a la moneda de presentación elegida. Cuando se produce un cambio en la moneda funcional, se aplica el procedimiento de conversión de manera prospectiva.

Al respecto, el RCP define que la cuantificación monetaria de los hechos debe hacerse utilizando el peso (que es la moneda nacional de curso forzoso) como unidad de medida sin hacer distinción entre moneda funcional y moneda de presentación.

33 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Adicional a ello, el RCP no cuenta con un desarrollo normativo que indique cómo proceder cuando la entidad requiera presentar los estados financieros en una moneda diferente al peso.

5.7.3.2 Transacciones en moneda extranjera

En los tres referentes internacionales, una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o se liquida en una moneda extranjera. El reconocimiento de estas transacciones impone que se conviertan a la moneda funcional de acuerdo con la tasa de cambio en la fecha de la transacción.

El tratamiento contable en la medición posterior requiere que las transacciones se clasifiquen en monetarias y no monetarias. Las partidas monetarias se actualizan a la tasa de cambio en la fecha de cierre. Por su parte, las partidas no monetarias que se midan en términos del costo histórico se deben convertir utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, y las que se midan en términos del valor razonable se deben convertir de acuerdo con la tasa de cambio vigente en la fecha de medición de dicho valor. En cuanto a las variaciones, cuando provienen de partidas monetarias, tienen efecto en el resultado del período, y cuando provienen de partidas no monetarias, afectan el resultado o el otro resultado integral de acuerdo con el tratamiento contable de dicha partida. Particularmente, la NIC 21 y la NICSP 4 establecen, para los estados financieros separados, que las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero, se reconocen en el resultado.

Al respecto, el RCP establece que las transacciones en moneda extranjera, o pactadas en moneda extranjera, se reconocen a la tasa de cambio de la fecha de la transacción. Con respecto a la medición posterior, señala que los derechos y obligaciones en moneda extranjera se deben reexpresar mensualmente en moneda legal, mediante la aplicación de la Tasa Representativa del Mercado (TRM) vigente al corte mensual y cualquier diferencia de los activos o pasivos en moneda extranjera afecta el resultado del período.

De otra parte, conforme al RCP, las variaciones patrimoniales originadas en el ajuste por conversión de los estados contables de la entidad del exterior afectan el patrimonio.

5.7.3.3 Conversión a la moneda de presentación

En los referentes internacionales, la presentación de los estados financieros en una moneda distinta a la moneda funcional requiere que, por un lado, los activos y pasivos se conviertan a la tasa de cambio de cierre vigente en la fecha de presentación y, por otro lado, que los ingresos y gastos presentados en el resultado del período y en el otro resultado integral (para el caso de las NIIF) se conviertan a la tasa de

cambio vigente en las fechas de las transacciones. De acuerdo con las NIC 21 y la sección 30 del modelo NIIF PYMES, la diferencia generada se reconoce en el estado de resultado integral y, según la NICSP 4, se reconoce en el patrimonio neto de manera separada. Por su parte, el RCP no tiene ningún desarrollo con relación a la conversión de los estados financieros.

5.7.3.4 Inversión neta en un negocio en el extranjero

Respecto de la inversión neta en un negocio en el extranjero, los tres referentes internacionales requieren que el reconocimiento de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados de los activos y pasivos monetarios intragrupo se tenga en cuenta al convertir a una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa ya sea mediante consolidación o utilizando el método de participación. Por su parte, el RCP establece que para la actualización de inversiones patrimoniales en entidades controladas, tratándose de inversiones en entidades del exterior, el método de participación patrimonial debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada.

5.7.3.5 Revelaciones

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento³⁴.

5.7.4 Concesiones

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NICSP 32, la CINIIF 12, la Sección 34 del modelo NIIF PYMES y el RCP.

5.7.4.1 Para el concedente

La NICSP 32 establece los criterios contables para los contratos de concesión en los que el concedente, que es una entidad gubernamental, otorga el derecho de uso de un activo público para la prestación de servicios públicos en general. Por su parte, el tratamiento previsto en el RCP se dirige a regular las operaciones en virtud de un acuerdo de concesión de la infraestructura de transporte y en los contratos de operación y gestión de servicios públicos domiciliarios.

³⁴ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

Tanto en la NICSP 32 como en el RCP, el reconocimiento del activo por parte del concedente depende de que la entidad controle o regule los servicios que debe proporcionar el operador, y de que controle cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del contrato por medio de la propiedad, derecho de uso u otro modo.

La NICSP 32 establece, respecto de la medición inicial, que el concedente debe medir los activos concesionados por su valor razonable. Los activos concesionados se clasifican como activos de concesión de servicios y se contabilizan de acuerdo con la NICSP 17 "Propiedades, planta y equipo" o la NICSP 31 "Activos intangibles", según su naturaleza. Simultáneamente, se debe reconocer un pasivo por el valor razonable del activo concedido cuando se cumplen las condiciones para su reconocimiento o cuando el cedente proporciona al operador una contraprestación adicional. También se establece el modelo del pasivo financiero cuando el concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios.

En contraste, el RCP establece que los activos concesionados deben medirse por el valor en libros en la fecha de la concesión reclasificándolos como bienes de uso público o como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la naturaleza del activo y de la concesión. Además, establece el reconocimiento de un pasivo en la medida que exista inversión privada por parte del operador; el monto de dicho pasivo se determina con base en los informes presentados por el concesionario afectando, simultáneamente, el valor del activo concesionado.

En caso de que el concedente no tenga la obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios y que conceda al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros u otro activo generador de ingresos, tanto la NICSP como el RCP establecen que el concedente contabiliza el pasivo reconocido como la parte no acumulada (o devengada) de ingresos que surgen del intercambio de activos entre el concedente y el operador.

Con respecto al acuerdo compartido, la NICSP desarrolla la noción de división del acuerdo que refiere la situación en que el concedente paga parcialmente por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios incurriendo en un pasivo financiero y concediendo una parte de los derechos al operador; en este caso, es necesario registrar por separado cada parte del total del pasivo reconocido. Estos aspectos no son incorporados en el RCP.

El reconocimiento de pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de un acuerdo de concesión debe efectuarse de conformidad con la NICSP 19, la NICSP 28, la NICSP 29 y la NICSP 30. Por su parte, el RCP establece que el

pacto de garantías de ingreso por la remuneración de la inversión privada se reconoce dependiendo de la probabilidad de que estas se hagan efectivas como provisiones o como contingencias.

5.7.4.2 Para el concesionario

La CINIIF 12 y la Sección 34 del modelo NIIF PYMES desarrollan el tratamiento contable que debe aplicar la entidad que actúa como concesionario en un contrato de concesión. Conforme a lo allí establecido, el concesionario, con base en el objeto del contrato, reconoce los derechos asociados a la explotación como un activo financiero o, en algunos casos y dependiendo del tipo de negocio, como un activo intangible. Este tema no está incorporado en el RCP.

Las revelaciones de las concesiones son más exhaustivas en los modelos internacionales que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública³⁵.

5.7.5 Impuesto a las ganancias

El siguiente análisis se desarrolla a partir de la NIC 12 y la Sección 29 del modelo NIIF PYMES. Las NICSP no desarrollan una norma independiente en torno al tema dado que, por lo general, las entidades de gobierno están exentas de impuestos sobre la ganancia neta; sin embargo, la NICSP 2 "Estado de Flujos de Efectivo" establece que las entidades que operen bajo regímenes tributarios equivalentes deben aplicar los lineamientos establecidos en la NIC 12. Por su parte, el RCP aborda el tema del impuesto diferido de forma general.

El impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, basados en ganancias fiscales, además de las retenciones e impuestos que una entidad controlada, asociada o un negocio conjunto pagan directamente al gobierno por distribución de dividendos a otra entidad.

La NIC 12 y la Sección 29 del modelo NIIF PYMES hacen alusión al impuesto corriente (entendido como el impuesto por pagar o por recuperar como resultado de las ganancias o pérdidas fiscales del periodo actual o de periodos anteriores) y al impuesto diferido (entendido como el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados).

En cuanto a los métodos aplicados para la medición del impuesto a las ganancias, la NIC 12 requiere la aplicación del método del pasivo basado en el balance, el cual

35 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

privilegia el postulado de causación o devengo y se fundamenta en las diferencias temporarias surgidas por variaciones entre el importe en libros y el valor patrimonial o costo fiscal de los activos y pasivos (base fiscal). Por su parte, el RCP aplica el método del pasivo basado en el resultado, el cual privilegia el postulado de asociación contable y se fundamenta en las diferencias temporales de ingresos, costos y gastos surgidas entre el resultado fiscal y el resultado contable.

El RCP y la NIC 12 exigen que la base fiscal se determine en función de la manera como la entidad espera recuperar o liquidar el importe del activo o del pasivo, mientras que la sección 29 del modelo NIIF PYMES exige que se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si la entidad recuperara o liquidara el importe en libros a través de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos.

Para efectos de presentación, las normas internacionales establecen que los impuestos diferidos activos y pasivos en el estado de situación financiera se deben clasificar como partidas no corrientes, mientras que el RCP no lo hace.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública³⁶.

5.8 Presentación de estados financieros y revelaciones

5.8.1 Presentación de estados financieros

La presentación de estados financieros está regulada en la NIC 1, la NICSP 1 y las secciones 3 a 8 del modelo NIIF PYMES; por su parte el RCP tiene regulado el tema en la norma técnica relativa a los estados contables y en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

Para la NIC 1, un juego completo de estados financieros comprende: estado de situación financiera, estado de resultado y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo, revelaciones en notas y un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, el cual se presenta en los siguientes casos: cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente, cuando realiza una reexpresión de partidas en sus estados financieros por corrección de errores, o cuando reclasifica partidas en sus estados financieros.

En el modelo NIIF PYMES, los estados financieros requeridos son los mismos. No obstante, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos en los que

³⁶ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables, este modelo permite que la entidad presente un estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de un estado de resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio.

Según la NICSP 1, los estados que una entidad debe presentar son: estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Estos estados son similares a los exigidos por la NIC 1, pero, adicionalmente, el estándar del sector público exige que, cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, se presente una comparación entre el presupuesto y los valores ejecutados. Esta información puede ir en un estado adicional o en una columna del presupuesto en los estados financieros.

En el RCP, los estados contables son: balance general, estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo, acompañados de sus respectivas notas, las cuales son parte integral de los mismos.

Con respecto a la NIC 1, el RCP se diferencia en que no incluye dentro de los estados contables un estado comparativo de situación financiera al principio del primer periodo ni un estado de resultado y otro resultado integral. Y con relación a la NICSP 1, el RCP difiere en que no incorpora información relativa a la comparación del presupuesto y los valores ejecutados.

Las normas internacionales de contabilidad financiera no prescriben un formato de presentación de información ni exigen que determinadas partidas se informen en la carátula de los estados financieros. La entidad que prepara información financiera es quien aplica los criterios establecidos en la norma y, dependiendo de la materialidad y relevancia, escoge, entre las alternativas establecidas por la norma, la estructura de los estados financieros y define cuáles partidas presenta por separado y cuáles agrupar en un único ítem. De esta forma, una entidad puede concluir que es muy relevante para los usuarios de su información, presentar los activos y pasivos clasificados en corriente y no corriente, pero otra los puede presentar de acuerdo con el grado de liquidez; asimismo, una entidad puede presentar un estado de resultado integral clasificado por función pero otra lo puede presentar clasificado por naturaleza.

En las normas internacionales de contabilidad, no existe un orden específico para presentar las partidas, es decir, una entidad puede clasificar primero las partidas no corrientes y luego las corrientes, y al interior de dicha clasificación, presentar primero las partidas menos líquidas y después las más líquidas. De igual forma, una entidad puede presentar primero los activos, luego el patrimonio y, finalmente, el pasivo.

En las normas internacionales de contabilidad, tampoco existe una exigencia acerca de qué partidas se deben presentar por separado. Las normas mencionan algunas partidas que son lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para justificar su presentación por separado; no obstante, si la entidad considera que dichas partidas no son materiales, se pueden agrupar con otras en una única categoría. En consecuencia, una partida se puede presentar por separado en un estado financiero de una entidad o, se puede agrupar y presentar en una única categoría en un estado financiero de otra organización.

Por su parte, en el RCP, la presentación de los estados contables está asociada con la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas. En el balance general, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente, y estos, a su vez, se ordenan de acuerdo con su liquidez o grado de exigibilidad. En el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, el gasto se clasifica de acuerdo con su naturaleza y función. Adicionalmente, el RCP permite la presentación de partidas extraordinarias en ingresos y gastos lo cual no es permitido en las NIIF.

5.8.2 Estado de flujos de efectivo

Sobre la presentación de estados financieros, las normas internacionales (NIC 1, NICSP 1 y la sección 3 del modelo NIIF PYMES) establecen criterios para estructurar el estado de flujos de efectivo; no obstante, el IASB y el IPSASB desarrollan la NIC 7, la sección 7 del modelo NIIF PYMES y la NICSP 2, respectivamente, para tratar, de manera más específica, los requerimientos relacionados con la presentación y revelación de los flujos de efectivo de una entidad. Por su parte, el RCP regula la presentación del Estado de flujos de efectivo en la norma técnica relativa a los estados contables y en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, donde se establecen criterios específicos relacionados con la presentación y estructura de dicho estado.

En el RCP, la regulación sobre la presentación del Estado de flujos de efectivo aplica, únicamente, a las empresas. Esto difiere de la NICSP 2 en la cual esta regulación es obligatoria para las entidades de gobierno.

La NIC 7 requiere que una entidad presente sus flujos de efectivo clasificados en actividades de operación, inversión y financiación; esta estructura también es requerida por el modelo NIIF PYMES, por la NICSP 2 y por el RCP.

Tanto las normas internacionales como el RCP consideran la elaboración del estado de flujos de efectivo con base en los métodos directo e indirecto, a elección de la entidad.

De otra parte, la NIC 7 no obliga a presentar por separado los flujos de efectivo relacionados con las operaciones discontinuas; sin embargo, la NIIF 5 sí establece

este requerimiento. Por lo tanto, una entidad que tenga una operación discontinua deberá identificar los flujos de efectivo de dicha operación y presentarlos en el estado de flujo de efectivo separado de los flujos de las operaciones que continúan. En las NICSP y en el RCP no existe este requerimiento.

En las normas internacionales, se desarrollan criterios que orientan la presentación de los flujos de efectivo relacionados con los impuestos a las ganancias; las inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos; las adquisiciones y disposiciones relacionadas con entidades controladas y unidades operativas; y las transacciones en moneda extranjera. Por su parte, en el RCP, no hay un desarrollo detallado de cada uno de los ítems mencionados.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública³⁷.

5.8.3 Información financiera intermedia

El siguiente análisis se desarrolla a partir de la NIC 34 y el RCP. Este último, aborda la temática de forma general en dos documentos: el Plan General de Contabilidad Pública, el cual establece la preparación y presentación de los estados contables intermedios con base en requerimientos propios de autoridades competentes, y el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, el cual incorpora las directrices para su preparación y presentación. Por su parte, la NICSP y el modelo NIIF PYMES no desarrollan una norma específica sobre el particular, aunque la Sección 3 del modelo NIIF PYMES indica que una entidad que decida revelar esta información debe describir los criterios para su preparación y presentación.

La NIC 34 define la información financiera intermedia como toda información que contenga, o bien un juego completo de estados financieros, o bien un juego de estados financieros condensados, para un periodo intermedio. Esta norma aplica tanto para las entidades que están obligadas a publicar este tipo de información, como para aquellas que decidan publicarla siguiendo los lineamientos de la norma.

Para efectos de la presentación y con el fin de evitar la duplicidad de la información, una entidad puede elegir entre presentar un juego completo de estados financieros o, un juego de estados financieros condensados y notas seleccionadas a partir del criterio de costo beneficio.

37 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

La NIC 34 estipula que los criterios para el reconocimiento y la medición de la información financiera completa deben aplicarse de forma similar en la información financiera intermedia. Sin embargo, establece algunas excepciones en relación con los siguientes tópicos: la uniformidad de políticas contables; los ingresos recibidos de forma temporal, periódica u ocasional; los costos incurridos de manera no uniforme en el período y los métodos de estimación razonable. De igual forma, establece los procedimientos que se deben aplicar si se presentan ajustes en las cifras de períodos intermedios anteriores.

Los estados financieros intermedios deben garantizar que las mediciones para la obtención de la información abarquen el periodo desde el principio hasta el final, de modo que no queden como periodos aislados. De esta forma, no se afecta la medición de sus cifras anuales.

La NIC 34 determina que los estados financieros intermedios deben aplicar las exigencias establecidas para un conjunto de estados financieros completos de la NIC 1 "Presentación de estados financieros"; además, precisa la forma, y los periodos para la preparación y emisión de los estados financieros intermedios.

En esta norma, la implementación de juicios de valor relacionados con la materialidad o importancia relativa también debe ser realizada para el periodo intermedio.

Las revelaciones requeridas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el Anexo 3 de este documento³⁸.

5.8.4 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Dentro de las normas internacionales propias del gobierno, la presentación de información presupuestal en los estados financieros se trata en la NICSP 24, mientras que en el RCP, este tema no se encuentra regulado.

La NICSP 24 aplica cuando las entidades del sector público están obligadas a hacer público el presupuesto aprobado o cuando, voluntariamente, deciden hacerlo público para mejorar la transparencia de su información financiera. En cualquiera de las dos circunstancias, la NICSP 24 requiere que estas entidades realicen ciertas revelaciones sobre el presupuesto y los valores ejecutados en sus estados financieros u otros informes.

Según la NICSP 24, una entidad del sector público que pone su presupuesto aprobado a disposición pública debe incluir, en los estados financieros, una compa-

³⁸ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

ración entre los valores presupuestales iniciales, finales y ejecutados. Esta norma internacional permite que la entidad presente dicha comparación en los estados financieros o en un estado separado, solo cuando dichos estados y el presupuesto se elaboran según una base comparable. Si la entidad elige presentar la información presupuestal en los estados financieros, debe adicionar columnas para incorporar esta información.

Cuando la base presupuestal es diferente de la base adoptada para los estados financieros, la comparación se lleva a cabo en un estado separado, el cual se puede titular "Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados"; además, la entidad debe elaborar una conciliación de los valores ejecutados y presentados en el presupuesto con los valores presentados en los estados financieros.

La NICSP 24 requiere que una entidad explique en notas a los estados financieros las bases presupuestales y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado; también, exige que se revele en dichas notas el periodo del presupuesto aprobado y las entidades incluidas en tal presupuesto.

Cuando se presentan estados financieros consolidados, se pueden compilar los presupuestos para su presentación en los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 24, con independencia de que se aprueben presupuestos separados y se pongan a disposición pública para entidades individuales o actividades particulares.

Finalmente, la NICSP 24 no exige que se revele información comparativa entre la información requerida por dicha norma y el periodo anterior.

5.8.5 Revelación de información financiera sobre el sector gobierno general

La NICSP 22 aplica para un gobierno que prepara y presenta estados financieros consolidados según la base contable de acumulación (o devengo) y elige revelar información sobre el sector gobierno general. Esta norma requiere que se revele información financiera por segmentos, bases estadísticas de información financiera y políticas contables aplicadas; además, hace una distinción entre empresas públicas (EP), sector gobierno general (SGG), sector corporaciones públicas financieras (CPF) y sector corporaciones públicas no financieras (CPNF).

En esta norma, las revelaciones de las políticas contables corresponden a las adoptadas para preparar y presentar los estados financieros consolidados, aunque para no aplicar la NICSP 6, se hace una excepción con las CPF y CPNF. En consecuencia, el SGG reconoce su inversión en los sectores de las CPF y las CPNF como un activo y contabiliza, para este activo, el importe en libros de los activos netos de sus entidades participadas.

Respecto de las revelaciones, la NICSP 22 requiere que se informe sobre activos, pasivos, ingresos y gastos; aspectos en función de su clasificación en principales clases; variaciones de partidas directamente reconocidas en el patrimonio; resultado del ejercicio; flujos de efectivo relacionados con las actividades de operación; inversión y financiación en sus principales clases.

De otra parte, si bien el RCP no desarrolla el tema de la revelación de información financiera sobre el sector gobierno general, la CGN, por su función de consolidar la información financiera, sí establece los procedimientos y reglas tendientes a desarrollar de manera técnica este proceso en el Manual de Consolidación; además, lleva a cabo la consolidación de las entidades que conforman el sector público en sus diferentes niveles y sectores incluyendo el gobierno general. En el consolidado del gobierno general, las empresas públicas financieras y no financieras se presentan como inversiones.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento³⁹.

5.8.6 Presentación de reportes por segmentos

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NIIF 8, la NICSP 18 y el RCP. No se incluye el modelo NIIF PYMES dado que no desarrolla una sección particular sobre información por segmentos.

Tanto en la NIIF 8 como en la NICSP 18, un segmento de operación se caracteriza por ser un grupo de actividades sobre las cuales se obtiene información financiera diferenciada. Los resultados que reportan dichas actividades se evalúan regularmente y con base en ello, se toman decisiones relacionadas con la asignación de recursos.

