

CAMBIOS EN LA POLÍTICA DE REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA Y EN LA DEFINICIÓN DEL MARCO NORMATIVO

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



MinHacienda
Ministerio de Hacienda
y Crédito Público

**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

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 Marleny 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
Rogelio Páez Barajas
Hernán Pulgarín Giraldo
Héctor Rey Rodríguez
Carlos Andrés Rodríguez Ramírez
Luis Jaime Valencia Cubillos
María Isabel Valenzuela Rojas

CORRECCIÓN DE ESTILO
Aida Luz Ramos Vásquez

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES.....	3
CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL.....	6
1. Objetivos y usuarios de la información financiera	6
2. Características cualitativas de la información financiera	6
3. Principios de reconocimiento y medición.....	7
4. Definición de los elementos de los estados financieros.....	8
4.1. Definición de Costos y Gastos.....	8
4.2. Definición de patrimonio	8
5. Medición de los elementos de los estados financieros	8
CAPÍTULO III. ACTIVOS.....	10
1. Activos financieros.....	10
2. Cuentas por cobrar	11
3. Inversiones en controladas.....	11
4. Inversiones en entidades en liquidación	12
5. Inventarios	13
6. Propiedades, planta y equipo	13
7. Propiedades de inversión	14
8. Intangibles	16
9. Arrendamientos.....	17
10. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	17
11. Activos biológicos	18
CAPÍTULO IV. PASIVOS Y ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES	20
1. Beneficios a empleados	20
2. Provisiones.....	20
3. Activos y pasivos contingentes.....	20
CAPÍTULO V. INGRESOS	21
1. Subvenciones	21
1.1 Alcance de la norma de subvenciones.....	21
1.2 Reconocimiento de las subvenciones dependiendo de las condiciones.....	21
1.3 Reconocimiento de las subvenciones dependiendo de los gastos que pretende compensar	22
CAPÍTULO VI. OTRAS NORMAS	23
1. Impuesto a las ganancias.....	23

CAPÍTULO VII. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES	24
1. Presentación de estados financieros	24
2. Segmentos de operación	25

INTRODUCCIÓN

Este documento sustenta, de manera sumaria, las consideraciones efectuadas por la Contaduría General de la Nación (CGN) para mantener o modificar criterios inicialmente expuestos en la política de regulación contable pública, contenida en el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, así como para mantener definiciones contenidas en los proyectos de Marco conceptual y Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Estos documentos fueron comentados por los interesados y el público en general y las consideraciones fueron materializadas en el Marco Normativo incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014.

El documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)” se publicó en junio de 2013 para comentarios de los interesados y del público en general y, en julio del mismo año, se presentó y distribuyó a los asistentes al VIII Congreso Nacional de Contabilidad Pública. Así mismo, con el fin de retroalimentar el proceso adelantado por la CGN, se remitieron más de 60 cartas a decanos, directores de programa y coordinadores curriculares de las facultades de Contaduría Pública para que se analizara al interior de los centros de educación superior. El citado documento se estructuró en dos capítulos: capítulo I “Antecedentes, Referentes y Contextualización de la Regulación Contable Pública” y capítulo II “Política de Regulación Contable Pública”.

El capítulo I presenta el sustento de la política y los resultados de la investigación realizada, e incluye lo siguiente: 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 de la aplicación de la nueva normativa basada en estudios de implementación que realizaron empresas de propiedad estatal.

El capítulo II desarrolla los aspectos técnicos y conceptuales, identificando los criterios acogidos a partir de las brechas encontradas entre el actual Régimen de Contabilidad Pública y los referentes internacionales, y los criterios en los cuales se consideró pertinente apartarse. En este capítulo, se plantearon 12 preguntas que se consideraron relevantes para definir la política de regulación contable pública, sin perjuicio de otros análisis y comentarios que los interesados quisieran realizar.

Adicionalmente, durante el año 2013 se realizaron los siguientes eventos:

- Tres foros sobre “Regulación Contable Pública hacia Estándares Internacionales NIIF/NICSP” que contaron con la participación de 3.254 personas, a través de los cuales se informó a los participantes sobre los avances y las perspectivas de la regulación contable pública;

- Ocho seminarios sobre “Aspectos generales, conceptuales y técnicos: Política de Regulación Contable Pública - NICSP – NIIF” que contaron con la participación de 2.008 personas, a través de los cuales se realizó la socialización de la política de regulación contable pública;
- Nueve seminarios – taller sobre Aspectos técnicos del modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público a partir de las NIIF” que contaron con la participación de 1.872 personas, a través de los cuales se divulgaron los proyectos de normas aplicables a las empresas públicas.

Además de ello, en el primer bimestre del año 2014, se continuó con el proceso de divulgación de los proyectos de normas aplicables a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público a través de cinco (5) seminarios – taller que contaron con la participación de 672 personas.

Como producto de este proceso, se recibieron algunas respuestas y comentarios al documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, los cuales se pueden consultar a través de la página web de la CGN (<http://www.contaduria.gov.co>) ingresando al link “Marco Normativo para Empresas no Cotizantes”.

Con base en el análisis de los comentarios recibidos y en las discusiones realizadas al interior de la CGN desde una perspectiva técnica y conceptual, se ajustó el Proyecto de Marco Normativo de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y se puso a discusión del público el 25 de julio de 2014. Dicho Proyecto de Marco Normativo está integrado por el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Como producto de este proceso, se recibieron algunos comentarios, los cuales se pueden consultar a través de la página web de la CGN (<http://www.contaduria.gov.co>) ingresando al link “Marco Normativo para Empresas no Cotizantes”.

En los capítulos que se desarrollan a continuación, se analizan los comentarios recibidos al documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)” y a los proyectos de Marco conceptual y Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos. De igual manera, se presentan los análisis efectuados al interior de la CGN y la posición final adoptada por la misma como ente regulador de la contabilidad pública en Colombia.

CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES

Algunos de los que realizaron comentarios al documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, (en adelante documento de estrategia) manifestaron que es “altamente inconveniente que existan marcos técnicos distintos para un mismo sector, lo que unido a la necesidad de separar bases contables y fiscales generará diferencias de fondo en las políticas aplicadas por las entidades de servicios públicos domiciliarios en Colombia, situación que puede generar costos adicionales a este tipo de empresas y hará más oneroso el cumplimiento de obligaciones