En el caso de la NIIF 8, la clasificación de los segmentos se realiza de acuerdo con características económicas similares que muestren un rendimiento financiero a largo plazo similar. La norma establece umbrales de segmentación así: a) si los ingresos de las actividades ordinarias informados son iguales o superiores al 10 por ciento de los ingresos de las actividades ordinarias de todos los segmentos de operación combinados, internos y externos, b) si el importe absoluto de los resultados informados es, en términos absolutos, igual o superior al 10 por ciento del importe que sea mayor entre la ganancia o pérdida de todos los segmentos de operación, y c) si sus activos son iguales o superiores al 10 por ciento de los activos combinados de todos los segmentos de operación. Adicionalmente, establece que se debe presentar información por segmentos en la medida que el 75 por ciento

³⁹ Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

de los ingresos de las actividades ordinarias de la entidad provenga de segmentos sobre los que deba informarse.

La NICSP 18 establece que los criterios de clasificación de los segmentos, en la mayoría de casos, son las actividades identificadas en la documentación presupuestaria; sin embargo, esto implica realizar juicios profesionales. Además, esta norma establece que los tipos de segmentos sobre los que se presenta información al órgano de dirección y a la alta administración de la entidad suelen conocerse como segmentos de servicios y segmentos geográficos; sin embargo, la entidad puede presentar información por segmentos con base en más de una estructura de segmentación, lo que se denomina segmentación múltiple.

La NICSP 18 hace referencia a la uniformidad de las políticas contables de los segmentos de operación respecto de los estados financieros consolidados o separados, mientras que la NIIF 8 no hace ninguna alusión.

En ambos referentes internacionales, se establecen los criterios de reexpresión de la información de períodos anteriores cuando se hace una modificación a la estructura interna de la entidad o se establece un segmento por primera vez y, en consecuencia, se modifican los segmentos de operación.

Por su parte, en la norma técnica sobre informes contables, se define el informe contable por segmentos como aquel que revela la situación y los resultados de una actividad o grupo de actividades de la entidad contable pública que son diferenciables y para las cuales es apropiado presentar información contable por separado. Esto, con el fin de evaluar la gestión pasada que ha sido cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos y con el fin de tomar decisiones respecto de la futura asignación de recursos. El RCP no hace un desarrollo explícito de las operaciones por segmentos en el que establezca criterios de identificación de las operaciones por segmentos o umbrales de segmentación, ni otra información relacionada como se desarrolla en las normas internacionales.

5.8.7 Cambios en las políticas contables, en las estimaciones y corrección de errores

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NIC 8, la NICSP 3, la sección 10 del modelo NIIF PYMES, el RCP y la Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

5.8.7.1 Cambios en las políticas contables

El concepto de políticas contables es coincidente en los cuatro referentes. En el caso de los referentes internacionales, los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos son adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus

estados financieros. Para la Resolución 357 de 2008, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos (criterios establecidos por la CGN), además de los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública.

Un criterio común en los referentes es la necesidad de uniformar las políticas contables garantizando comparabilidad de la información.

Con respecto a cambios en políticas contables, tanto la NICSP como la NIC y el modelo NIIF PYMES requieren que cualquier cambio en la política contable tenga un efecto retroactivo y que se ajusten los saldos iniciales de cada componente involucrado del período más antiguo, en la medida que sea practicable. En el RCP, no se hace referencia al tratamiento retroactivo de cambios en políticas que estén bajo la injerencia de la entidad pública; aunque, con respecto de algún cambio en la reglamentación del RCP, los efectos son prospectivos y se formalizan por vía administrativa.

5.8.7.2 Cambios en las estimaciones

Una estimación se define, en los tres referentes internacionales, como un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo (el cual se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento), así como en los beneficios futuros esperados y en las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los ajustes en estimaciones en los tres referentes internacionales y en el RCP tienen efecto prospectivo.

5.8.7.3 Corrección de errores

Los errores de períodos anteriores se definen en los tres referentes internacionales como las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores. El tratamiento contable tiene efecto retroactivo en la medida que se puedan determinar los efectos en cada período específico. Si esto no es posible, se reexpresan los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los períodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable. En el RCP, la corrección de errores tiene efecto prospectivo.

5.8.7.4 Revelaciones

Las revelaciones de los modelos internacionales sobre cambios en políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública⁴⁰.

40 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

5.8.8 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa

El siguiente análisis comparativo se desarrolla a partir de la NIC 10, la NICSP 14, la Sección 32 del modelo NIIF PYMES y el RCP.

En general, los tres referentes internacionales coinciden en el tratamiento contable de estos hechos. Se establecen dos tipos de hechos posteriores al período sobre el que se informa: aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del período y que implican ajuste, y aquellos que indican condiciones que surgieron después del período sobre el que se informa y que no implican ajuste.

Estos hechos corresponden a los ocurridos entre la fecha de presentación y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros. El proceso de autorización varía dependiendo de la estructura organizativa de la entidad, de los requerimientos legales y estatutarios, y de los procedimientos seguidos para la elaboración y finalización de los estados financieros.

En el caso de los hechos posteriores que implican ajuste, la entidad debe ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que impliquen ajustes. En cuanto a los eventos que no implican ajuste, la entidad debe proceder a hacer las revelaciones a que haya lugar.

Por su parte, los criterios del RCP, en cuanto a los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa, coinciden con los establecidos en las normas internacionales.

Las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública⁴¹.

5.8.9 Información financiera en economías hiperinflacionarias

La siguiente comparación se centra en la NICSP 10, la NIC 29 y la Sección 31 del modelo NIIF PYMES. No se incluye el RCP dado que este no hace ningún desarrollo relacionado con el tema.

Los tres referentes internacionales coinciden en el tratamiento de la reexpresión de la información financiera en economías hiperinflacionarias, así como en el tratamiento a aplicar cuando una economía deja de ser hiperinflacionaria. No establecen una tasa absoluta para caracterizar una economía como hiperinflacionaria, sin embargo expo-

41 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

nen algunos criterios que deben tenerse en cuenta para determinar esta condición de la economía, como por ejemplo, si se conserva la riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable; si las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y si la tasa de inflación acumulada durante un período de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

En los tres casos, se deben reexpresar los estados financieros, excepto el estado de flujos de efectivo, en la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa.

Las partidas medidas al costo deben reexpresarse al final del período, las partidas expresadas en precios corrientes no son objeto de reexpresión y el efecto neto de la reexpresión afecta el resultado del período.

Cuando una economía deja de ser hiperinflacionaria, y la entidad cesa la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a los referentes internacionales sobre información financiera en economías hiperinflacionarias, debe tomar las cifras expresadas en la unidad de medida corriente utilizada al final del período previo, como base para los importes en libros de las partidas en sus estados financieros subsiguientes.

Las revelaciones exigidas en los modelos internacionales pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento⁴².

5.8.10 Ganancias por acción

El siguiente análisis se desarrolla a partir de la NIC 33, la cual establece los criterios a aplicar con el fin de determinar, presentar y revelar las ganancias por acción. Esta norma aplica, tanto para los estados financieros separados como para los estados financieros consolidados de una entidad que cumpla con las siguientes características: que sus acciones o acciones potenciales se coticen en un mercado público de valores, o que emita o esté por emitir algún tipo de instrumento en un mercado público de valores.

Esta norma desarrolla dos conceptos clave. El primero es el concepto de dilución que se entiende como la reducción en las ganancias por acción o el aumento en las pérdidas por acción. Estas últimas ocurren al asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercitados o que se emitirán acciones ordinarias, siempre y cuando se cumplan las condiciones previstas. El segundo es el concepto de antidilución que se entiende como el aumento en las ganancias por acción o la reducción en las pérdidas

42 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

por acción. Estas últimas ocurren al asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercitados o que se emitirán acciones ordinarias, siempre y cuando se cumplan las condiciones previstas.

En términos de medición, la NIC 34 establece los criterios a aplicar para la determinación de las ganancias por acción, las ganancias básicas y las ganancias diluidas, las cuales se dilucidan a través de unos casos especiales.

Además, estipula los criterios para la aplicación o no de ajustes retroactivos, así como los métodos para la presentación de los resultados de las operaciones continuadas y discontinuadas, respectivamente.

Las revelaciones exigidas en la norma internacional, pueden ser consultadas en el anexo 3 de este documento⁴³.

6. Análisis de impactos

Este análisis expone los impactos identificados en las empresas que se acogieron al ejercicio de prueba de aplicación voluntaria anticipada de NIIF, de acuerdo con la Resolución 033 de 2012. Así mismo, incluye el análisis de los impactos en los usuarios estratégicos de la información contable pública, y en los procesos y productos misionales de la CGN, derivados de la implementación de las NIIF y de las NICSP.

6.1 Impactos en las empresas que se acogieron al ejercicio de prueba de aplicación voluntaria anticipada de NIIF

A partir de la información reportada por las 45 empresas de diferentes grupos económicos que se acogieron al ejercicio de prueba de aplicación voluntaria anticipada de NIIF, a continuación, se relacionan los principales impactos en el recurso humano, así como los impactos operativos, funcionales, tecnológicos y financieros.

6.1.1 Impactos operativos, tecnológicos y en el recurso humano

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) presenta un impacto operativo en la interrelación entre las distintas áreas de las entidades, especialmente, en el flujo de información requerida para la preparación de los estados financieros. Esta situación implica cambios funcionales y de procesos que tienen un impacto transversal en las entidades; lo cual conlleva a la elaboración de un plan estra-

43 Véase Anexo 3: "Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co.

tégico que permita desarrollar el proceso de implementación de las NIIF de manera simultánea a las actividades contables, financieras y administrativas propias del curso normal de las operaciones de la entidad.

Respecto de los impactos tecnológicos, se identifica un común denominador que consiste en la aplicación de soluciones tecnológicas robustas y de punta, las cuales se caracterizan porque permiten procesar la información para los distintos propósitos de manera paralela.

El impacto en el recurso humano se evidencia en acciones de capacitación de los diferentes estamentos involucrados, bien sea en la preparación de la información financiera, o en la toma de decisiones con base en la misma. Esto ha conllevado a la contratación de consultorías para la preparación del personal y el acompañamiento del proceso de implementación de estas normas. También se evidencia la necesidad de contratar especialistas en valuación para la estimación de las mediciones a valor razonable y, personal adicional especializado en la aplicación de normas internacionales para fortalecer las áreas financieras y contables.

6.1.2 Impactos financieros

Al aplicar por primera vez las NIIF, las empresas que se acogieron al ejercicio de prueba de aplicación voluntaria anticipada (de acuerdo con la Resolución 033 de 2012) presentan una variación negativa de sus activos equivalente al 13.17%, es decir, una disminución correspondiente a \$3.570.777 millones, al pasar de \$27.105.456 millones (información procesada sobre la base del Régimen de Contabilidad Pública) a \$23.534.679 millones (información procesada sobre la base de las NIIF).

Se puede apreciar que uno de los principales impactos recae sobre las valorizaciones, las cuales disminuyen en un 100% (\$7.628.923 millones) al aplicar por primera vez las normas internacionales de contabilidad. Sin embargo, esta disminución se atenúa con el aumento de las propiedades, planta y equipo en tanto que dichas valorizaciones fueron tomadas por las empresas como parte del costo atribuido de estos activos.

Se observa un aumento significativo en las propiedades de inversión, debido a que se reclasifican como propiedades de inversión, las propiedades, planta y equipo destinadas a generar rentas producto de arrendamientos o apreciación de capital.

Las inversiones en entidades asociadas y negocios conjuntos se incrementan en \$1.353.724 millones, cifra que equivale al 82,31% de dichas inversiones antes de la conversión. Esta variación se debe a que las entidades cambian el método del costo por el método de participación para la medición de estas inversiones.

Se observa una disminución en los activos diferidos producto de la aplicación de los requisitos establecidos en las NIIF para el reconocimiento de los activos.

Por su parte, los pasivos aumentaron en \$1.494.600 millones, al pasar de \$10.020.945 millones, según información procesada con base en el Régimen de Contabilidad Pública, a \$11.515.545 millones, de acuerdo con la información presentada sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta variación representa el 14,91% respecto de los estados contables objeto de conversión.

La variación más significativa se observa en los pasivos por impuestos diferidos, la cual asciende a \$1.455.103 millones, debido a que la cifra cambia de \$658.579 millones a \$2.113.682 millones. Esto representa una variación del 220,95% debido a la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las ganancias.

Se puede apreciar una variación negativa de \$5.065.734 millones en el patrimonio de las empresas analizadas (la cual corresponde al 29,65%) al pasar de \$17.084.511 millones a \$12.018.777 millones en la información consolidada.

La disminución en el patrimonio se explica, fundamentalmente, por: el superávit por valorización (el cual pasó de \$7.755.324 millones a \$672.490 millones), la variación en la revalorización del patrimonio (que pasó de \$2.065.006 millones a \$535.567 millones) y la variación en la utilidad del ejercicio (que pasó de \$818.249 millones a \$481.134 millones).

Se presenta un aumento en el patrimonio por el efecto de la reexpresión en Normas Internacionales de Información Financiera. De allí, se resalta el aumento originado por el cambio en el método de medición de las inversiones en entidades asociadas.

La aplicación de las NIIF en las partidas de resultados a diciembre de 2011 tiene un efecto negativo en la utilidad. La disminución se debe, esencialmente, al reconocimiento del impuesto al patrimonio y a la mayor depreciación imputada por la utilización del costo atribuido como base en el cálculo de la misma.

Si se tiene en cuenta el análisis de las variaciones correspondientes a la información del 31 de diciembre de 2011 y del 1º de enero de 2012, puede concluirse que las variaciones observadas en la información intermedia presentada con corte al 30 de junio de 2012 tienen, fundamentalmente, el mismo origen.

Respecto de los indicadores financieros, el impacto se percibe con mayor importancia en los indicadores de rentabilidad (donde se evidencian los efectos en los cambios de las mediciones de los activos y su efecto en el patrimonio) y en los de endeudamiento (donde se evidencian los impactos en la medición de los pasivos).

6.2 Impactos en los usuarios estratégicos de la información contable pública

La Contaduría General de la Nación realizó una consulta dirigida a los usuarios estratégicos de la información contable pública, la cual pretendía: conocer la utilidad de la información financiera producida bajo el Régimen de Contabilidad Pública, indagar el conocimiento que sobre el RCP tienen los usuarios y medir el posible impacto en el desarrollo de las funciones específicas de los usuarios que pudiera implicar la producción de información basada en NIIF y en NICSP.

La consulta se realizó a una muestra de 14 entidades entre las que se encuentran: El Banco de la República, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, el Departamento Nacional de Planeación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Superintendencia Nacional de Salud, la Contraloría General de la República y algunas contralorías territoriales.

Siete entidades, es decir, el 50% de la muestra respondió la consulta. Las demás entidades manifestaron su desconocimiento de las NIIF y NICSP, razón por la cual solicitaron la realización de mesas de trabajo. En dichas reuniones, la CGN presentó los principales cambios que se podrían generar en la información en caso de acoger los criterios de las mencionadas normas. A continuación, se sintetizan las principales conclusiones de los aspectos analizados en las encuestas y las mesas de trabajo.

6.2.1 Utilidad de la información contable pública preparada con base en el RCP

- La información preparada según los criterios contenidos en el RCP satisface los principales requerimientos y necesidades de información de los usuarios. No obstante, la inobservancia o la falta de rigurosidad en la aplicación de algunos criterios, por parte de los preparadores de la información, afectan la calidad de la misma. Adicionalmente, las revelaciones en las notas a los estados contables y el reporte de operaciones recíprocas presentan deficiencias.
- La mayoría de los usuarios estratégicos utilizan la totalidad de la información contable que suministran las entidades públicas para efectos de los análisis que realizan. Sin embargo, se encuentran algunos organismos de planificación y desarrollo de política económica y social que realizan análisis a partir de información presupuestal.
- Los principales usos de la información financiera son: como fuente para la elaboración de estadísticas, cuentas nacionales y cuentas financieras; como base para el cálculo del préstamo neto y seguimiento a las finanzas de las entidades territoriales; y como insumo para el ejercicio de actividades de inspección, vigilancia y control.

6.2.2 Impactos en la provisión de información financiera

- La totalidad de los usuarios de la información que respondieron la consulta considera indispensable e imprescindible contar con un Catálogo General de Cuentas (CGC) porque es un instrumento que facilita la uniformidad, consistencia y coherencia de la información, además, porque la consulta y análisis se facilita por el hecho de que la magnitud de la información que se maneja (a nivel agregado y consolidado) se encuentra estandarizada y es homogénea.
- Con relación al nivel de detalle de la estructura del Catálogo General de Cuentas, el 42,9% de las entidades que contestaron la consulta considera suficiente el nivel de detalle del CGC, mientras que el 57,1% restante solicita estudiar la posibilidad de ampliar el nivel de detalle de la información.
- Para los usuarios estratégicos, el Catálogo General de cuentas es un tema que reviste significativa importancia. Estos usuarios requieren información detallada que permita identificar el origen de los diferentes cambios en los saldos contables, lo cual exigiría una regulación más específica que la dispuesta por las normas internacionales.
- Frente a la posibilidad de eliminar las cuentas de orden e incorporar la información que contienen en las notas a los estados contables, el 85,7% de las entidades considera que no es apropiado eliminarlas y que las cuentas de orden y las notas a los estados contables son complementarias entre sí. Las entidades restantes consideran que con independencia de que se eliminen o no las cuentas de orden, es indispensable que se garantice el suministro de la información en forma estandarizada.
- En relación con la posibilidad de que las entidades públicas apliquen, a nivel de registro, un plan de cuentas diferente al Catálogo General de Cuentas y que, para efectos del reporte a la CGN, realicen un proceso de homologación, los usuarios de la información consultados presentan diferentes opiniones. Para las entidades de inspección, vigilancia y control, ello implicaría la especialización de sus funcionarios en los procesos de registro y homologación propios de cada entidad; un segundo grupo encuentra inapropiado que se presenten diferencias entre el plan de cuentas utilizado para el registro y el plan de cuentas utilizado para el reporte; y un tercer grupo considera que si la normatividad permite la homologación, esto implicaría que el usuario asumiera los costos que ello conlleva. Por su parte, el DANE y el Banco de la República requieren que la información que se les suministre, desde el punto de vista conceptual y técnico, guarde uniformidad; además, indican que los posibles cambios afectarían los sistemas de información utilizados actualmente.
- En cuanto a la incorporación de registros en los procedimientos contables, seis de las siete entidades que respondieron indicaron que son necesarios para garantizar la uniformidad, claridad y la transparencia de la información.

- El 85,7% de las entidades que contestaron la consulta considera que la información reportada en las notas a los estados contables es insuficiente y que pese a que el RCP establece la revelación de los aspectos más significativos que afectan la información financiera, en la práctica no se aplica.
- La incorporación de criterios de reconocimiento y medición que difieran de los contenidos actualmente en el RCP tendría efectos variados. Mientras que algunos criterios ayudarían ya que aportarían nuevos elementos de análisis, otros afectarían en forma negativa (especialmente aquellos que dan libertades para la definición de política contable) debido a que no se garantizaría la uniformidad de la información y por lo tanto los cálculos que se deriven de ella.
- Algunos de los usuarios de la información consultados consideran que el equipo que, en su entidad, tiene a cargo los análisis de la información contable conoce el RCP de manera suficiente y se encuentra preparado para afrontar cambios en la regulación contable acordes con las NIIF y NICSP; sin embargo, son conscientes de que estos cambios requieren una amplia y adecuada capacitación, toda vez que en la actualidad, no se cuenta con los conocimientos sobre dichas normas. Otras entidades (como los organismos de control, especialmente, las contralorías territoriales) manifiestan que no cuentan con un recurso humano suficientemente capacitado para afrontar estos cambios.
- Algunos usuarios estratégicos manifiestan que no tienen elementos suficientes para llevar a cabo un análisis de impacto, básicamente, porque no existe una aproximación a las NIIF y NICSP. Además afirman que solo podrían hacerse una idea concreta de los efectos cuando se produzca una capacitación adecuada y se dimensionen los cambios.

6.3 Impactos en los procesos y productos misionales de la contaduría general de la nación derivados de la implementación de NIIF y NICSP

La incorporación total o parcial de los criterios de las NIIF y NICSP al Régimen de Contabilidad Pública afecta a la Contaduría General de la Nación debido al papel que esta desempeña como autoridad de regulación contable, y como entidad que centraliza y consolida la contabilidad pública.

Sobre el particular, es preciso mencionar que para el desarrollo de sus competencias constitucionales y legales, la CGN opera según un enfoque por procesos, el cual, a partir del concepto de la cadena de valor, contempla tres procesos misionales que se interrelacionan y que tienen productos claramente identificados. Estos procesos son: normalización y culturización contable, centralización de la información y consolidación de la información.

A continuación, se relacionan algunos impactos en los procesos misionales de la CGN que son producto de la incorporación de criterios de NIIF y NICSP en la regulación contable pública. Para ello, se toman como referencia, las actividades que se desarrollan en cada uno de dichos procesos.

6.3.1 Proceso de Normalización y culturización contable

Este proceso tiene como objetivo asegurar que las actividades de investigación contable, expedición de normas, emisión de conceptos, y planeación y ejecución de las estrategias de capacitación generen información contable pública uniforme y garanticen el rigor técnico de la misma.

Según las actividades que desarrolla el proceso de normalización y culturización contable, a continuación se relacionan algunos impactos.

- La implementación de NIIF y NICSP requiere contar con personal suficiente y calificado que tenga conocimiento en los modelos internacionales de contabilidad y en el sector público colombiano. Esto con el fin de desarrollar normas, emitir doctrinas, planear y ejecutar procesos de capacitación, y apoyar técnicamente a los usuarios de la información contable pública, y a los procesos de Centralización y Consolidación de la Información de la CGN.
- La convergencia a NIIF y NICSP requiere la actualización permanente del instrumento normativo, con base en las modificaciones de las normas existentes y las nuevas normas que se emitan.
- Los requerimientos de los usuarios de la información contable pública hacen que se mantenga la necesidad de realizar desarrollos normativos específicos. Dichos desarrollos se realizarían en consonancia con el modelo que se implemente a partir de la política de regulación contable pública, teniendo como referentes las NIIF y las NICSP.
- La modificación de la regulación contable pública con base en las NIIF y las NICSP demandaría un importante componente de capacitación para la socialización y asimilación del nuevo marco normativo.
- En la etapa de implementación, se prevé un incremento considerable en el volumen de consultas y de solicitudes de capacitación, debido a las dificultades que se puedan presentar en la interpretación del nuevo marco regulativo. Este impacto puede resultar permanente por la alta rotación de los responsables de la información financiera, especialmente, en las entidades territoriales.

6.3.2 Proceso de Centralización de la Información

Este proceso tiene como objetivo centralizar, de manera oportuna y con criterios de calidad, la información que deben reportar las entidades públicas a través de la plataforma tecnológica CHIP. Dicha información sirve de insumo para el proceso de consolidación de la información y para la generación de los diferentes productos de base contable a cargo de la CGN.

En atención a las actividades que se desarrollan en el proceso de centralización de la información, se presentan, a continuación, algunos impactos que podrían derivarse de la incorporación de criterios de las NIIF y las NICSP en la regulación contable pública.

- La validación de la información recibida, la evaluación de la calidad de la misma, y la asistencia técnica a las entidades públicas, demandarían personal suficiente y competente para la aplicación del nuevo marco normativo.
- El CHIP, como herramienta de centralización de la información, se vería impactado en la medida que se hace necesario implementar el catálogo de cuentas que se derive del nuevo marco normativo y realizar la parametrización de los ámbitos y de las expresiones de validación. Adicionalmente, el CHIP tendría restricciones a nivel cuantitativo y cualitativo ya que debe presentar un reporte de las notas de carácter general y específico para el cual se requiere hacer adecuaciones que permitan la centralización de las notas con un carácter mucho más detallado y exigente de lo requerido actualmente.
- Las diferentes posibilidades de reconocimiento y medición de los hechos económicos, privilegiando en muchos casos el juicio profesional, tendrían impactos importantes en el Sistema Integrado de Información Financiera de la Nación (SIIF), pues las clasificaciones de orden presupuestal son rígidas en contraste con la flexibilidad mencionada, lo cual dificultaría la definición de un registro integrado, y la generación y presentación de información contable. En esas condiciones, algunos hechos y transacciones tendrían que registrarse en forma manual, es decir por fuera del SIIF.

6.3.3 Proceso de Consolidación de la Información

Este proceso tiene como objetivo, suministrar información financiera consolidada y/o agregada de base contable tal como lo dispone el mandato constitucional y legal, de manera que atienda los requerimientos de los diferentes usuarios.

En atención a las actividades que se desarrollan en el proceso de Consolidación de la Información, se presentan, a continuación, los principales impactos que podrían derivarse de la incorporación de criterios de NIIF y NICSP en la regulación contable pública.

- El proceso de Consolidación de la Información requeriría el desarrollo de competencias y la preparación permanente del talento humano, tanto en el nuevo marco normativo como en el proceso de consolidación.
- Se requeriría rediseñar el proceso de consolidación con base en los nuevos requerimientos de tipo contable y estadístico, tanto en el proceso de agregación como en el de eliminación de saldos y transacciones.
- Se visualizan requerimientos para el desarrollo o ajustes del actual software de consolidación.
- Se prevé la generación de una ruptura en las series estadísticas, y la posibilidad de afectar la definición de la tabla de homologación utilizada para el manual de estadísticas y el diseño del sistema.
- Al establecerse nuevos conceptos contables, apertura o eliminación de códigos contables, se requeriría el respectivo mantenimiento y ajuste de las reglas de consolidación.
- La posibilidad de utilizar bases de medición diferentes por parte de las entidades podría generar mayores diferencias en las operaciones recíprocas susceptibles de eliminación. Por ello, se requeriría la definición de políticas tendientes a uniformar la información con propósitos de consolidación.
- Se impactarían las coberturas y los árboles de consolidación, la tabla de homologación del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, lo que originaría la posible modificación del aplicativo MEFP.
- En la medida en que se haga más exigente y detallada la información a revelar en notas, se haría más compleja la sistematización a efectos de producir las notas en la información consolidada.

7. Caracterización de las entidades públicas, implementación del RCP y preparación para aplicar Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera

Las entidades que conforman el sector público colombiano tienen una naturaleza jurídica y una misión o cometido estatal definidos en su Acto de creación. El cometido estatal está directamente relacionado con el cumplimiento de los objetivos de política pública, bien sea desarrollando actividades consideradas como propias de la administración gubernamental, o (en algunos casos de provisión de bienes o servicios) desarrollando actividades a través de la constitución de empresas que operan en condiciones de mercado o de no mercado.

A fin de obtener información relacionada con algunas generalidades y especificidades contables, y con las condiciones y posibilidades para producir información basada en estándares internacionales de información financiera, se diseñaron dos encuestas descriptivas: una, dirigida a una muestra de entidades jurídicamente constituidas como empresas de diferentes sectores o actividades y otra, dirigida a una muestra representativa que agrupó entidades del gobierno general y de diversos sectores.

En las encuestas, se hace una exploración en relación con los siguientes elementos: la función económica que desarrollan las entidades públicas independientemente de su naturaleza jurídica; el grado de implementación del Régimen de Contabilidad Pública y la utilidad de la información producida a partir de este instrumento de regulación; las situaciones que justifican la implementación de estándares internacionales de contabilidad e información financiera para las entidades públicas y, el grado de conocimiento y preparación que se tiene para llevar a cabo dicho proceso.

Los elementos objeto de exploración fueron estructurados en tres bloques de afirmaciones sobre las cuales, cada entidad, seleccionó la que representaba su realidad o condición de mejor manera. En cada bloque de afirmaciones, se indagó sobre la siguiente información:

Bloque A: “INFORMACIÓN RELATIVA A LA OPERACIÓN Y FUNCIÓN ECONÓMICA DE LA ENTIDAD”.

En este primer bloque de afirmaciones, se obtuvo información sobre aspectos relativos a: el grado de control estatal, el tipo de actividad desarrollada por la entidad, la fuente de los ingresos percibidos y el grado de interacción con mercados de valores y mercados internacionales, entre otros.

Bloque B: “INFORMACIÓN RELATIVA A LA PRODUCCIÓN Y UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA”.

En este bloque, se indagó sobre los usuarios de la información contable pública, el modelo de contabilidad utilizado para preparar y presentar información financiera, el grado de adecuación del RCP con las necesidades de información y a las necesidades de revelación de hechos propios de la entidad, y la necesidad y utilidad de definir elementos procedimentales e instrumentales en la regulación contable.

Bloque C: “CONOCIMIENTO Y PREPARACIÓN DE INFORMACIÓN DE ACUERDO CON ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA”.

En este bloque, se indagó acerca del grado de conocimiento que sobre los modelos internacionales de contabilidad que son referentes para las empresas y para las entidades de gobierno, tienen los preparadores de la información y los diferentes niveles de

las organizaciones, y el conocimiento que sobre las posibilidades financieras, tecnológicas y de recurso humano, tienen las entidades a fin de asumir la implementación de un modelo contable basado en estándares internacionales.

En el documento denominado “Análisis de las encuestas aplicadas a una muestra de entidades públicas, frente a la convergencia hacia normas Internacionales”⁴⁴, se puede consultar el detalle de las conclusiones obtenidas para empresas y entidades de gobierno con base en los resultados por bloque de afirmaciones. Asimismo, se pueden consultar las conclusiones agrupadas según la muestra. En el caso de las empresas, se encuentran conclusiones para los siguientes sectores: salud, agropecuario, cultura y promoción, educación, infraestructura, producción y distribución de licores, juegos de suerte y azar, seguridad y defensa, transporte, financiero, minero, vivienda y servicios públicos. En el caso de las entidades de gobierno, se presentan conclusiones para los sectores central y descentralizado de la administración pública.

A continuación, se plantean las conclusiones generales del análisis de las encuestas formuladas, tanto a las empresas como a las entidades de gobierno:

A. Información relativa a la operación y función económica

- Las entidades de gobierno y el 64% de las empresas que respondieron la encuesta, son de propiedad estatal en un 100%. En el caso de las empresas, esta propiedad se da a través de uno o varios propietarios.
- Existen entidades públicas constituidas legalmente como empresas industriales y comerciales del Estado que cumplen funciones de gobierno. Tal es el caso de las empresas de transporte masivo, de desarrollo urbano, de vivienda de interés social, de cultura y turismo, y las administradoras del régimen de prima media.
- Existen empresas que desarrollan actividades de monopolio reservadas para el Estado, tales como industria militar, licoreras, juegos de suerte y azar que, por tanto, no compiten con empresas del sector privado.
- Existen entidades constituidas legalmente como empresas industriales y comerciales del Estado que no venden bienes y servicios, que venden la totalidad de los bienes y/o servicios al gobierno o venden los bienes y/o servicios a precios económicamente no significativos.

44 Véase Anexo 4: “Análisis de las encuestas aplicadas a una muestra de entidades públicas, frente a la convergencia hacia normas Internacionales”, el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: www.contaduria.gov.co

- La mayor parte de las entidades constituidas jurídicamente como empresas tiene como actividad principal la prestación de servicios. De ellos, los más representativos son los servicios públicos y de salud.
- La venta de bienes y servicios es la principal fuente de ingresos de las entidades constituidas legalmente como empresas, mientras que los ingresos fiscales y las transferencias son la principal fuente de ingresos de las entidades de gobierno.
- Más del 80% de las entidades públicas (gobierno y empresas) que respondieron la encuesta no tiene ningún vínculo con mercados internacionales, no emiten títulos de deuda o de patrimonio ni mantienen recursos de un amplio grupo de terceros en calidad de depositario. Tampoco están en proceso de incursionar en mercados internacionales ni de emitir títulos de deuda o de patrimonio.
- En el sector público, hay entidades de carácter financiero vigiladas por la Superintendencia Financiera. En este grupo de entidades, hay algunas que compiten con el sector privado (bancos, aseguradoras y fiduciarias); otras tienen que tienen como actividad principal contribuir en la ejecución de la política pública, garantizar la estabilidad financiera del país e incentivar el desarrollo económico y social de determinados sectores; y otras que propenden por la estabilización y garantía del sistema financiero y solidario.

B. Información relativa a la producción y utilidad de la información contable pública

- La información que producen las entidades públicas (gobierno y empresas) se dirige, fundamentalmente, a organismos de control y supervisión, autoridades gubernamentales, bancos, gerencias, Contaduría General de la Nación y ciudadanía. Por su parte, el 37% de las empresas y el 3% de las entidades de gobierno señalan que producen información para inversionistas.
- La totalidad de las entidades de gobierno que respondieron la encuesta y aproximadamente el 85% de las empresas, producen información con base en el Régimen de Contabilidad Pública. Las empresas que respondieron que no aplican el RCP corresponden a entidades públicas vigiladas por la Superintendencia Financiera y, a empresas de servicios públicos domiciliarios que deben aplicar RCP, pero no lo están haciendo.
- El 96% de las entidades de gobierno que respondieron la encuesta y el 86.5% de las empresas manifestaron estar de acuerdo con que la estructura actual del Régimen de Contabilidad Pública facilita, al aplicador de las normas, la identificación y aplicación de los criterios de reconocimiento, medición y revelación de las transacciones de su entidad. Las empresas que manifestaron estar en desacuerdo

son principalmente emisoras de valores; empresas que forman parte de grupos económicos y entidades que en razón de su actividad, son vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

- En su mayoría, las entidades públicas (gobierno y empresas) que respondieron la encuesta manifiestan su desacuerdo frente a la posibilidad de que el RCP fije, solamente, principios generales. Consideran que el RCP debe ser más ilustrativo en lo instrumental y procedimental para guiar a la entidad en el registro de las operaciones. También manifiestan que el personal del área contable de la respectiva entidad tiene un amplio conocimiento del Régimen de Contabilidad Pública.
- El 64% de las empresas que respondieron la encuesta señalan que la estructura del Régimen de Contabilidad Pública debería modificarse para atender procedimientos propios del negocio o actividad realizados por las empresas.

C. Conocimiento y preparación de información de acuerdo con estándares internacionales de información financiera

- La mayoría de las entidades de gobierno que respondieron la encuesta no ha capacitado a sus funcionarios en modelos internacionales de contabilidad y no han llevado a cabo procesos de análisis y preparación de información con respecto a alguno de los modelos internacionales de contabilidad. Además, calificaron como nulo y bajo el conocimiento que sobre normas internacionales de contabilidad e información financiera, tienen sus funcionarios (representante legal y otros directivos, funcionarios del área contable, de informática y de control interno).
- Teniendo en cuenta que tan solo un 5% de las entidades de gobierno que respondieron la encuesta manifiesta que han realizado algún proceso de análisis y preparación de información basado en normas internacionales de contabilidad del sector público, se concluye lo siguiente: De ese 5%, el 83% considera que la estructura administrativa y organizacional de su entidad no es adecuada para responder a los requerimientos de información de las normas internacionales de contabilidad del sector público; el 67% considera que la herramienta tecnológica actualmente utilizada para procesar la información financiera no soportaría el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad del sector público; y un 33% ha analizado los impactos que tendría por la aplicación de las normas internacionales de contabilidad del sector público.
- El 24% de las empresas que respondieron la encuesta manifestaron que su empresa ha realizado algún proceso de análisis y preparación de información con respecto a alguno de los modelos internacionales de contabilidad.

- El 4% de las entidades de gobierno que respondieron la encuesta y el 19% de las empresas manifestaron que la preparación de la información financiera de su empresa se soporta en Enterprise Resource Planning (ERP). Mientras que las demás entidades, en su mayoría, manifestaron que preparan información con aplicativos contables.
- Las empresas emisoras de valores, las empresas que forman parte de grupos económicos y las entidades que, en razón de su actividad, son vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia manifiestan que la inversión que tendría que realizar la empresa en sistemas de preparación de información acordes con el modelo internacional se justifica con base en el análisis costo beneficio. Lo anterior, es así porque la utilidad de la información justifica el costo en que se incurre para producirla.

Capítulo II

Política de Regulación Contable Pública



1. Aspectos generales

1.1 La contabilidad pública y el Sistema Nacional de Contabilidad Pública en el marco de los modelos contables aplicables

Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad general que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, de diferentes usuarios interesados en la gestión y control de los recursos públicos.

La contabilidad pública tiene desarrollos que se concretan en la implementación de sistemas de información macroeconómicos y microeconómicos específicos; por tal razón, algunos autores hacen referencia a sistemas de contabilidad que generan información a estos dos niveles.

En el caso colombiano y atendiendo a los elementos característicos del sector público, el artículo 7 de la Ley 298 de 1996 creó el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) y lo definió como el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública. Con base en esa concepción, el desarrollo y regulación del SNCP corresponde a la Contaduría General de la Nación.

Por ello, en el contexto de la mencionada Ley, los modelos de contabilidad pública que defina la Contaduría General de la Nación para las entidades del sector público deben circunscribirse en el marco del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Dichos modelos deben tener en cuenta que (a) es factible encontrar, en el sector público, entidades conocidas como entidades de gobierno general que proveen bienes y servicios gratuitamente o a precios económicamente no significativos, cuyos ingresos provienen (directa o indirectamente) de impuestos o transferencias y (b) que existen organizaciones conocidas como empresas de propiedad estatal que tienen como fuente principal de financiación, la venta de bienes o la prestación de servicios a precios de mercado, las cuales no son muy diferentes de las corporaciones privadas.

Como se puede apreciar, el sector público está conformado por instituciones de diferente índole, algunas financiadas (directa o indirectamente) con recursos del presupuesto y otras que se autofinancian al producir bienes y servicios en condiciones de mercado, lo cual las asimila a entidades privadas. La clasificación de las entidades que hacen parte del sector público colombiano es determinante para efectos de establecer los modelos de contabilidad que deben aplicar.

Teóricamente, es factible construir modelos de contabilidad para los entes del sector público que den cuenta de variables financieras y no financieras; no obstante, de acuerdo con el estudio realizado del contexto internacional de la regulación contable pública⁴⁵, se puede concluir que en el sector público, han prevalecido los sistemas contables presupuestales y financieros, y que hay una tendencia a incorporar en dichos modelos, información no financiera que complementa este tipo de información.

La Contaduría General de la Nación considera que la información contable de las entidades del sector público debe incorporar variables presupuestales, financieras y no financieras; por tal motivo, tiene previsto desarrollar modelos de contabilidad que consideren estos tópicos de modo que se obtenga un reporte integrado de información.

Tener un reporte integrado de información para las entidades del sector público implica, entre otras cosas, fortalecer la contabilidad financiera de dichas entidades y, a partir de esta, generar nuevos estados de representación. Este es el camino elegido por la mayoría de países que ha avanzado en la modernización de la gestión financiera pública y es el derrotero trazado por la IFAC en su calidad de regulador internacional para el sector público. Por tal motivo, la CGN definirá en primera instancia, modelos de contabilidad financiera aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas estatales y, acorde con los desarrollos internacionales y las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública, incorporará, en la regulación contable, información adicional a la presentada en los reportes financieros.

Los modelos de contabilidad financiera deberán proveer información en aspectos relacionados con: a) la generación de ingresos sin contraprestación en las entidades de gobierno; b) la aplicación del gasto público y su incidencia en la inversión y en la satisfacción de necesidades sociales, colectivas o comunitarias; c) las fuentes de financiación, y apalancamiento de las entidades de gobierno y de las empresas; d) la situación de los bienes generadores de efectivo y no generadores de efectivo; e) la situación financiera y de gestión de entidades de gobierno y de empresas estatales que operen en condiciones de mercado; f) las transferencias de activos monetarios y no monetarios entre entidades de gobierno y con otros sectores de la sociedad; y g) la información financiera susceptible de alimentar los agregados económicos y estadísticos.

1.2 Modelos de contabilidad financiera aplicables por las entidades bajo el ámbito del régimen de contabilidad pública

Con el propósito de definir los modelos de contabilidad financiera aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas estatales, la CGN realizó varios estudios cuyos

⁴⁵ Véase anexo 2: "La regulación de la contabilidad pública: Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional", el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación www.contaduria.gov.co

resultados se encuentran sintetizados en el capítulo I de este documento. Entre los estudios realizados se pueden mencionar: competencias de la CGN y aspectos jurídicos relacionados con la convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera; caracterización del sector público colombiano; antecedentes nacionales e internacionales en la implementación de estándares internacionales de contabilidad; análisis comparados entre el RCP y los modelos internacionales de contabilidad (NIIF, NIIF PYMES, NICSP); medición de impactos en las empresas derivados de la aplicación de NIIF, en usuarios de la información y en los procesos misionales de la CGN; e identificación del nivel de preparación de las entidades del sector público para la aplicación de normas internacionales.

La siguiente es una síntesis de algunas de las conclusiones derivadas del análisis integral de dichos estudios:

- El propósito definido por la ley para el Sistema Nacional de Contabilidad Pública es generar la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública⁴⁶, y en ese contexto, se le asignó a la CGN la función de establecer normas que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.
- Según la función económica que desarrollan, las entidades que conforman el sector público se clasifican en entidades de gobierno general y empresas de propiedad estatal. Dicha clasificación implica diferencias en las formas de operar, en los procedimientos e información requerida para la toma de decisiones, en las fuentes de financiación para su operación, en el uso y características de sus activos y pasivos y en las necesidades y objetivos de los usuarios de su información, entre otras.
- No obstante, existen entidades constituidas jurídicamente como empresas con el fin de facilitar la realización de sus actividades y el cumplimiento de su cometido, pero que por su esencia económica son entidades de gobierno. Lo anterior, ya sea porque su función principal es desarrollar actividades administrativas, porque realizan actividades industriales o comerciales suministrando sus productos o servicios de forma gratuita o a precios económicamente no significativos, porque producen bienes o servicios a precios de mercado pero su producción mayoritariamente es suministrada a una entidad de gobierno, o porque realizan actividades industriales o comerciales (reservadas como monopolio del Estado) con el fin de constituirse como fuente de rentas de otras entidades de gobierno.

⁴⁶ Lo cual dista del propósito y alcance de los modelos internacionales de información financiera, cuyo objetivo es prescribir criterios para la presentación de información financiera de propósito general que esté orientada a satisfacer un grupo específico de usuarios.

- Las empresas de propiedad estatal generalmente se constituyen con el propósito de suministrar a la población bienes o servicios considerados prioritarios o para desarrollar actividades estratégicas para el gobierno. La generación de sus utilidades contribuye a garantizar la continuidad de su operación, sin embargo su distribución a los propietarios pasa a segundo plano, siendo esta la esencia fundamental de las empresas del sector privado.
- No obstante, dentro de las empresas estatales, existen algunas que dado su nivel de desarrollo empresarial, han optado por apalancar su operación a través de la emisión de acciones o de instrumentos de deuda, con el supuesto de que el pago del capital y de los intereses están totalmente cubiertos por la rentabilidad generada en la operación; también existen otras empresas cuya función básica es captar y/o colocar en forma masiva recursos del público. Para unas y otras, resulta estratégico y beneficioso preparar y presentar información que sea útil para los inversionistas y para el mercado.
- El ámbito de aplicación del modelo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público adoptado por el IPSASB se circunscribe a las entidades públicas del gobierno general.
- El ámbito de aplicación del modelo de Normas Internacionales de Información Financiera adoptado por el IASB cubre a las empresas denominadas de interés público, las cuales requieren producir información de carácter general privilegiando un grupo determinado de usuarios (inversionistas y prestamistas), con independencia de que se trate de entidades del sector privado o público.
- El modelo NIIF PYMES es una construcción que se basa en el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera adoptado por el IASB con algunas simplificaciones. La implementación de este modelo ha encontrado resistencia en los países más desarrollados y se encuentra rezagado en comparación con los últimos avances de las NIC y las NIIF plenas, razón por la cual en la actualidad, es objeto de una revisión integral por parte de su emisor.
- El Gobierno Nacional ha establecido mecanismos para coordinar los procesos de regulación contable, y la Contaduría General de la Nación participa en estas instancias en lo que respecta a la regulación aplicable a las empresas de propiedad estatal. Esta coordinación no se requiere respecto de las funciones de regulación contable para las entidades de gobierno general, de acuerdo con lo previsto en la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios, y en el artículo 24 de la Ley 1450 de 2011.
- En cuanto a los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera, se observan diferencias y semejanzas entre los modelos contables internacionales para empresas y entidades de gobierno y, entre estos y el Régimen de Contabilidad Pública.

- Los modelos internacionales de contabilidad, aplicables tanto a las empresas como a las entidades de gobierno, pretenden estandarizar el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera con el fin de lograr una mayor transparencia y comparabilidad; no obstante, contemplan una diversidad de alternativas para el reconocimiento y medición de algunos hechos económicos cuya aplicación discrecional, por parte de los preparadores de la información, podría obstaculizar el objetivo de uniformar la contabilidad pública. Pese a ello, gran cantidad de los criterios contenidos en las normas internacionales se consideran apropiados para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información contable pública colombiana.
- La consecución de los objetivos de la modernización de la regulación contable pública se fundamenta en la obtención de información de calidad, útil en la gestión, control y toma de decisiones por parte de los usuarios de la misma. El éxito de la implementación de dicha regulación se centra en facilitar a los preparadores de la información la comprensión y aplicación de los criterios contables y considerar los sistemas de información disponibles en las entidades del sector público.

Dada la diferencia entre la función económica y los modelos internacionales de contabilidad aplicables para empresas y entidades de gobierno, así como la prevalencia de la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información financiera, la Contaduría General de la Nación considera pertinente separar los modelos de contabilidad de acuerdo con la función económica. Para ello, propone desarrollar una regulación con las siguientes características: que incorpore criterios que resulten pertinentes desde lo técnico, desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo beneficio; que satisfaga las necesidades de los usuarios y que fije políticas concretas que propendan por la uniformidad de la información. En consecuencia, no se considera apropiado realizar una copia textual de los criterios contenidos en dichos modelos.

No obstante, para las empresas emisoras de valores y captadoras de recursos en forma masiva, se justifica, desde la relación costo beneficio, la preparación y presentación de información financiera con base en NIIF independientemente de los impactos operativos, tecnológicos y financieros que se deriven de su aplicación. La aplicación de estándares internacionales de información financiera para las empresas que así lo requieren les significa una reducción en sus costos de procesamiento y presentación de reportes financieros a mediano y largo plazo.

Las anteriores conclusiones y demás consideraciones conllevan a la Contaduría General de la Nación a plantear la separación de modelos contables, así: 1) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno; 2) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público; y 3) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, los cuales serán parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública.

1.2.1 Modelo de contabilidad para entidades de gobierno

El modelo de contabilidad para entidades de gobierno debe ser aplicado por las instituciones que, de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, producen bienes o prestan servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; estas entidades, generalmente, financian sus operaciones con impuestos y transferencias.

Este modelo tendrá como referente los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Para el efecto, considerará las necesidades y utilidad de la información requerida por los usuarios de la contabilidad pública, la aplicabilidad de los criterios en el entorno de las entidades de gobierno y las posibilidades de su implementación a corto, mediano y largo plazo. Por ello, en caso de que los análisis así lo determinen, no se acogerán algunos de estos criterios y, en otros casos, la aplicación podrá ser gradual.

El modelo de contabilidad para entidades de gobierno que se incorporará en el Régimen de Contabilidad Pública tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- a. El entorno jurídico y económico de las entidades de gobierno.
- b. Las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública.
- c. La relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla.
- d. Las particularidades de las entidades de gobierno, y
- e. La capacidad técnica, tecnológica y del recurso humano en las entidades de gobierno para enfrentar e implementar nuevos criterios contables.

El modelo de contabilidad para entidades de gobierno estará conformado por: marco conceptual; normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno; procedimientos y guías de aplicación; catálogo general de cuentas; y doctrina contable emitida por la Contaduría General de la Nación.

1.2.2 Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público

Este modelo de contabilidad debe ser aplicado por las empresas que no emitan valores, o que no captan ni administran ahorro del público, y que de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, lleven a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios.

El modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, tendrá como referente los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a partir de los cuales se realizará una simplificación manteniendo los criterios que aporten en la calidad de la información desde el punto de vista técnico, facilitando la aplicación de los mismos a partir de la definición de criterios uniformes.

En la definición de este modelo se considerarán las necesidades y utilidad de la información requerida por los usuarios de la contabilidad pública, la aplicabilidad de los criterios en el entorno de las empresas de propiedad estatal, las actividades que estas desarrollan y las posibilidades de su implementación, en el corto, mediano y largo plazo. Por ello, cuando los análisis así lo determinen, no se acogerán algunos de estos criterios y, en otros casos, la aplicación podrá ser gradual.

El modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público que se incorporará en el Régimen de Contabilidad Pública tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- a. El entorno jurídico y económico de las entidades de las empresas de propiedad estatal,
- b. Las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública,
- c. La relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla,
- d. Las particularidades de las empresas,
- e. Las relaciones y operaciones que se dan entre entidades de propiedad estatal, y con las entidades de gobierno a las cuales estén vinculadas, y
- f. La capacidad técnica, tecnológica y del recurso humano para enfrentar e implementar nuevos criterios contables.

El modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público estará conformado por: marco conceptual; normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas; procedimientos y guías de aplicación; catálogo general de cuentas; y doctrina contable emitida por la Contaduría General de la Nación.

1.2.3 Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público

El modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, corresponde al marco normativo dispuesto en el anexo del

Decreto 2784 de 2012, el cual fue incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 051 del 11 de febrero de 2013. Este modelo debe ser aplicado, en las condiciones y plazos definidos en esa Resolución, por las empresas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 2 de la misma, así:

- a. Que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
- b. Que hagan parte de un grupo económico cuya matriz tenga valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
- c. Que sea una sociedad fiduciaria.
- d. Que corresponda a negocios fiduciarios cuyo fideicomitente, sea una empresa pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a) o b) precedentes.
- e. Que corresponda a negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), y su fideicomitente sea directa o indirectamente una o más empresas públicas.

El modelo de contabilidad definido obedece a la existencia de empresas de propiedad estatal que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público; que incursionan crecientemente como inversionistas en mercados globalizados a través de la adquisición de empresas o de la participación en filiales; y que compiten con empresas del sector privado nacionales o internacionales en condiciones de mercado.

Las anteriores características, los análisis técnicos de las NIIF y el trabajo de campo realizado con las empresas (mesas de trabajo, mediciones de impacto, seguimiento a los planes de implementación, entre otras actividades), así como las conclusiones derivadas en los diferentes espacios de coordinación interinstitucional, llevaron a la CGN a incorporar el modelo NIIF, al Régimen de Contabilidad Pública, para responder a las exigencias de información financiera requeridas en la participación de este tipo de operaciones, y facilitar a las empresas referidas en la Resolución 051 de 2013, la preparación e implementación del marco normativo NIIF, justificado desde la conveniencia técnica y desde la utilidad de la información frente al costo de producirla.

2. Aspectos conceptuales y técnicos

Como se señaló anteriormente, para las empresas emisoras de valores, o que captan o administran recursos del público, la CGN ya incorporó al RCP, el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012, el cual aplica en los términos y plazos definidos en la Resolución 051 de 2013. Por esta razón, la propuesta de definición de política en

los aspectos técnicos objeto de este acápite, no tiene aplicación para las empresas emisoras de valores, o que captan o administran recursos del público.

En tal sentido, a continuación, se plantea la propuesta de política de regulación contable pública de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad, la cual desarrolla lo relativo al marco conceptual y, a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, para cada uno de los temas tratados en las NIIF y en las NICSP; además enfatiza los criterios acogidos a partir de las brechas identificadas entre el actual RCP y los referentes internacionales, e identifica los aspectos en los cuales se tiene previsto apartarse de lo prescrito en esos mismos referentes.

Por lo anterior, para el desarrollo de los aspectos técnicos, se esbozan propuestas de política, tanto para el modelo de las entidades de gobierno como para el modelo de empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, el cual, a efectos de la propuesta de política para tales aspectos, se denominará modelo de empresas en lo sucesivo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública, la CGN estima conveniente, como política transversal de los modelos propuestos, la incorporación simplificada de los criterios de revelación de las normas internacionales, considerando el costo beneficio de la información a suministrar.

Por último, considerando la trascendencia de este tema para la preparación de la información financiera, tanto en las empresas como en las entidades de gobierno, la CGN considera importante que los interesados retroalimenten la propuesta de la CGN a partir de los interrogantes planteados más adelante sobre los siguientes temas: criterios de medición de pérdidas esperadas en la medición de deterioro de activos financieros; referentes para la medición de pérdidas esperadas y de los estados financieros separados en la entidad controlada; argumentos para mantener la depreciación asociada al uso; situaciones en las que sería preferible depreciar y/o amortizar activos que se encuentran en uso clasificados como mantenidos para la venta; reconocimiento pleno del pasivo pensional; dificultades para identificar, reconocer y medir obligaciones implícitas; y situaciones en las que se realizarían estimaciones de acuerdo con los niveles 2 y 3 de la NIIF 13.

2.1 Marco conceptual para modelos de contabilidad financiera de las entidades del sector público

Los marcos conceptuales expedidos por los emisores internacionales, IASB e IP-SASB, tienen como objetivo establecer criterios para la elaboración y presentación de reportes financieros de empresas y entidades del gobierno, respectivamente. La Contaduría General de la Nación llevó a cabo un análisis de estos marcos y llegó

a la conclusión que la regulación de la contabilidad pública en Colombia se debe derivar de un proceso metodológico, en donde, a partir del entorno que condiciona desde el punto de vista jurídico, económico y social a las entidades del sector público y a los usuarios de la contabilidad pública, se identifican las necesidades de información de estos últimos, con el fin de establecer los objetivos y características de la información.

Para preparar información que cumpla con los objetivos y características establecidas, las entidades deben observar pautas básicas o macro reglas que orienten 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 elementos que conforman los estados financieros.

A continuación se describen algunos aspectos generales que determinan la política que tiene previsto definir la CGN, con relación a los elementos que subyacen del marco conceptual:

a. Usuarios de la contabilidad financiera de las entidades del sector público

Los usuarios de la información contable del sector público (gobierno y empresas) son diferentes. Para las empresas que emiten valores, o que captan o administran ahorro del público, los principales usuarios son los inversores o potenciales inversionistas, los acreedores y los que suministran financiación a dichas entidades. Para las demás empresas los usuarios de la información son otros, dado que no contemplan, dentro de la estrategia de financiamiento, la obtención de recursos a través del mercado de capitales y, no es del interés de los inversionistas colocar recursos de manera temporal o permanente en las mismas; por tal motivo, dichas empresas prepararán información teniendo en cuenta los requerimientos de otras instancias.

Tanto los usuarios de las entidades de gobierno como los de las empresas (por ejemplo los órganos encargados de planear, ejecutar y evaluar la política económica y social, así como aquellos cuya función es realizar control administrativo, político, fiscal, o adelantar investigaciones disciplinarias o penales) pueden demandar información contable para sus diferentes propósitos.

Aunque los gestores pueden obtener información interna para sus propios objetivos, también pueden recurrir a la información contable para realizar seguimiento y control a sus operaciones. Con este propósito, contribuye la información proporcionada por la contabilidad financiera, la cual suministra elementos de juicio para que los respon-

sables de los recursos públicos emprendan acciones tendientes a mejorar la gestión y salvaguardar el patrimonio público.

La CGN considera que el marco conceptual de la contabilidad financiera para el sector público debe tener en cuenta, además de los inversores, potenciales inversionistas, acreedores y otros proveedores de capital, a otros usuarios como los descritos en los párrafos anteriores; por tal motivo, tiene previsto incorporar las necesidades de dichos usuarios a efectos de determinar los objetivos de la información contable.

b. Objetivos de la contabilidad financiera de las entidades del sector público.

Las necesidades de información de los usuarios, en un marco de condicionantes jurídicos, económicos y sociales del entorno, son fundamentos que orientan los objetivos y las características cualitativas de la información financiera.

Dado que los usuarios de la información son diferentes, los objetivos también serán diferentes; por ello, las entidades que emiten valores, o que captan o administran ahorro del público deberán preparar información que contribuya a evaluar las perspectivas de entrada neta futura de efectivo. Por su parte, las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran recursos del público, deberán suministrar información que permita determinar la capacidad de autofinanciación y sostenibilidad financiera en el corto y mediano plazo, mientras que las entidades de gobierno deberán preparar información que permita evaluar la economía, eficiencia y eficacia en la administración de los recursos económicos. El cumplimiento de los objetivos y los recursos empleados para dicho fin es un tema de vital importancia cuando se trata de evaluar el desempeño institucional y, desde esta perspectiva, la contabilidad financiera debe proporcionar elementos de juicio para que las instancias correspondientes lleven a cabo dicha evaluación.

c. Características de la información

Las características cualitativas de la información financiera de las entidades del sector público corresponden a los atributos que debe tener dicha información para que esta sea útil a los usuarios. La CGN está de acuerdo con los emisores de normas internacionales cuando afirman, en términos generales, que la información es útil si es relevante y representa fielmente lo que pretende representar.

Estas características son pertinentes para cualquier tipo de información contable, es decir, independientemente de los usuarios y objetivos de la información, la utilidad, en función de la relevancia y representación fiel, es determinante a efectos de preparar estados financieros. Por lo expuesto anteriormente, la CGN considera pertinente acoger estos atributos como características fundamentales, e incorporar en la regulación contable la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad, como características de mejora.

d. Principios de contabilidad

Los modelos internacionales de contabilidad, para las empresas y las entidades de gobierno general, establecen dos hipótesis fundamentales: el devengo y la gestión continuada. La CGN analizó estos criterios y llegó a la conclusión que, además de estos dos principios, es necesario incorporar otras macrorreglas contables que orienten el proceso de preparación y presentación de información contable pública. Por tal motivo tiene previsto, en ciertos casos, mantener y, en otros, ajustar algunos de los principios desarrollados actualmente en el RCP, e incorporar nuevas pautas que se definirán en función de cada modelo propuesto para las entidades de gobierno y para las empresas no emisoras de valores, o que no captan o administran recursos del público.

e. Criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos de la información financiera de las entidades del sector público.

Si los usuarios, los objetivos y las macrorreglas que orientan el proceso de elaboración y presentación de la información financiera de las entidades del sector público son diferentes, los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos de los estados financieros también lo son.

Por ejemplo, el criterio de reconocimiento de los activos en las empresas está asociado con los beneficios económicos futuros que dichos recursos pueden representar para la entidad; sin embargo, para entidades de gobierno muchos activos no tienen la posibilidad de generar flujos de efectivo futuros; no obstante, son bienes que tienen un potencial de servicio y por tal motivo se deben reconocer como activos. En este punto, se evidencia una diferencia en el reconocimiento de activos para empresas y entidades de gobierno.

De igual forma, pueden cambiar los criterios de medición para determinados elementos, por ejemplo, si las empresas deben proporcionar información que permita predecir los beneficios económicos futuros y determinar la capacidad de autofinanciación y sostenibilidad financiera, sus activos se deben medir teniendo en cuenta valores de salida y en este sentido, la CGN tiene previsto incorporar y permitir mediciones a valor razonable, no obstante, solamente acogerá la jerarquía de nivel 1 establecida por la NIIF 13, y no se incorporarán los niveles 2 y 3 de esta medición, de tal forma, que cuando se haga alusión a mediciones a valor razonable, se hará referencia a precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad pueda acceder en la fecha de la medición y ante ausencia de precios observables, para cada tipo de activo y pasivo la CGN establecerá criterios alternativos de medición.

Ahora, si se trata de activos de entidades de gobierno, es factible que algunos de estos recursos se puedan medir a valor razonable según lo descrito en el párrafo anterior, no obstante, otros activos y específicamente aquellos que no generen flujos futuros de efectivo, difícilmente tendrán un valor razonable de nivel 1. Por tal razón, la CGN tiene previsto requerir mediciones basadas en precios de entrada para dichos activos, donde dependiendo del tipo de recurso, se pueden emplear criterios de medición basados en el costo histórico, en el costo de reposición, en un costo de rehabilitación, etc.

Con respecto a la revelación y presentación de información financiera, los requerimientos son diferentes según se trate de empresas o entidades de gobierno, por ejemplo, estas últimas están sujetas a procesos presupuestales bastante estrictos y reglados, por tal motivo, la información financiera puede incorporar revelaciones relacionadas con la ejecución presupuestal, lo cual no necesariamente aplica para las empresas. En el caso de las empresas, recursos que no cumplen con los requerimientos para ser reconocidos como activos, pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, lo cual difiere en una entidad de gobierno cuando dichos recursos deban ser reconocidos como activo al incorporar un potencial de servicio.

En conclusión, existen razones para separar los marcos conceptuales de las empresas y de las entidades de gobierno por lo cual la CGN considera apropiado desarrollar un marco conceptual para empresas no emisoras de valores, o que no captan o administran ahorro del público y otro marco de conceptos para las entidades de gobierno. Con respecto a las empresas que están bajo el ámbito de la Resolución 051 de 2013, estas aplicarán el marco establecido por el IASB.

2.2 Instrumentos financieros

2.2.1 Instrumentos financieros emitidos

La emisión de instrumentos financieros es un mecanismo recurrente en las entidades para acceder a la liquidez. Si bien las empresas públicas, en su mayoría, no están inscritas en el Registro Nacional de Valores y Emisores, algunas tienen su patrimonio conformado por acciones y emiten títulos de deuda. Por su parte, las entidades de gobierno no tienen el patrimonio conformado por acciones y participan del mercado de valores con la emisión de deuda pública, la cual está condicionada al pago de flujos futuros, previamente establecidos, durante un tiempo determinado.

En este orden de ideas, la CGN ha considerado conveniente que, como criterio de presentación de los instrumentos financieros emitidos, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, prime la esencia económica de los flujos contractuales sobre la esencia legal para determinar si corresponden a pasivos financieros o a instrumentos de patrimonio. Por tanto, los intereses y dividendos de los instrumentos financieros

presentados dentro del pasivo afectarán el resultado del período y los dividendos de los instrumentos presentados dentro del patrimonio disminuirán el patrimonio.

2.2.2 Activos y pasivos financieros

Los activos y pasivos financieros se clasificarán dependiendo de su naturaleza, esto es, en inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e instrumentos derivados para el caso de los activos financieros, y en emisión y colocación de títulos, cuentas por pagar, préstamos por pagar e instrumentos derivados para el caso de los pasivos financieros. Para cada uno de los conceptos relacionados, los instrumentos financieros se clasificarán en categorías dependiendo de la medición posterior del instrumento financiero.

2.2.2.1 Inversiones de administración de liquidez

Clasificación. Las inversiones de administración de liquidez surgen de la colocación de recursos financieros en diferentes alternativas de inversión como producto de la gestión de la tesorería de las entidades. En muchos casos, estas decisiones se alinean con las directrices organizacionales y con la planeación financiera de estos recursos en las entidades. En este sentido, las Normas Internacionales de Información Financiera consideran el modelo de negocio en la administración de los recursos financieros y las características de los flujos contractuales del instrumento como el criterio determinante para la clasificación de los activos financieros. Al respecto, la CGN considera pertinente incluir este mismo criterio para el modelo de empresas. No obstante, para el modelo de gobierno proyecta como criterio de clasificación, la intención al realizar la inversión. Esta distinción obedece a que en las entidades de gobierno, las condiciones de inversión están reguladas de acuerdo con políticas públicas generales del gobierno de administración de liquidez.

Así las cosas, la CGN incluirá tres categorías para la clasificación de estas inversiones que responden a la medición posterior del instrumento financiero: valor razonable, debido a que se esperan rendimientos provenientes del comportamiento del mercado; costo amortizado, en razón a que se esperan rendimientos provenientes de los flujos contractuales del instrumento; y costo, dado que tanto las empresas públicas como las entidades de gobierno poseen participaciones patrimoniales en entidades que no son controladas, asociadas o negocios conjuntos y que no cotizan en bolsa. Por lo anterior y atendiendo el criterio de costo beneficio, las participaciones patrimoniales serán clasificadas a valor razonable únicamente cuando se cuente con precio de mercado; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo.

La CGN considera conveniente, tanto para las empresas como para las entidades de gobierno, circunscribir la medición de valor razonable de las inversiones de administración de liquidez al precio de mercado, en la medida que se coticen en la bolsa de valores. Es

decir, no se incorporarán los niveles 2 y 3 de la NIIF 13 para esta base de medición, sino que se acogerá, únicamente, el nivel 1.

Vale la pena aclarar que si bien las NICSP acogen de forma transversal el concepto de valor razonable, no presentan un desarrollo normativo explícito para llegar a dicho valor. Así las cosas, acoger el nivel 1 como criterio de valoración se sustenta en que tanto las empresas, como las entidades de gobierno concentran, mayoritariamente, sus inversiones de administración de liquidez en TES del gobierno, (los cuales se cotizan en la bolsa de valores) y en menor proporción, se aplican recursos en títulos de renta variable, para los cuales, dada la naturaleza pública de estos recursos y el costo beneficio que implica determinar, de manera fiable, mediciones distintas a las suministradas directamente por el mercado, también se considera apropiado acoger los lineamientos del nivel 1 de la NIIF 13.

Medición inicial. La CGN ha considerado establecer, tanto para el modelo de empresas como para el de gobierno, el precio de mercado como medición inicial. Ahora bien, si un instrumento financiero no tiene precio de mercado, se reconocerá al precio de la transacción.

El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá de la clasificación del instrumento. Si el instrumento financiero se clasifica en la categoría de valor razonable o en la categoría de costo, se afectará directamente el resultado. Si se clasifica en la categoría del costo amortizado se tratará como un mayor valor del instrumento.

Medición posterior: Para los modelos de empresas y de gobierno, los instrumentos financieros clasificados en la categoría de valor razonable se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, por el precio de mercado y las variaciones afectarán directamente el resultado. Sin embargo, para el caso de los instrumentos de patrimonio que no se espera negociar y que cuentan con precio de mercado, las variaciones afectarán el patrimonio dado que tanto las empresas como las entidades de gobierno tienen participaciones patrimoniales en otras entidades públicas y su intención no es negociarlas.

Los instrumentos financieros clasificados al costo amortizado se medirán conforme a la tasa de interés efectiva afectando el resultado. Los instrumentos clasificados en la categoría del costo se mantendrán por el valor inicialmente reconocido.

Reclasificaciones. Las reclasificaciones se efectuarán con base en los criterios señalados en las normas internacionales cuando exista un cambio en el modelo de negocio de los recursos financieros en el caso de las empresas, y cuando cambie la intención en la inversión en el caso de las entidades de gobierno. No se incorpora la restricción de reclasificación de la categoría de valor razonable establecida en la NICSP 29 para el caso de las entidades de gobierno dado que, como se mencionó anteriormente, las decisiones de inversión, en muchos casos, no provienen únicamente de la entidad sino de políticas generales de gobierno.

Deterioro. Tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, se acoge el criterio de deterioro determinado a partir de indicios de pérdida de valor de los instrumentos financieros para efectos de estimar el valor recuperable; el cual, comparado con el valor en libros de la inversión, conllevará al reconocimiento de la pérdida por deterioro en el resultado. La medición de deterioro aplicará para los instrumentos clasificados en las categorías de costo amortizado y costo, así como para los instrumentos de patrimonio que se midan a precios de mercado, con efecto en el patrimonio.

Baja en cuentas. Para el modelo de empresas y para el de gobierno, se acoge el criterio de baja en cuentas cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y los beneficios del instrumento financiero.

2.2.2.2 Cuentas y préstamos por cobrar

Clasificación. En el caso de las empresas, la CGN incluirá dos categorías: costo (para las cuentas por cobrar) y costo amortizado (para los préstamos por cobrar y para las cuentas por cobrar pactadas con plazos superiores a los normales). A su vez, en el caso de las entidades de gobierno, incluirá la categoría de costo amortizado para los préstamos por cobrar y la categoría de costo para las rentas por cobrar, las cuentas por cobrar y demás deudores del gobierno, por concepto de ingresos con y sin contraprestación.

Medición inicial. La CGN ha considerado definir el valor de la transacción como la medición inicial de las cuentas por cobrar de las empresas. No obstante, cuando los plazos concedidos para el pago sean superiores a los normales, la medición inicial corresponderá al valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. Este criterio se acoge de las normas internacionales, dado que se considera apropiado incorporar el cambio del valor del dinero en el tiempo como consecuencia de la financiación otorgada por las empresas cuando conceden plazos superiores a los normales y, de esta manera, reflejar la eficiencia de las operaciones comerciales.

Para el caso de las entidades de gobierno, la CGN ha considerado definir el valor de la transacción como la medición inicial de sus deudores (rentas por cobrar, cuentas por cobrar y demás deudores por concepto de ingresos con y sin contraprestación) con independencia de los plazos de pago concedidos. Lo anterior, se justifica por las siguientes razones: los plazos normales de pago son difíciles de identificar; los derechos propios de gobierno no están sujetos a las mismas condiciones de financiación que se presentan en una empresa; la causación de algunos derechos está supeditada a que los actos administrativos expedidos queden en firme; gran parte de las operaciones que dan origen a los derechos se presentan entre entidades de gobierno, lo cual puede originar saldos por conciliar en operaciones recíprocas; la utilidad de esta información no justifica el costo de producirla y el Sistema Integra-

do de Información Financiera no está diseñado para darle un manejo automático a ese tipo de operaciones a nivel del gobierno nacional particularmente.

Con respecto a los préstamos concedidos, tanto por las empresas como por las entidades de gobierno, la CGN considera que se deben reconocer por el valor desembolsado. No obstante, cuando la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de mercado, la medición inicial de estos préstamos corresponderá al valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de mercado para operaciones similares. Se incorpora este criterio teniendo en cuenta que, particularmente en las entidades de gobierno, es frecuente el otorgamiento de créditos a tasas subsidiadas; por tanto, reconocer el costo financiero asumido por la entidad pública mediante el descuento de los flujos futuros a recibir refleja de mejor manera la naturaleza misma de estas operaciones. Los costos de transacción en los que se incurra como consecuencia del otorgamiento de los préstamos se reconocerán como un mayor valor del préstamo.

Medición posterior. Las cuentas por cobrar, para el caso de las empresas, se mantienen al costo, salvo cuando deba reconocerse el componente financiero producto de plazos de pago superiores a los normales, en cuyo caso se medirán posteriormente al costo amortizado. En el caso de las entidades de gobierno, las rentas por cobrar, las cuentas por cobrar y demás deudores por concepto de ingresos, con y sin contraprestación, se mantendrán al costo.

Con relación a los préstamos, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, se medirán posteriormente al costo amortizado.

Deterioro. Tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, se acoge el criterio de deterioro determinado a partir de indicios de pérdida de valor de los instrumentos financieros para efectos de estimar el valor recuperable, el cual, comparado con el valor en libros de los derechos a cobrar, conllevará al reconocimiento de la pérdida por deterioro en el resultado.

Baja en cuentas. Para el modelo de empresas y para el de gobierno, se acoge el criterio de baja en cuentas cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y los beneficios de los derechos a cobrar.

Pregunta 1. Teniendo en cuenta que, a nivel internacional, la incorporación en la medición del deterioro de la expectativa de pérdidas esperadas se encuentra en análisis, ¿está de acuerdo con que se incorpore un criterio de medición de pérdidas esperadas en la medición de deterioro de los activos financieros?

Pregunta 2. Para efectos del cálculo del deterioro, ¿considera adecuado tomar como referente de medición de pérdidas esperadas, las pérdidas incurridas en los instrumentos financieros?

2.2.2.3 Emisión y colocación de títulos de deuda

Clasificación. Tanto para el modelo de empresas como para el de gobierno, la CGN considera que los títulos de deuda colocados se deben clasificar al costo amortizado con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general. No se incorporará la categoría de valor razonable dado que tanto en las empresas como en las entidades de gobierno, se emiten instrumentos financieros con la expectativa de cumplir los pagos derivados del instrumento hasta su vencimiento.

Medición inicial. La CGN ha considerado establecer, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, el precio de mercado como la medición inicial de los títulos colocados. Ahora bien, si el instrumento financiero emitido no tiene precio de mercado, se reconocerá por el precio de la transacción. Los costos de transacción se tratarán como un menor valor del instrumento financiero.

Medición posterior. Los títulos colocados se medirán conforme a la tasa de interés efectiva afectando directamente el resultado, lo cual atiende los criterios establecidos por las normas internacionales para la categoría del costo amortizado.

Baja en cuentas. Se acoge el criterio de baja en cuentas, para el modelo de empresas y para el de gobierno, cuando expiren las obligaciones o cuando se transfieran los riesgos y los beneficios del instrumento financiero.

2.2.2.4 Cuentas y préstamos por pagar

Clasificación. En el caso de las empresas, la CGN incluirá dos categorías: costo (para las cuentas por pagar) y costo amortizado (para los préstamos por pagar y para las cuentas por pagar pactadas con plazos superiores a los normales). Para las entidades de gobierno, la CGN incluirá la categoría de costo amortizado para los préstamos por pagar y la categoría de costo para las cuentas por pagar, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

Medición inicial. La CGN ha considerado definir el valor de la transacción como la medición inicial de las cuentas por pagar de las empresas. No obstante, cuando los plazos de pago concedidos sean superiores a los normales, la medición inicial corresponderá al valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. Este criterio se acoge de las normas internacionales, dado que se considera apropiado incorporar el cambio del valor del dinero en el tiempo como consecuencia de la financiación recibida por las empresas cuando obtienen plazos para el pago superiores a los normales.

Para el caso de las entidades de gobierno, se ha considerado definir el valor de la transacción como la medición inicial de las cuentas por pagar, indistintamente de los plazos obtenidos para el pago. Lo anterior se justifica por las siguientes razones: los plazos normales de pago son difíciles de identificar; las obligaciones propias de gobierno no están sujetas a las mismas condiciones de financiación que se presentan en una empresa, toda vez que dependen del presupuesto público, de las condiciones pactadas contractualmente y de la programación de caja; la utilidad de esta información no justifica el costo de producirla y el Sistema Integrado de Información Financiera no está diseñado para darle un manejo automático a ese tipo de operaciones en el ámbito del gobierno nacional, particularmente.

La CGN considera que, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, los préstamos por pagar se deben reconocer por el valor desembolsado. No obstante, cuando la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de mercado, la medición inicial de estos préstamos corresponderá al valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de mercado para operaciones similares. Se incorpora este criterio teniendo en cuenta que, particularmente en las entidades de gobierno, es frecuente la obtención de créditos a tasas subsidiadas; por tanto, el hecho de que la entidad beneficiada reconozca el ingreso financiero mediante el descuento de los flujos futuros a recibir refleja de mejor manera la naturaleza misma de estas operaciones. Los costos de transacción en los que se incurra como consecuencia de la obtención de los préstamos se reconocerán como un mayor valor del préstamo.

Medición posterior. Las cuentas por pagar, en el caso de las empresas, se mantienen al costo, salvo cuando deba reconocerse el componente financiero producto de plazos de pago superiores a los normales, en cuyo caso se medirán posteriormente al costo amortizado. En el caso de las entidades de gobierno, las cuentas por pagar se mantendrán al costo.

Los préstamos por pagar, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, se medirán posteriormente al costo amortizado.

Baja en cuentas. Para el modelo de empresas y el modelo de gobierno, se acoge el criterio de baja en cuentas cuando expiren las obligaciones o cuando se transfieran los riesgos y los beneficios de las cuentas por pagar o de los préstamos.

2.2.3 Instrumentos derivados y operaciones de cobertura

La CGN considera que para el modelo de empresas y para el de gobierno, los instrumentos derivados continuarán clasificándose, de acuerdo con su finalidad, en: derivados con fines de especulación y derivados con fines de cobertura. Adicionalmente, acogiendo lo previsto en la normativa internacional, los instrumentos derivados se

clasificarán dentro del activo o del pasivo, de acuerdo con el comportamiento favorable o desfavorable del subyacente.

Tanto en la medición inicial como en la medición posterior, los instrumentos derivados, con independencia de su finalidad, se miden por el precio de mercado. Los instrumentos derivados con fines de especulación se clasificarán en la categoría de valor razonable y las variaciones de su valor afectarán el resultado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura se clasificarán dependiendo de la clase de cobertura en: cobertura de valor razonable, cobertura de flujos de efectivo y cobertura de negocios en el extranjero. Las variaciones de su valor, afectarán los resultados o el patrimonio, dependiendo de la clase de cobertura y de su eficacia.

La CGN considera necesario incorporar los criterios de la contabilidad de coberturas, tanto para las empresas como para las entidades de gobierno, teniendo en cuenta que estas operaciones están reguladas como operaciones de manejo de deuda y que las entidades hacen uso de estos instrumentos para la gestión de riesgos financieros. Por tanto, se incluirán las condiciones y criterios de la contabilidad de coberturas en los términos que establecen la NIC 39 y la NICSP 29 dado que la orientación es la misma en ambos referentes.

2.3 inversiones patrimoniales

2.3.1 Inversiones en entidades controladas

Para efectos de reconocer inversiones en entidades controladas, la CGN considera conveniente incorporar, en el modelo de empresas, el concepto de control conforme a las normas internacionales. Lo anterior, con independencia de que el capital de las empresas controladas esté o no dividido en acciones, cuotas o partes de interés social. De esta forma, se proyecta incorporar el concepto de control a partir del derecho que tiene la entidad sobre los rendimientos variables y la capacidad que tiene de influir sobre estos, combinando los conceptos de poder y rendimiento.

Con respecto a las entidades de gobierno, el concepto de control establecido en la NICSP 6 se circunscribe a los criterios de poder y beneficio. Acoger este concepto de control implica incorporar el patrimonio de las entidades del sector descentralizado, incluidas las entidades de gobierno, como inversiones del sector central de los niveles nacional y territorial. Dadas las dificultades para interpretar y aplicar los criterios de poder y beneficio entre entidades de gobierno, la CGN no considera procedente, en esta etapa del proceso de regulación, incorporar el concepto de control conforme está previsto en la NICSP 6. No obstante, la CGN estima pertinente acoger los criterios con los cuales se define el control para el reconocimiento de las inversiones en empresas, ya sean societarias o no societarias.

Con base en la aplicación del concepto de control, tanto en el modelo de empresas como en el modelo de gobierno, se tiene previsto que la medición inicial se realice al costo para el reconocimiento de inversiones en empresas controladas y, que la medición posterior se realice aplicando el método de participación patrimonial. En ese sentido, la CGN se aparta de lo establecido en las NIIF con respecto a la medición de estas inversiones en los estados financieros separados, y acoge lo dispuesto en la NICSP 6. Lo anterior, teniendo en cuenta que la aplicación del método de participación patrimonial en empresas controladas revela, de mejor manera, la realidad económica de la inversión en los estados financieros separados de la entidad controladora. Adicionalmente, la CGN considera que la utilización de una única base de medición para las inversiones en empresas controladas es acorde con los requerimientos de la normativa internacional, los cuales exigen la aplicación de políticas uniformes para llevar a cabo procesos de consolidación de información, competencia que le ha sido asignada, constitucional y legalmente, a la CGN.

Con relación a la consolidación, la CGN continuará llevando a cabo el proceso de consolidación de la información financiera de la Nación con la información de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios, de acuerdo con los parámetros y fases previstas en el Manual de consolidación.

No obstante, teniendo en cuenta que el concepto de control, conforme a la normativa internacional, es la base para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, la CGN ha previsto incorporar, en el modelo de empresas, los criterios de las normas internacionales para llevar a cabo el proceso de consolidación por parte de las empresas controlantes.

En el caso del gobierno, la CGN considera no hacer obligatoria la preparación y presentación de estados financieros consolidados. Sin embargo, para atender necesidades particulares de generación y análisis de información financiera consolidada, es factible que las entidades territoriales (alcaldías y gobernaciones) requieran llevar a cabo procesos de consolidación, caso en el cual, podrán hacerlo observando la regulación que sobre la materia expida la CGN.

Pregunta 1. ¿Considera adecuado tomar el método de participación patrimonial para las inversiones en empresas controladas como referente de medición en los estados financieros separados de la entidad controladora?

2.3.2 Inversiones en entidades asociadas

Para el reconocimiento de las inversiones en entidades asociadas, el RCP tiene incorporados los criterios de la normativa internacional para determinar la existencia de influencia significativa. Sin embargo, no incluye la presunción de que la entidad posea, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más del poder de voto de la entidad

participada. La CGN tiene previsto incorporar este último criterio en los términos de la normativa internacional, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno.

La CGN proyecta acoger el costo como criterio de medición inicial de las inversiones en entidades asociadas para el modelo de empresas y el de gobierno. En tal sentido, la entidad deberá comparar ese valor con el valor neto de los activos y pasivos (de la entidad participada) medidos de conformidad con las normas aplicables. En la medida en que el costo sea superior, la plusvalía se reconocerá dentro del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el precio de la inversión es inferior, el exceso se reconocerá como ingreso de la participación de la entidad en el resultado de la entidad asociada cuando se realice la primera medición por el método de participación patrimonial.

La CGN mantendrá como criterio de medición posterior de las inversiones en entidades asociadas, el método de participación, tanto para el modelo de empresas como para el de gobierno, de conformidad con las condiciones de la norma internacional.

Para ambos modelos, se acoge el criterio de deterioro determinado a partir de indicios de pérdida de valor de las inversiones para efectos de estimar el valor recuperable, el cual, comparado con el valor en libros de la inversión, conllevará al reconocimiento de la pérdida por deterioro en el resultado.

2.3.3 Negocios conjuntos

Respecto de los acuerdos conjuntos, la CGN proyecta acoger, para el modelo de empresas y para el de gobierno, los cambios establecidos en la normativa internacional con relación a la caracterización de estos acuerdos en operaciones y negocios conjuntos. Se ampliará el concepto de control conjunto incluyendo que este existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

En las operaciones conjuntas, se mantendrá el criterio de reconocimiento proporcional de los activos, pasivos, ingresos y gastos gestionados de forma conjunta, siguiendo los criterios contables aplicables en cada caso. En los negocios conjuntos se aplicará el método de participación patrimonial de acuerdo con los términos establecidos para las inversiones en entidades asociadas. La CGN considera conveniente determinar un criterio de medición para los negocios conjuntos y apartarse de la consolidación proporcional (opción de medición que permite la NICSP 8) con el fin de uniformar la medición de estos negocios, tanto para las empresas como para las entidades de gobierno.

2.3.4 Revelaciones sobre partes relacionadas

La CGN considera pertinente incluir, dentro de la regulación de las empresas y de las entidades de gobierno, las exigencias de relevación establecidas en las normas inter-

nacionales con respecto a los nexos entre partes relacionadas como transacciones, saldos pendientes y compromisos, los cuales se revelan en los estados financieros consolidados y separados de la entidad que controla, que ejerce influencia significativa o que comparte el control sobre otra entidad. Adicionalmente, se considera pertinente incluir las exigencias de relevación sobre familiares, remuneraciones, personal clave de la gerencia y partes relacionadas con el gobierno, entre otros.

La CGN considera de gran importancia para los usuarios de la contabilidad pública conocer información sobre partes relacionadas para la evaluación de los negocios, y para la evaluación de riesgos y oportunidades de las entidades. Lo anterior, a fin de contribuir con el suministro de información transparente del sector público.

2.4 Activos no financieros

Las normas internacionales de contabilidad establecen criterios para la clasificación de los activos, dependiendo de la intención y el uso previstos, por la entidad, para los mismos. De esta forma, existen las siguientes categorías de activos no financieros: inventarios; propiedades, planta y equipo; intangibles; propiedades de inversión; activos no corrientes mantenidos para la venta y activos biológicos. Dado que una clasificación como la señalada por la normativa internacional permite hacer una evaluación más adecuada de la realidad económica del activo, la CGN considera importante acoger estos criterios de clasificación para el reconocimiento, medición, revelación y presentación.

En cuanto al reconocimiento, las normas internacionales señalan que no hacen parte del costo de los activos: los descuentos, la diferencia en el cambio y el componente de financiación, cuando los plazos para el pago se extiendan más allá de los periodos normales de negociación. La Contaduría General de la Nación estima conveniente aplicar los criterios referidos para el modelo contable de las empresas. No obstante, para el caso de las entidades de gobierno, está evaluando si es pertinente excluir del costo del activo no financiero el componente de financiación, debido a las dificultades en la determinación de los plazos que se consideran superiores a los normales y en la definición de la tasa de referencia para estimar el componente financiero.

En relación con la medición, la normativa internacional establece, para los activos, dos criterios de medición: valores de entrada y valores de salida. En tal sentido, dependiendo del tipo de activo, existirán valores de entrada basados en el costo histórico o en el costo de reposición, o valores de salida, los cuales se expresan en precios de mercado, valor neto de realización o valor de uso.

La CGN considera apropiado incluir, en la regulación contable, mediciones que atiendan a valores de entrada o de salida, dependiendo de la naturaleza del activo y del criterio que aporte la mayor fiabilidad en la medición. Así mismo, considera per-

tinente establecer criterios de medición inicial y posterior específicos para cada tipo de activo; algunos de ellos basados en costo histórico, costo de reposición, precio de mercado, valor neto de realización, o valor de uso. En relación con las mediciones a valor razonable, para los activos no financieros, si bien se tiene previsto acoger esa base de medición, solamente se incorporará a la regulación la jerarquía de nivel 1 establecida por la NIIF 13. En consecuencia, cuando se haga alusión a mediciones a valor razonable, se hará referencia a precios cotizados en mercados activos para activos idénticos a los que la entidad pueda acceder en la fecha de la medición y, cuando haya ausencia de precios observables, para cada tipo de activo, la CGN establecerá criterios alternativos de medición.

Con respecto al deterioro de los activos no financieros, la CGN considera procedente acoger el deterioro para los activos generadores de efectivo, pero para los activos no generadores de efectivo, que principalmente son los que tienen las entidades de gobierno, considera que incorporar el cálculo del deterioro, en este momento, puede generar problemas de fiabilidad en la medición de estas partidas. No obstante, y en la medida en que se logre avanzar en la consolidación del modelo contable, la CGN tiene previsto incorporar nuevos elementos de las normas internacionales uno de los cuales es el deterioro de activos no generadores de efectivo.

A continuación, se abordan otros temas de política contable que son particulares para cada activo.

2.4.1 Inventarios

Las normas internacionales establecen que los costos indirectos fijos, más allá de los que se tendrían en una producción normal, no deben formar parte del costo del inventario. La CGN considera apropiado, en el caso de las empresas, acoger este criterio que busca evitar que se reconozcan como activo, erogaciones producto de ineficiencias por la subutilización de la capacidad operativa instalada. No obstante, en entidades de gobierno, tiene previsto no acoger esta prohibición dado que una disminución en la utilización de la capacidad operativa no siempre se debe a una ineficiencia.

Las normas internacionales permiten que un prestador de servicios contabilice inventarios en sus estados financieros. Esto se debe a que el grado de realización del servicio no necesariamente implica el reconocimiento en el resultado de los costos incurridos hasta esa fecha, por ende, dichos costos o gastos se difieren hasta cuando se reconozca el ingreso. La CGN ha considerado adecuado incorporar este criterio en el modelo de empresas y en el de gobierno, el cual es coherente con los métodos estipulados para determinar el grado de realización del servicio previsto por las normas sobre ingresos.

Según las normas internacionales, los inventarios deben quedar medidos al menor valor entre el costo y el valor neto realizable; este último es un valor de salida específico para la entidad. Cuando el inventario se tiene para producir otros bienes o prestar un servicio, se debe ajustar al menor valor entre el costo y el costo de reposición. La CGN tiene previsto incluir estos criterios en el modelo de empresas, dado que está de acuerdo con que la medición del inventario tenga en cuenta el uso que la entidad va a dar al mismo y, por ende, es procedente tener mediciones basadas en valores de salida y de entrada, dependiendo el tipo de inventario.

En el caso de entidades de gobierno, la CGN ha considerado apropiado emplear los mismos criterios de medición desarrollados por las normas internacionales para las empresas en aquellos inventarios que se venden en condiciones de mercado, pero con algunos tratamientos específicos que son particulares del sector público:

- Los inventarios que surgen de una transacción sin contraprestación se medirán en el reconocimiento inicial a precios de mercado y alternativamente a costo de reposición. La medición posterior dependerá de si el bien se va a entregar o no en condiciones de mercado.
- Los inventarios que van a ser entregados gratuitamente o a precios económicamente no significativos, se deben medir al menor valor entre el costo y el costo de reposición.
- Los inventarios que se van a consumir en la producción de bienes que van a ser entregados gratuitamente o a precios económicamente no significativos, se deben medir al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

Lo anterior es coherente con el hecho de emplear valores de salida para inventarios que se van a realizar en condiciones de mercado, y valores de entrada para los demás inventarios incluyendo aquellos que en el sector público, se entregan gratuitamente o a precios económicamente no significativos.

2.4.2 Propiedades, planta y equipo

La definición de propiedades, planta y equipo no difiere sustancialmente entre lo ya previsto en el RCP y las normas internacionales de contabilidad; no obstante, la normativa internacional desarrolla, en el reconocimiento y la medición inicial, aspectos que no son abordados o no son suficientemente tratados en el RCP, por ejemplo, la capitalización de erogaciones futuras como parte del activo (desmantelamientos e inspecciones), la sustitución de componentes y, el valor residual de las propiedades, planta y equipo, entre otras. La CGN tiene previsto incorporar los aspectos referidos en la regulación contable de las empresas y del gobierno, debido a que considera que

estos criterios permiten asociar en forma más adecuada los ingresos con el consumo de capital a lo largo de la vida útil del activo.

Las normas internacionales permiten que una entidad elija entre el modelo del costo y el modelo de revaluación para realizar la medición posterior de las propiedades, planta y equipo; la diferencia fundamental entre uno y otro modelo es que en el primero, no se puede incrementar el valor del activo por una medición a valor razonable, mientras que en el segundo, el activo se ajusta a valor razonable, lo cual implica un mayor o menor valor de la partida.

La CGN considera que las mediciones que tienen como referente valores de salida (entre estas el valor razonable) son pertinentes cuando la expectativa de la entidad es realizar el activo a corto plazo. No obstante, cuando el recurso está destinado a la producción o prestación del servicio, no hay razones suficientes para medir el activo con un criterio diferente al de costo; por tal motivo, tiene previsto definir como política para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, el modelo del costo, tanto para las empresas como para las entidades de gobierno. La CGN también considera que la utilización de un único modelo de medición posterior para propiedades, planta y equipo es acorde con los requerimientos de la normativa internacional la cual exige que se apliquen políticas uniformes para llevar a cabo procesos de consolidación de información.

La normativa internacional requiere que los bienes se deprecien con independencia de su uso. La CGN considera viable desligar la depreciación del uso del activo, siempre que las entidades establezcan vidas útiles y métodos de depreciación que reflejen adecuadamente el consumo del capital; de lo contrario, el efecto de la depreciación puede presentar diferencias en el resultado del periodo. El reconocimiento de la depreciación, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, afectará el resultado o el costo de otro activo, pero no el patrimonio como actualmente lo establece el RCP para las entidades de gobierno.

El RCP incorpora una regulación específica para los bienes históricos y culturales, y aunque las NICSP no obligan a que se reconozcan este tipo de activos, tampoco prohíben su reconocimiento. La CGN considera pertinente mantener una regulación específica para el reconocimiento de estas partidas en los estados financieros de las entidades de gobierno. Sin embargo, teniendo en cuenta que algunos de estos bienes se destinan al uso o a la generación de beneficios económicos, es factible que se clasifiquen como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión.

De manera excepcional, las empresas poseen bienes históricos y culturales. Conforme a las normas internacionales, esta clase de bienes no cumple con la definición de activo, por lo cual no son objeto de reconocimiento. Sin embargo, para la CGN resulta importante contar con información sobre estos bienes para satisfacer necesidades de

los usuarios de la contabilidad pública, por lo cual, tiene previsto obtener información sobre los mismos a nivel de revelaciones. En caso de que existan bienes históricos y culturales que generen para la empresa beneficios económicos, se considera procedente que se clasifiquen como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, con base en la intención o uso de los mismos, y que se revele información sobre su condición de históricos y culturales.

Las normas internacionales no desarrollan criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los bienes de uso público. En el caso de las empresas, la CGN considera que estos bienes no cumplen con la definición de activo, por tal motivo no deben reconocerse en los estados financieros, pero deben ser objeto de revelación. Para las entidades de gobierno, estos elementos tienen un potencial de servicio y, por ende, deben ser incorporados como activos en la información financiera, para lo cual se establecerá una normativa específica.

Pregunta 1: Con relación a la política de medición posterior de las propiedades, planta y equipo, ¿considera aplicable y útil optar por el modelo revaluado cuando se trate de algunas clases de propiedades, planta y equipo, tales como edificaciones y terrenos?

Pregunta 2: Desde el punto de vista técnico y operativo, ¿considera que existen argumentos para mantener la depreciación asociada al uso, como lo regula actualmente RCP?

2.4.3 Propiedades de Inversión

La CGN considera pertinente regular, para las empresas y para el gobierno, las propiedades de inversión de manera independiente de las propiedades, planta y equipo. Para tal fin, ha previsto acoger el concepto y algunos de los criterios establecidos por las normas internacionales para este tipo de activos.

En lo que respecta al reconocimiento y medición inicial de las propiedades de inversión, la CGN considera apropiados los criterios definidos por las normas internacionales, los cuales no difieren sustancialmente de lo establecido para propiedades, planta y equipo. En este sentido, el tratamiento contable del desmantelamiento, las inspecciones y la sustitución de componentes, entre otros aspectos, será el que se establezca para las propiedades, planta y equipo.

De acuerdo con las normas internacionales, las propiedades de inversión se miden posteriormente empleando el modelo de valor razonable o el modelo del costo establecido para las propiedades, planta y equipo. Como ya se afirmó, la CGN no tiene previsto incorporar, el valor razonable como medición básica, pero sí, requerir mediciones que tengan en cuenta valores de salida. En este caso, considera que

para las propiedades de inversión, es factible estimar, sin esfuerzo desproporcionado, un precio de mercado, por tal motivo la medición posterior de estos activos se realizará a precios de mercado.

Las normas internacionales establecen que el efecto de la medición posterior en una propiedad de inversión medida al valor razonable se refleja en el resultado. Al respecto, la CGN considera, tanto para las empresas como para las entidades del gobierno, que la variación de valor se debe reconocer en el patrimonio, en razón a que no resulta prudente reconocer efectos en resultados por ganancias derivadas de activos que no se van a realizar a corto plazo, especialmente, si se tiene en cuenta que el patrimonio de las entidades sujetas a la regulación es, mayoritariamente, público y que las ganancias generadas por esa vía podrían ser objeto de distribución.

Finalmente, se tiene previsto incorporar los criterios para la transferencia entre las distintas categorías de activos no financieros.

2.4.4 Activos intangibles

En consonancia con la normativa internacional, la CGN tiene previsto, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, no permitir el reconocimiento de los intangibles generados internamente, en razón a que no cumplen con los criterios para el reconocimiento como activo.

Con respecto a la medición posterior, las normas internacionales dan la alternativa de escoger entre el modelo del costo y el modelo de revaluación. La CGN ha considerado definir como política, tanto para el modelo de empresas como para el de gobierno, la aplicación del modelo del costo en razón a que para los intangibles, no existen mercados activos que permitan obtener una medición fiable de los mismos. Adicionalmente, la CGN considera que la utilización de un único modelo de medición posterior para los activos intangibles es acorde con los requerimientos de la normativa internacional la cual exige que se apliquen políticas uniformes para llevar a cabo procesos de consolidación de información.

El reconocimiento de la amortización de los activos intangibles con vida útil finita, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, afectará el resultado o el costo de otro activo, pero no el patrimonio como actualmente lo establece el RCP para las entidades de gobierno. La base para calcular la amortización considerará el valor residual.

2.4.5 Arrendamientos

La CGN tiene previsto, para el modelo de empresas y de gobierno, acoger los criterios para la clasificación del arrendamiento como financiero u operativo, de acuerdo con

las normas internacionales, según las cuales la esencia económica del contrato debe primar sobre los aspectos legales y de forma.

En el arrendamiento financiero, el arrendatario medirá inicialmente el activo por el menor valor entre el precio de mercado y el valor presente de los flujos descontados a la tasa implícita, a la tasa incremental o a la tasa pactada.

En cuanto al arrendamiento financiero, la CGN ha previsto que para el cálculo y amortización de la cuenta por pagar del arrendatario, el descuento de los pagos mínimos del arrendamiento se realice con base en la tasa de interés implícita del contrato o la tasa de interés incremental cuando el arrendatario no pueda obtener la primera. No obstante, a diferencia de la norma internacional, la CGN considera que tanto las empresas como las entidades de gobierno, cuando actúan como arrendatarios, pueden tener alguna dificultad para encontrar la tasa incremental, por ende, tiene previsto permitir el empleo de la tasa pactada en el contrato como una última opción. Para el cálculo y amortización de la cuenta por cobrar de los arrendadores, la CGN considera requerir, en todos los casos, la tasa implícita del contrato.

La CGN considera que es necesario desarrollar con mayor detalle el tratamiento contable de los arrendamientos, tal como lo hace la normativa internacional; por tal motivo, incorporará en la regulación los conceptos y variables que están inmersos en las mediciones iniciales y posteriores de los arrendamientos, tales como, los pagos mínimos, el valor residual no garantizado, los costos directos iniciales del arrendador y arrendatario, y la inversión bruta y neta del arrendamiento.

La CGN está analizando aspectos más específicos requeridos por las normas internacionales, como, por ejemplo, los criterios establecidos por la normativa internacional para el reconocimiento de los contratos de retro-arriendo y los ajustes que el arrendador debe realizar con cargo al resultado, los cuales son producto de una revisión del valor residual no garantizado de un activo, el cual ha sido entregado en arrendamiento financiero.

2.4.6 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

De acuerdo con la NIIF 5, un activo que se clasifique o haga parte de un grupo de activos clasificados como no corrientes mantenidos para la venta, se debe medir al menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de disposición. Una vez clasificado el activo como no corriente mantenido para la venta, se deja de depreciar o amortizar, según corresponda.

La CGN considera pertinente incorporar, en el modelo de empresas, una categoría contable específica para los activos sobre los cuales existe un plan de disposición

acogiendo los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en la NIIF 5. En relación con las operaciones discontinuas (que se tratan en la misma NIIF 5), la CGN considera relevante que las empresas presenten, por separado, los resultados y los flujos de efectivo diferenciándolos de los resultados y de los flujos de efectivo de las operaciones que continúan.

La clasificación, en una categoría diferente, de los activos no corrientes mantenidos para la venta y la presentación por separado de los resultados y los flujos de efectivo de las operaciones discontinuas, les permite a los usuarios de la información identificar aquellas partes de un negocio que no contribuirán a generar beneficios económicos futuros, e identificar el impacto en los resultados del periodo y en la generación de los flujos de efectivo.

Si bien en el modelo de gobierno, no existe un referente internacional que desarrolle el tratamiento contable de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de las operaciones discontinuas, la CGN tiene previsto crear una categoría especial para la clasificación de estos activos y hacer un desarrollo propio en el que se definan los criterios de reconocimiento, medición y revelación aplicables a las entidades de gobierno. En relación con las operaciones discontinuas, no se considera relevante exigir la presentación por separado de los resultados y los flujos de efectivo de estas operaciones, debido a que el criterio preponderante, en el caso de gobierno, no es la generación de beneficios económicos futuros.

Pregunta 1: En relación con la política de suspensión de la depreciación y/o amortización mientras el activo se encuentre clasificado como no corriente mantenido para la venta, ¿En qué situaciones considera que se deban depreciar y/o amortizar activos que se encuentran en uso y sean clasificados como mantenidos para la venta?

2.4.7 Agricultura

La CGN tiene previsto incorporar, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno, los criterios de la normativa internacional para el reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos y de los productos agrícolas acogiendo las respectivas definiciones.

Tanto en el reconocimiento inicial como al final del período, la CGN considera que el activo biológico debe medirse al precio de mercado menos los costos de disposición y que cuando no sea posible obtener el precio de mercado, este activo debe medirse por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La CGN concuerda en que la ganancia o pérdida de la transformación biológica se reconozca en el periodo en que, ocurre esta, independientemente de la fecha en que se lleve a cabo la venta de los productos agrícolas; por tal motivo, es partidaria de afectar los resultados por los ajustes que se deriven de la medición a precios de mercado.

La CGN también considera que cuando no hay precios de mercado para la medición de los activos biológicos, es importante establecer criterios para determinar qué desembolsos se pueden o no capitalizar. Por tal motivo, tiene previsto, en los modelos contables para empresas y gobierno, desarrollar pautas que orienten el reconocimiento de dichos desembolsos.

En relación con los productos agrícolas, la CGN considera que estos se deben medir al precio de mercado menos los costos de disposición en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo cuando aplique la norma de Inventarios.

2.4.8 Costos por préstamos

La CGN tiene incorporada, en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, la posibilidad de que los costos de endeudamiento que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que no esté en condiciones de uso formen parte del costo del activo.

La normativa internacional introduce el concepto de activo apto como aquel que es susceptible de ser capitalizado en virtud de los costos por préstamos, dado que este activo es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta. La CGN considera pertinente introducir el concepto de activo apto y hacer extensivo el criterio de capitalización de costos de endeudamiento a otros activos (inventarios, intangibles, propiedades de inversión y bienes de uso público). No obstante, a efectos de propender por la adecuada capitalización de los costos por préstamos, se considera necesario incorporar y precisar las condiciones previstas en la norma internacional para el inicio, la suspensión y el cese de la capitalización.

De igual manera, es procedente fijar criterios de reconocimiento no previstos actualmente en el RCP relacionados con las fuentes de financiación y con la aplicación de los recursos en uno o varios activos aptos. En este sentido, la CGN considera pertinente, a fin de distribuir el monto de los costos capitalizables en el activo, acoger la tasa promedio ponderada de interés de las fuentes de financiación, cuando los fondos de una entidad procedan de préstamos genéricos y se utilicen para obtener un activo apto.

En relación con lo previsto actualmente en el RCP, se considera necesario precisar que cuando se realicen inversiones temporales con los recursos provenientes de los préstamos, los rendimientos generados deben disminuirse del valor a capitalizar en el activo y cerrar la posibilidad de capitalizar, en el activo, pérdidas por aplicación temporal de recursos de préstamos con destino a activos aptos.

En el caso de las entidades de gobierno, dadas las modalidades de contratación de empréstitos y las particularidades de las operaciones de crédito público (donde es fac-

tible que una entidad de gobierno asuma el préstamo y otra entidad sea la que controla el activo apto), la CGN considera necesario mantener la posibilidad de capitalizar los costos por préstamos, siempre que la entidad contable pública que reconozca el bien, reconozca también la obligación. Lo anterior, teniendo en cuenta que la entidad que controla el activo apto puede ser independiente de aquella que asume la carga de la financiación, y que desde el punto de vista operativo, no resultaría viable la aplicación de los criterios de inicio, suspensión y cese de la capitalización, así como la identificación de los costos a capitalizar.

2.5 Pasivos

2.5.1 Beneficios a los empleados y contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro

Para el caso de las empresas y de las entidades de gobierno, la CGN ha considerado pertinente clasificar los beneficios a empleados en: beneficios a corto plazo, beneficios a largo plazo, beneficios por terminación del vínculo laboral y beneficios postempleo.

Referente a los beneficios a corto plazo, se tiene previsto mantener, tanto para empresas como para las entidades de gobierno, los criterios de reconocimiento y medición del RCP teniendo en cuenta que son coincidentes con los establecidos en la normativa internacional.

Con respecto a los beneficios a largo plazo, se incorporará en el RCP, un desarrollo normativo específico para su tratamiento contable que sea aplicable tanto a empresas como a entidades de gobierno a partir de lo establecido en las normas internacionales. Se incluirán aspectos tales como el reconocimiento del pasivo por el valor presente de las obligaciones configuradas como beneficios a largo plazo y el reconocimiento de planes de activos que respalden el pago de los beneficios, así como la presentación neta en los estados financieros de activos o pasivos, resultantes de la confrontación del cálculo actuarial y los activos que lo respaldan.

En cuanto a los beneficios por terminación, considerando que no existe un desarrollo explícito sobre el particular en el RCP, la CGN tiene previsto acoger los criterios señalados en la normativa internacional para aquellas circunstancias en las cuales, tanto las empresas como las entidades de gobierno se encuentren comprometidas a rescindir el vínculo laboral antes de la fecha de retiro, o a proporcionar beneficios por terminación a partir de una oferta para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados. En tal sentido, habrá lugar al reconocimiento de un pasivo y un gasto, medidos en función del número de empleados que se considera se acogerán al plan de beneficios por terminación, y se actualizarán aplicando una tasa de descuento en los casos en los que los beneficios por terminación se paguen después de 12 meses con respecto al período en que se informa.

Con relación a los beneficios postempleo, tales como los seguros de vida, los beneficios de atención y cobertura médica, la CGN ha contemplado incorporar, al RCP, los criterios de las normas internacionales, es decir, el reconocimiento pleno del pasivo a partir de la elaboración de cálculos actuariales y la presentación neta en los estados financieros de activos o pasivos resultantes de la confrontación del cálculo actuarial y los activos que lo respaldan.

Ahora bien, con respecto a las pensiones y, concretamente, a los denominados planes de beneficios definidos, la CGN ha considerado lo siguiente:

En su calidad de empleadores, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993 y aún (de manera excepcional) con posterioridad a la vigencia de dicha norma, las entidades del sector público han asumido, directamente, el reconocimiento y pago de los pasivos pensionales de sus extrabajadores. Esto implica que empresas del nivel nacional y del nivel territorial tengan o hayan tenido que asumir pasivos pensionales y que, de igual manera, entidades de gobierno, en los mismos niveles, continúen con pasivos pensionales a cargo.

La política de regulación establecida por la CGN para este tipo de situaciones tiende a acoger, tanto para las empresas como para las entidades de gobierno, los criterios definidos en la normatividad internacional, es decir, el reconocimiento pleno de la obligación pensional a través del cálculo actuarial y, de otra parte, seguir reconociendo, de manera independiente, la reserva financiera actuarial (plan de activos). A su vez, se tiene previsto permitir la identificación en los estados financieros, en términos netos, del pasivo resultante de la confrontación del cálculo actuarial y los activos que lo respaldan.

No obstante, existen condicionantes en relación con la política de regulación a implementar. En primer lugar, las particularidades de la regulación colombiana vigente son las siguientes: que rige a los diferentes entes económicos con pasivos pensionales a cargo (que involucran empresas del sector privado que compiten con empresas del sector público), que permite la amortización o afectación gradual de resultados en un horizonte de tiempo y que prevé que los pasivos pensionales se agotarán en un lapso esperado o estimado, dadas las variables incorporadas en los cálculos actuariales. En segundo lugar, al aplicar los criterios prescritos en la normativa internacional, los patrimonios de las entidades públicas, particularmente de las empresas, resultarían seriamente afectados y, en virtud de la normatividad colombiana actual, algunas empresas podrían entrar en causal de disolución.

Ahora bien, ya sea que se reconozca plena o gradualmente el pasivo pensional, también debe ser objeto de evaluación la existencia de empresas públicas (en su mayoría no societarias o de exclusiva propiedad estatal), que siendo responsables de pasivos pensionales, mantienen un rezago significativo en la constitución de una reserva fi-

nanciera que respalde al pasivo pensional, sin que ello sea factible a partir de los ingresos propios de las actividades de dichas empresas.

La normatividad internacional parte del supuesto de que el pasivo pensional está asociado a la existencia de un plan de activos; sin embargo, esto no ocurre en un importante número de empresas ni, menos aún, en los entes de gobierno, los cuales financian sus pasivos pensionales actuales y sus pasivos futuros a través del presupuesto sin que se vislumbre económica y jurídicamente la financiación de la reserva financiera o de un plan de activos. En el caso particular de los entes de gobierno, es necesario señalar que la Ley 549 de 1999 previó la provisión de recursos por parte de las entidades territoriales a partir del ahorro en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) y la aplicación de otros ingresos fijando como plazo máximo el año 2029, contrario a lo que ocurre en el orden nacional, en donde se presupuesta en el mediano plazo la obligación de cubrir los pasivos pero no se prevé una normatividad general tendiente a la constitución de activos que permitan la financiación del pasivo pensional.

Pregunta 1. ¿Cómo se visualiza, en las entidades del nivel nacional, el hecho de que se reconozca plenamente el pasivo pensional, aunque no se cuente con reservas financieras que permitan cubrir esas obligaciones?

Pregunta 2. Teniendo en cuenta que la legislación comercial actual señala las condiciones según las cuales una entidad puede entrar en causal de disolución, ¿cuáles serían las posibles alternativas que permitirían el reconocimiento pleno del pasivo pensional, sin que la entidad vea afectada la continuidad de su operación?

2.5.2 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

La CGN ha considerado conveniente incorporar en el RCP, los criterios para el reconocimiento de las provisiones desde la perspectiva del pasivo y, efectuar los ajustes necesarios en la norma técnica de pasivos estimados. En tal sentido, tanto las empresas como las entidades de gobierno, tendrán que reconocer provisiones cuando se cumplan las siguientes condiciones: que exista una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; que sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (o potencial de servicio) para cancelar la obligación; y que pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Con respecto al primer requisito y en el entendido de que el RCP no desarrolla el concepto de obligación implícita, se considera pertinente acoger tal definición y los criterios para su reconocimiento. Es decir, habrá lugar al reconocimiento de provisiones cuando, además de la probabilidad de desprenderse de recursos y de la estimación fiable del importe de la obligación, la entidad (a través de un patrón de comporta-

miento pasado, políticas empresariales de dominio público o declaraciones explícitas concretas) haya creado una expectativa válida ante terceros que va a cumplir una serie de compromisos o responsabilidades.

Ahora bien, con relación a la medición de las provisiones, la CGN considera conveniente, para el modelo de empresas y para el de gobierno, tener en cuenta la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

De otra parte, con respecto a los activos y pasivos contingentes, la CGN ha previsto que, conforme a las normas internacionales, estos no deben ser objeto de reconocimiento sino de revelación. También se ha considerado alinear la conceptualización de activo y pasivo contingente con lo dispuesto en las normas internacionales.

Pregunta 1. ¿Qué dificultades considera que pueden presentarse en las entidades para identificar, reconocer y medir las obligaciones implícitas?

2.6 Ingresos

2.6.1 Ingresos de transacciones sin contraprestación

Si bien el RCP establece, dentro de su estructura, el tratamiento contable para los ingresos sin contraprestación, tales como impuestos, transferencias de activos monetarios y no monetarios, condonación de deuda y donaciones, entre otros, la CGN considera conveniente actualizar la regulación aplicable a las entidades de gobierno, a partir de los criterios establecidos en la normativa internacional.

En primer lugar, se tiene previsto incorporar, para los activos transferidos sin contraprestación, los criterios planteados en las normas internacionales en cuanto a estipulaciones (condiciones y restricciones) para efectos de definir su reconocimiento como ingreso o como pasivo.

Ahora bien, dado que los ingresos sin contraprestación incluyen los impuestos y las transferencias, las líneas de política definidas para el reconocimiento y medición de estos se orientarán de la siguiente manera:

En cuanto a los ingresos por impuestos, la CGN considera conveniente mantener los criterios contenidos en la Norma Técnica de Rentas por Cobrar, es decir, aquellos que señalan que deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. El mantener este tratamiento se justifica por el hecho de que particularmente los impuestos están sujetos a condiciones de incertidumbre que impiden la medición fiable

a partir de modelos estadísticos que utilicen series históricas. Las continuas reformas tributarias y el comportamiento variable en la relación entre la proyección y los niveles reales de recaudo de ingresos son factores preponderantes para el reconocimiento de ingresos con base en hechos ciertos y no en estimaciones.

Con relación a las transferencias de recursos entre los diferentes niveles y sectores, se tiene previsto mantener los criterios del RCP para su reconocimiento, teniendo en cuenta que son coincidentes con la normativa internacional, es decir, el reconocimiento del ingreso se efectuará cuando exista un derecho legal y cuando la entidad evalúe que es probable la entrada de recursos.

Considerando que el concepto de transferencias en la normativa internacional es más amplio que el establecido en el RCP y que se incluyen conceptos tales como subvenciones, asunción y condonación de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, servicios en especie y préstamos en condiciones favorables, a continuación, se presentan los criterios de medición que, desde el punto de vista técnico, se han considerado convenientes incluir en la regulación contable pública:

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor desembolsado o por desembolsar, la condonación de deudas se medirá por el valor de la deuda condonada, la asunción de deudas se medirá por el valor de la deuda asumida, las donaciones en efectivo se medirán por el valor recibido o por recibir y las donaciones en activos no monetarios se medirán por el precio de mercado o costo de reposición dependiendo de la naturaleza del activo. Los servicios en especie no serán objeto de reconocimiento dada la dificultad para realizar una medición fiable de los mismos y que la utilidad de la información producida sobre el particular no justifica el costo de producirla. Adicionalmente, la normativa internacional, precisamente por la dificultad señalada, prevé el reconocimiento de los ingresos por servicios en especie de manera discrecional.

Por último, con respecto a los préstamos obtenidos a tasas por debajo de la tasa del mercado, se ha considerado la conveniencia técnica de reconocer como un ingreso sin contraprestación, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor del préstamo medido de acuerdo con los criterios establecidos para instrumentos financieros.

2.6.2 Ingresos de transacciones con contraprestación

Teniendo en cuenta que desde la perspectiva internacional, los ingresos con contraprestación se clasifican, dependiendo de su origen, en venta de bienes, prestación de servicios y el uso (por parte de terceros) de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares, la CGN considera técnicamente viable acoger tal clasificación, tanto en el modelo de empresas como en el de gobierno.

La CGN prevé, tanto para empresas como para entidades de gobierno, que la medición de los ingresos se debe realizar por el valor de la transacción. No obstante, en el caso del modelo de empresas, cuando los plazos concedidos de pago sean superiores a los normales, la medición inicial corresponderá al valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

Con respecto a la venta de bienes, en el RCP, se encuentran incorporados la mayoría de criterios establecidos por la normativa internacional para el reconocimiento del ingreso. Tales criterios son medición fiable de los ingresos y de los costos incurridos o por incurrir, y probabilidad de que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

No obstante, la CGN estima conveniente que adicional a los criterios ya incorporados, se incluya como condición para el reconocimiento de ingresos con contraprestación, la transferencia de los riesgos y ventajas (de tipo significativo) derivados de la propiedad de los bienes. Además, cuando la entidad conserve para sí alguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos o retenga el control efectivo sobre los mismos, no habrá lugar al reconocimiento de ingresos. Lo anterior, considerando que debe primar la esencia económica sobre la forma legal, la cual, desde la perspectiva actual del RCP, se encuentra supeditada a la mera transferencia de la titularidad.

Ahora bien, con respecto a los ingresos derivados de la prestación de servicios, la CGN considera pertinente, para empresas y entidades de gobierno, complementar los criterios actuales de reconocimiento con el denominado método del porcentaje de realización, según el cual, el reconocimiento de los ingresos se realizará atendiendo la determinación fiable del grado de realización de la transacción al final del periodo sobre el que se informa.

La CGN tiene previsto, tanto para empresas como para entidades de gobierno, precisar los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los ingresos que se derivan del uso (por parte de terceros) de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares, teniendo en cuenta que existen significativas similitudes entre lo establecido en el RCP y la normativa internacional. En el caso particular de los intereses y considerando que el RCP no prescribe metodologías para su cálculo, se ha considerado la pertinencia de acoger los criterios de medición de la normativa internacional, según los cuales los intereses se deben determinar a través de la tasa de interés efectiva.

Por último, en relación con los ingresos de carácter extraordinario, la CGN tiene previsto para el modelo de empresas y de gobierno, retirar dichos ingresos del RCP en razón a que comparte los planteamientos de la normativa internacional, según los cuales la presentación de los ingresos debe atender la naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que la frecuencia con la que ocurra.

2.6.3 Contratos de construcción

En el proceso de armonización hacia normas internacionales de contabilidad para el sector público (que se materializó con la expedición del RCP en el año 2007) no se consideró acoger lo previsto en la NIC 11 “Contratos de construcción”. Lo anterior, dado que producto de los estudios realizados, no se encontraron entidades contables públicas que, actuando como contratistas, ejecutaran contratos específicamente negociados para la fabricación de un activo o un conjunto de activos en los términos de la NIC 11.

Sin embargo, la incursión de las empresas públicas en diversos negocios y mercados muestra, actualmente, que los hechos económicos derivados de los contratos de construcción, tal como lo prevé la NIC 11, sí se desarrollan; por lo tanto, se hace necesario dar solución a la problemática que plantea la naturaleza de los contratos de construcción. En la mayoría de los casos, dichos contratos corresponden a proyectos de mediano y largo plazo y, por tanto, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina, normalmente, corresponde a periodos contables diferentes.

Así las cosas, acoger los criterios de la normativa internacional responde a la realidad de la actividad donde es perentorio establecer cómo reconocer y distribuir los ingresos de actividades ordinarias, y los costos que estas generen entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta el contrato de construcción. Esto implica tomar los criterios de la norma internacional privilegiando las metodologías de reconocimiento allí estipuladas.

En el caso de las entidades de gobierno, no se considera pertinente acoger lo dispuesto en la norma internacional, teniendo en cuenta que los entes de gobierno no actúan como contratistas y/o constructores directos, y que no operan (dado el contexto regulatorio) según la lógica de asumir contratos para recuperar los costos y obtener beneficios, bien sea a través de un contrato a precio fijo o un contrato de margen sobre el costo.

2.6.4 Subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas del gobierno

La CGN considera procedente incorporar, en el modelo de empresas, los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las subvenciones del gobierno contenidos en la NIC 20. Esto, teniendo en cuenta que presenta la transferencia de recursos públicos a empresas, a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación y, por ende, quienes reciben este tipo de ayudas gubernamentales, ya sean monetarias o no monetarias, deben reconocer el hecho económico y los efectos financieros que de él se deriven.

Para las entidades de gobierno, se aplicarán los criterios establecidos en la política de ingresos sin contraprestación.

2.7 Otras normas

2.7.1 Valor razonable

Las mediciones a valor razonable en las normas internacionales emitidas por el IASB y por la IFAC tienen una aplicación transversal en los diferentes componentes de los estados financieros. Como consecuencia de las divergencias a nivel internacional sobre la pertinencia de esta estimación, el IASB emitió la NIIF 13 con la pretensión de suministrar mayor claridad sobre su aplicación.

En este orden de ideas, la CGN es consciente de la importancia que revisten, para la información financiera, las estimaciones basadas en el mercado; sin embargo, por la naturaleza de los recursos que manejan las entidades públicas y los costos que generan las mediciones de valor razonable (las cuales son distintas a las suministradas directamente por el mercado para activos y pasivos idénticos), la CGN proyecta incluir las premisas establecidas en la NIIF 13 respecto a transacción, mercado principal o más ventajoso, precio de salida y participantes del mercado, así como el requerimiento del nivel 1 establecido en dicha NIIF, esto es, el precio observado directamente en el mercado, pero no incluirá los niveles 2 y 3 expuestos en la norma internacional.

En consonancia con lo anterior, cuando en el modelo de empresas o de gobierno se haga alusión a mediciones de valor razonable para algún componente de los estados financieros, este corresponderá a lo establecido para el nivel 1 de la NIIF 13. Ahora bien, cuando para un elemento del activo o del pasivo no se cuente con el precio de mercado tal como se describe para el nivel 1, la CGN especificará, en cada modelo, la alternativa de medición a aplicar.

Pregunta 1. ¿En qué circunstancias considera que se pueden llegar a emplear estimaciones a valor razonable conforme a los niveles 2 y 3 de la NIIF 13?

2.7.2 Deterioro de valor de los activos

De acuerdo con las normas internacionales de información financiera emitidas por el IASB, una entidad debe evaluar, al final del periodo sobre el cual informa, si existen indicios de deterioro de valor para los activos; y de ser así, debe calcular el valor del importe recuperable. Ahora, con independencia de cualquier indicio de deterioro, una entidad debe comprobar, anualmente, el deterioro de valor para un intangible con vida útil indefinida y para la plusvalía que surge de una combinación de negocios.

El deterioro de valor tiene como objetivo que los activos no se presenten en los estados financieros por un valor superior al importe que podría obtener la entidad en virtud de la disposición de dicho activo o en virtud del uso continuado del mismo. La CGN considera que esta medida prudencial es pertinente para los activos de las empresas y para los ac-

tivos generadores de efectivo del gobierno, por ende tiene previsto incluir el deterioro y los criterios para su reconocimiento y medición en el modelo de contabilidad que se define para esas entidades. En este sentido, acogerá los criterios definidos por la normativa internacional, lo cual implica incorporar conceptos como importe recuperable, unidad generadora de efectivo, activos comunes, pérdida por deterioro de valor, valor de uso y, en el caso específico del valor razonable, ha decidido establecer criterios particulares de medición para cada activo que requiera la comprobación del deterioro.

Con respecto a la metodología establecida por la norma internacional para determinar el importe recuperable, la CGN considera que el gobierno y las empresas de propiedad estatal pueden aplicar dicha metodología con la ayuda de una guía que oriente a las entidades en la interpretación de los criterios establecidos.

No obstante, en el caso de los activos no generadores de efectivo de las entidades de gobierno, la CGN está de acuerdo con lo que expone la Junta Emisora de Normas de Contabilidad del Sector Público (IFAC por su sigla en inglés), en el párrafo 37 de la NICSP 21, al considerar que en ocasiones, el importe de servicio recuperable de dichos activos corresponderá al valor de uso, debido a la imposibilidad para determinar el valor razonable. Por tal motivo, las entidades tendrían que calcular, para dichos recursos, un costo de reposición depreciado, un costo de rehabilitación o un importe basado en las unidades de servicio.

La CGN es consciente de la necesidad y la utilidad de incorporar, en la regulación contable pública, el deterioro de los activos. No obstante, los análisis adelantados al interior de la entidad, llevan a concluir que requerir, en este momento, el tratamiento de deterioro de los activos no generadores de efectivo, como lo tienen previsto las normas internacionales, puede generar altos costos en su estimación y problemas de fiabilidad en la medición de dichos activos. Por lo anterior, en esta etapa de modernización del RCP, la CGN no tiene previsto incorporar el deterioro de los activos no generadores de efectivo en el modelo de gobierno.

2.7.3 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio

2.7.3.1 Moneda funcional

Teniendo en cuenta el entorno económico en el que operan las empresas y las entidades de gobierno, la CGN proyecta definir, para el modelo contable de esas entidades, el peso colombiano como moneda funcional. Esto implica que no queda al juicio de cada entidad la definición de su moneda funcional. La anterior definición garantiza por un lado, el ejercicio del control, y por otro, que el proceso de consolidación que recae sobre la CGN y que la información suministrada a los usuarios estratégicos de la contabilidad pública, se sustenten en información financiera reportada por las entidades que provenga de la base transaccional de sus operaciones y no de información reexpresada.

Pregunta 1. ¿En qué circunstancias considera que se puede llegar a emplear una moneda funcional distinta al peso?

2.7.3.2 Transacciones en moneda extranjera

La CGN mantendrá los criterios de reconocimiento de las transacciones en moneda extranjera, los cuales coinciden con lo establecido en las normas internacionales. Esto implica reconocer estas transacciones a la tasa de cambio entre el peso y la moneda extranjera vigente en la fecha de la transacción. Adicionalmente, la CGN incorporará, en el modelo de empresas y en el de gobierno, la identificación de partidas monetarias y no monetarias que estas transacciones originan para efectos de la medición posterior. Las partidas monetarias se actualizarán a la tasa de cambio entre el peso y la moneda extranjera vigente en la fecha de presentación de los estados financieros. En el caso de las partidas no monetarias que se midan al costo, se mantendrán a la tasa de cambio vigente en la fecha de la transacción y las que se midan en términos de precios de mercado se actualizarán a la tasa de cambio vigente en la fecha de la estimación de dicho valor. Las variaciones provenientes de partidas monetarias tendrán efecto en el resultado del periodo. Por su parte, para el caso de las partidas no monetarias, se afectará el resultado o el otro resultado integral, de acuerdo con el tratamiento contable de dicha partida.

2.7.3.3 Conversión a la moneda de presentación

La CGN considera conveniente incluir en el RCP los criterios de conversión de estados financieros establecidos en las normas internacionales, teniendo en cuenta que tanto las empresas como las entidades de gobierno, pueden requerir presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso con propósitos como, por ejemplo, acceder a créditos con entidades financieras internacionales.

En consecuencia, cuando una empresa o entidad de gobierno requiera presentar los estados financieros en una moneda distinta al peso, los activos y pasivos se convertirán a la tasa de cambio de cierre vigente en la fecha de presentación y, los ingresos y gastos que se presenten en el resultado del periodo y en el otro resultado integral se convertirán a la tasa de cambio vigente en las fechas de las transacciones o a una tasa promedio, en la medida que no exista una alta volatilidad de esta variable. La diferencia generada en la conversión se reconocerá en el patrimonio.

2.7.3.4 Inversión neta en un negocio en el extranjero

Respecto de la inversión neta en un negocio en el extranjero, la CGN proyecta, tanto para las empresas como para las entidades de gobierno, incluir el criterio que al respecto establecen las normas internacionales. Con ello, se requerirá que al convertir los

resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a una moneda de presentación, previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa (ya sea mediante consolidación o uso del método de participación) se tengan en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: que se reconozcan las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados de los activos y pasivos monetarios intragrupo y que se usen los estados financieros con fechas diferentes, siempre que la diferencia no sea mayor de tres meses, y se realicen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y otros sucesos significativos ocurridos.

2.7.4 Concesiones

El auge y desarrollo de las asociaciones del sector público y del sector privado que buscan ejecutar proyectos de infraestructura y garantizar la prestación de servicios ha llevado, en primera instancia, a que la CGN expida un procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte desde la perspectiva del concedente. Este procedimiento se encuentra alineado con las prescripciones de la NICSP 32 relacionadas con el reconocimiento de activos, pasivos e ingresos. Sin embargo, se hace necesario extender la regulación a otros negocios ejecutados a través de contratos de concesión, y contemplar los hechos u operaciones que de ellos se derivan, tanto para el concedente (entidad de gobierno) como para el concesionario.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta el modelo de negocio, la CGN considera que, para el concedente, la medición de los activos entregados en concesión debe darse por el valor en libros, considerando que allí se incluye la totalidad de erogaciones asociadas a los mismos y que este es el valor que el concedente tiene medido con mayor fiabilidad. En el caso de la concesión de activos para su explotación, la inversión que realiza el concesionario es la información relevante para el seguimiento contractual y desde el punto de vista del control financiero. Así las cosas, no se considera procedente (por razones de costo beneficio, de utilidad de la información y de disponibilidad de la misma) incorporar el valor razonable como criterio de medición de los bienes en concesión cuando lo relevante es el control de la inversión del concesionario y la remuneración del mismo; dicha inversión, en cualquier caso, ha de dirigirse a mantener y mejorar las condiciones de operación del bien en concesión.

En consonancia con lo anterior, los activos en concesión se mantendrán al costo. Con respecto a la valoración del pasivo, cuando el concesionario se obliga a realizar inversión en activos, el reconocimiento se hará por el valor de la misma y se considera pertinente que cuando se pacten contraprestaciones adicionales, el pasivo se reconozca por el valor pactado contractualmente en virtud del modelo de negocio.

Para las empresas que actúan como concesionarias, nuevamente considerando el modelo de negocio, se estima pertinente el reconocimiento de los derechos asociados

a la explotación u operación de la concesión reconociendo un activo financiero o un intangible, según corresponda.

2.7.5 Impuesto a las ganancias

Teniendo en cuenta la autonomía e independencia de las disposiciones contables, frente a las disposiciones de orden fiscal, la CGN ha considerado conveniente incluir los criterios establecidos en la norma internacional para el reconocimiento, medición y revelación del impuesto a las ganancias.

Dado que el tratamiento contable del impuesto corriente señalado en la normativa internacional coincide con el establecido en el RCP, la CGN mantendrá su reconocimiento como una obligación, en la medida en que no haya sido pagada. Si la cantidad pagada por este impuesto excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso se reconocerá como un activo.

La CGN tiene previsto incorporar en la regulación contable pública que los activos y pasivos corrientes de tipo fiscal (procedentes del período presente o de períodos anteriores) sean medidos por los valores que se espera recuperar o pagar a las autoridades fiscales, utilizando la normativa y tasas impositivas que bien, estén aprobadas o bien, estén terminando su proceso de aprobación al final del período sobre el que se informa.

Con respecto a los impuestos diferidos, se considera apropiada su contabilización utilizando el método del pasivo con base en el Estado de Situación Financiera (Balance) para identificar todos los efectos fiscales, actuales y futuros, de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Esta metodología deberá ser aplicada por las empresas en general y por las entidades de gobierno cuyo proceso de recaudación tributaria se realice de forma similar al de las empresas.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán de acuerdo con las tasas fiscales que se espera apliquen en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele. Para dicha medición, se utilizarán como base las tasas y normas tributarias vigentes o, aquellas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del período sobre el que se informa.

2.7.6 Pagos basados en acciones

La CGN no incluirá los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los pagos basados en acciones, teniendo en cuenta que con base en el análisis general realizado a las empresas con participación del Estado y que operan según el principio de negocio en marcha, no se ha identificado la realización de este tipo de transacciones. Lo anterior, debido a que la utilización de recursos para llevar a cabo este tipo de

operaciones requiere contar con un grado considerable de autonomía, el cual, para el caso de las empresas del sector público colombiano, se ve restringido por las consideraciones de orden legal y estatutarias que rigen su funcionamiento y sus recursos.

2.8 Presentación de estados financieros y revelaciones

2.8.1 Presentación de estados financieros

La CGN encuentra apropiado ajustar la regulación contable pública a partir de algunos aspectos contenidos en la NIC 1 y en la NICSP 1 con el propósito de introducir mejoras en la presentación de estados financieros de propósito general. Lo anterior, sin perjuicio de mantener, en la regulación, la preparación de información financiera que para otros propósitos requiera la CGN.

Para el modelo de empresas así como para el de gobierno, la CGN plantea cambiar la denominación de Balance General por Estado de Situación Financiera. Adicionalmente, teniendo en cuenta que se considera pertinente incorporar la aplicación retroactiva de los cambios en las políticas contables, la reexpresión retroactiva de la corrección de errores y las reclasificaciones (aspectos que son tratados en la normativa internacional), la CGN encuentra útil incorporar la obligación de presentar un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando se presenten estos hechos.

Igualmente prevé incorporar, en ambos modelos, el Estado de resultado integral, en lugar del Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental. Este Estado incorporará el resultado del periodo y el otro resultado integral. Si bien la NICSP 1 no incorpora la presentación del Estado de resultado integral para las entidades de gobierno, las NICSP contemplan operaciones que cumpliendo las definiciones de ingreso o gasto, deben excluirse del resultado del periodo y reconocerse en el patrimonio, tales como los superávit de revaluación, las pérdidas o ganancias que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en moneda extranjera y, las pérdidas o ganancias específicas derivadas de la revisión de valor de los activos financieros, operaciones que coinciden con las que en el caso de las empresas, se presentan en el otro resultado integral.

La CGN considera que el Estado de resultado integral, previsto en la NIC 1, proporciona información útil para los diferentes usuarios y explica adecuadamente el efecto financiero de las decisiones tomadas por los gerentes públicos. La función es el criterio determinante para establecer la clasificación en la presentación; no obstante, se solicitará que se revele información sobre la naturaleza de las partidas. Adicionalmente, se prevé eliminar la clasificación de ingresos y, gastos ordinarios y extraordinarios actualmente vigente en el RCP.

La CGN mantendrá el Estado de cambios en el patrimonio e introducirá ajustes a su estructura con el propósito de que se expliquen apropiadamente los cambios que se presenten en el patrimonio.

El Estado de flujos de efectivo se mantendrá para las empresas y se pretenderá extender la obligatoriedad de su preparación y presentación a las entidades de gobierno. Lo anterior, debido a que se considera que suministra información útil sobre la administración de la liquidez de las entidades. Esta información no puede ser comparada con la suministrada por el sistema presupuestal, dado que dicho sistema se desarrolla sobre una base de registro diferente a la base de la información financiera. Adicionalmente, la elaboración de este Estado facilitará, en el futuro, una conciliación adecuada entre la contabilidad financiera y la presupuestal.

La CGN tiene previsto ampliar las revelaciones con el propósito de suministrar un mayor nivel de información cualitativa y cuantitativa que ilustre adecuadamente a los usuarios de la contabilidad pública sobre la situación, y desempeño de las empresas y de las entidades de gobierno.

Para la estructuración de los estados financieros y la presentación de las revelaciones, se planea permitir una mayor discrecionalidad a las entidades, teniendo como criterios la naturaleza y la materialidad; de esta forma, la presentación no estará, necesariamente, asociada a la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas. Es decir, si la entidad considera que algunas partidas no son materiales, podrá presentarlas agregadas con otras de su misma naturaleza. Igualmente, podrá presentar por separado, partidas de la misma naturaleza que sean materiales.

En el Estado de situación financiera, los activos y pasivos se seguirán presentando clasificados en corriente y no corriente.

Para la preparación y presentación del Estado de Flujos de Efectivo, se seguirá privilegiando el método directo y se incorporarán, en el desarrollo del modelo, aquellos temas específicos que requieren presentación separada como los flujos de efectivo relacionados con el impuesto a las ganancias y las operaciones discontinuas.

Pregunta 1. ¿Considera que incorporar el Estado de resultado integral en el modelo de gobierno suministraría información útil para la toma de decisiones?

2.8.2 Información financiera intermedia

Teniendo en cuenta que las NICSP no incorporan una norma que desarrolle la presentación de información financiera intermedia y que la aplicación de la NIC 34 es potestativa, la Contaduría General de la Nación no considera procedente incorporar, en la regulación contable pública, las directrices contenidas sobre el particular. Lo anterior, debido a que la preparación y presentación de información financiera intermedia, tal como lo prescribe la NIC 34, implica que se realicen actividades propias para la preparación y presentación de estados financieros al final del periodo, tales como revisión de estimaciones, reexpresiones, actualizaciones y presentación de revelaciones, lo cual

no se justifica desde la relación costo beneficio. No obstante, dada la obligación legal que tienen las entidades públicas de publicar sus estados financieros periódicamente, la CGN propone desarrollar una norma sobre el particular que incorpore los requisitos aplicables y que suministre información razonable.

2.8.3 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

La NICSP 1 contempla que cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, debe presentar una comparación del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado, o como una columna del presupuesto en los estados financieros.

La Contaduría General de la Nación encuentra apropiada la presentación de información presupuestal en los estados financieros de las entidades de gobierno. No obstante, en esta etapa inicial de modernización del RCP, se considera prioritario que las entidades asimilen los cambios normativos y a partir de ellos, produzcan información de base financiera con altos estándares de calidad.

Adicionalmente, existe una limitante que impide presentar información presupuestal en los estados financieros, esto es, que no existe un clasificador de ingresos y gastos uniforme que facilite la conciliación entre las dos contabilidades. Esta limitante no puede superarse de manera unilateral por parte de la CGN, ya que implica que a mediano plazo, actores con competencia sobre la contabilidad presupuestal aborden, conjuntamente con la CGN, dicha problemática y se adopten, desde una perspectiva de necesidades de información y utilidad de la misma, los cambios que se estimen necesarios para generar información que pueda ser conciliable presupuestal y contablemente.

Cuando se cumpla con lo anterior, y teniendo en cuenta que en Colombia la base de registro presupuestal difiere de la base de registro utilizada para los estados financieros, se requerirá que las entidades de gobierno presenten, en un estado separado, la conciliación entre los valores ejecutados presentados en el presupuesto y los valores presentados en los estados financieros.

2.8.4 Revelación de información financiera sobre el sector gobierno general

En razón a que la NICSP 22 aplica para los gobiernos que preparen y presenten estados financieros consolidados, y decidan voluntariamente revelar información sobre el sector gobierno general, la CGN tiene previsto permitir a las entidades de gobierno presentar información consolidada.

Lo anterior, debido a que en el caso del gobierno, la CGN considera no hacer obligatoria la preparación y presentación de estados financieros consolidados. Sin embargo,

para atender necesidades particulares de generación y análisis de información financiera consolidada, es factible que las entidades territoriales (alcaldías y gobernaciones) requieran llevar a cabo procesos de consolidación, caso en el cual, podrán hacerlo observando la regulación que la CGN expida sobre la materia.

Ahora bien, en la medida que es función constitucional y legal de la CGN consolidar la información financiera de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios, la CGN deberá seguir desarrollando esta actividad, pero será objeto de evaluación su capacidad y posibilidad de preparar información del gobierno, de acuerdo con los criterios de la normativa internacional.

2.8.5 Presentación de reportes por segmentos

La Contaduría General de la Nación considera que la aplicación de los criterios contenidos en la NIIF 8 “Segmentos de operación” y en la NICSP 18 “Información financiera por segmentos” puede ser de utilidad para gestión eficiente de los recursos públicos y para mejorar la calidad de la información financiera presentada por algunas empresas y entidades de gobierno que, por su naturaleza o cometido estatal, se dedican a realizar actividades diversas u operan en zonas geográficas diferentes.

Por lo anterior, la CGN es partidaria de incorporar, para el modelo de empresas y para el de gobierno, los criterios que resulten relevantes sobre información por segmentos en cada uno de los referentes internacionales, de manera que las entidades que encuentren útil suministrar esta información a sus usuarios puedan hacerlo.

2.8.6 Cambios en las políticas contables, en las estimaciones y corrección de errores

Con el propósito de garantizar la comparabilidad de la información financiera presentada por las empresas y por las entidades de gobierno, la CGN tiene previsto incorporar, en la regulación contable pública, los criterios contenidos en la NIC 8 y en la NICSP 3.

En dichas normas, se establecen las definiciones de políticas contables, corrección de errores y cambios en las estimaciones, y se indica que para efectos de elaboración y presentación de estados financieros, el efecto se debe presentar de forma retroactiva ajustando los saldos iniciales de cada componente involucrado del período más antiguo, en la medida que sea practicable, cuando los cambios de políticas contables y la corrección de errores sean materiales. Con relación a las estimaciones, si bien las normas internacionales y el RCP coinciden en cuanto al concepto y al efecto prospectivo de sus ajustes, la CGN considera pertinente hacer un desarrollo más amplio del tema con base en los criterios de la normativa internacional.

Respecto de las políticas contables y con el fin de garantizar la uniformidad de la información, la CGN prevé, desde la regulación contable, determinar las principales

políticas contables que deben aplicar las entidades públicas. No obstante, en algunos casos específicos, permitirá que sea la entidad la que a partir de un juicio profesional, seleccione aquellos criterios que mejor revelen los hechos económicos de la entidad, para lo cual se considera apropiado incorporar las pautas que deben regir dicha selección y las revelaciones necesarias que evidencien la correcta aplicación de las mismas.

2.8.7 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa

Con la armonización de la regulación contable pública realizada en 2007, en el RCP, se incorporaron los principales criterios contenidos en la NICSP 14, los cuales no presentan diferencias sustantivas con los contenidos en la NIC 10, razón por la cual se prevé mantener lo prescrito en la norma vigente, tanto en el modelo para empresas como en el de gobierno.

2.8.8 Información financiera en economías hiperinflacionarias

La CGN ha considerado no incluir, en el modelo de empresas ni en el de gobierno, los criterios de la norma de información financiera en economías hiperinflacionarias, teniendo en cuenta que, por un lado, el manejo de la economía colombiana prioriza, en el ámbito de la política macroeconómica, el control del nivel de precios y, por otro lado, que el comportamiento histórico del país refleja una estabilidad en dicha política, acompañada de un adecuado manejo de los niveles de endeudamiento externo, y de medidas que propenden al crecimiento positivo del Producto Interno Bruto y el control de la inflación. No obstante, si se llegaran a presentar las condiciones para aplicar la norma referida, se establecerá el procedimiento respectivo tomando como referencia la normativa internacional vigente sobre el particular.

2.8.9 Ganancias por acción

La CGN ha considerado no incluir los criterios para la medición, presentación y revelación de las ganancias por acción, en razón a que esta norma no tiene aplicación en las entidades de gobierno ni en las empresas que no son emisoras de valores. Esto, debido a que no realizan negociaciones de acciones o acciones potenciales en un mercado público de valores ni se encuentran en proceso de emitirlos, aspecto que delimita su aplicabilidad.

3. Aspectos instrumentales del Sistema Nacional de Contabilidad Pública

3.1 Estructuración de planes o catálogos de cuentas

3.1.1 Para las entidades de gobierno y para las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público

La Contaduría General de la Nación realizará los ajustes correspondientes al Catálogo General de Cuentas (CGC), de acuerdo con los criterios definidos en cada uno de los

modelos contables aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Esto, con el fin de que se utilice el CGC para registrar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por estas entidades y se facilite el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.

3.1.2 Para las empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público

Las empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, implementarán, en sus sistemas de información, los planes de cuentas correspondientes que permitan, en función de sus necesidades y en virtud del avance de los procesos de implementación (tanto en el período de transición como en el período de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera), la trazabilidad de las operaciones, transacciones y registros, a fin de facilitar el aseguramiento de la información y el ejercicio del control interno y externo.

De otro lado, para cumplir los propósitos de reporte de información a la Contaduría General de la Nación en los plazos y con los requisitos definidos por esta entidad, se diseñará un Catálogo General de Cuentas acorde con los criterios de las NIIF para facilitar la homologación y reporte de la información.

3.2 Expedición de la doctrina contable pública, guías y normas contables

De acuerdo con las competencias constitucionales y legales que le corresponden al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación, en especial, las funciones indicadas en los artículos 3º y 4º de la Ley 298 de 1996, esta entidad de regulación contable pública emitirá los conceptos contables y absolverá las consultas que formulen las entidades respecto de los modelos de contabilidad establecidos.

En concordancia, se expedirán las guías, instructivos y procedimientos que se requieran para facilitar la comprensión y aplicación adecuada de los nuevos criterios contables y, al mismo tiempo, se continuarán expidiendo las normas que, en virtud del artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, sean necesarias para garantizar la coordinación entre las diferentes autoridades con competencia para expedir normas contables. También se seguirán expidiendo las normas contables que se requieran para reconocer, contablemente, hechos económicos específicos de las entidades que conforman el sector público.

3.3 Libros de contabilidad y otros documentos soporte

El literal (g) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 expresa que la Contaduría General de la Nación debe "Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y orga-

nismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas y los requisitos que estos deben cumplir”.

Aunque las normas internacionales de contabilidad no se ocupan de normalizar asuntos relacionados con el sistema de documentación del proceso contable, dado el referido mandato legal, y teniendo en cuenta que la información contable pública es un instrumento de gestión y control de los recursos públicos, la Contaduría General de la Nación reglamentará aspectos relacionados con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que son base para la elaboración de los estados financieros y demás información contable, por lo cual estos documentos se consideran parte integral de la contabilidad pública. Esta reglamentación definirá, entre otras, las siguientes formalidades: tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; oficialización de los libros de contabilidad; clasificación de los documentos soporte, y elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control.

La reglamentación en el tema documental considera, por un lado, el alcance de la contabilidad pública y, por otro lado, que la integralidad de la información financiera se sustenta en un proceso contable, en el cual las entidades contables públicas deben realizar el registro de transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades, a partir de documentos soporte y comprobantes de contabilidad idóneos. Este registro se realiza con base en un análisis metodológico fundamentado en procesos de medición de los datos. Estos datos se incorporan en una estructura de clasificación cronológica y conceptual representada en la partida doble con base en el devengo que debe reflejarse en la estructura de libros y que, a su vez, soportan la salida de información en los estados financieros, informes y reportes contables.

Bibliografía

Comisión europea (2011) Propuesta de directiva: Comisión Europea. Recuperado el 26 de junio de 2012, de: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/sme_accounting/review_directives/COM_2011_684_es.pdf

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012) Direccionamiento Estratégico, Bogotá.

Contaduría General de la Nación (2010) Régimen de Contabilidad Pública, Legis: Colombia

Deloitte & Touche (2012) Use of IFRS by jurisdiction: Deloitte & Touche. Recuperado el 3 de junio de 2012 de: <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifrs/>

EUROSTAT (2012) Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States - Public consultation: EUROSTAT. Recuperado el 26 de junio de 2012 de: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas

Fondo Monetario Internacional (2001) Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (MEFP). Recuperado el 11 de Diciembre de 2012: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/es/>

International Accounting Standard Board (2010) Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Recuperado de: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2010/conceptualframework.pdf>

International Federation of Accountans (2011) Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Recuperado de: <http://ifac.org/es/publication-resources/>

Musgrave, R. (1959) The theory of public finance, Tokio: McGraw-Hill.

Naciones Unidas (1993) Manual del Sistema de Cuentas Nacionales 1993. Recuperado de: <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccounts/AEG/recommendation/flprsp.pdf>

Pacter, P. (2012) IFRS SME: IFRS. Recuperado el 15 de junio de 2012 de: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/E4EADC35-7524-4184-B0E6-2120E7691E97/0/1201EFRAGSMEWorkingGroupHandout.pdf>

Private Company Council (2012) A Framework for Evaluating Financial Accounting and Reporting Guidance for Private Companies: Financial Accounting Foundation. Recuperado el 14 de noviembre de 2012 de: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175824305878&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>

Public Sector Accounting Board (2011) Summary Comparison of CICA Public Sector Accounting Handbook and CICA Handbook — Accounting: Public Sector Accounting Board. Recuperado el 26 de junio de 2012 de: <http://www.frascanada.ca/standards-for-public-sector-entities/resources/non-authoritative-guidance/item50865.pdf>

Samuelson, P. & Nordhaus, W. (1996) Economía, España: McGraw-Hill.

The International Public Sector Accounting Standards Board (2010) At a glance - The public sector financial reporting conceptual framework project, IFAC.

Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements, IFAC.

Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements, IFAC.

Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity, IFAC.

Unión Europea (2011) DIRECTIVA 2011/85/UE: Unión Europea. Recuperado el 26 de junio de 2012 de: <http://eurex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:ES:PDF>

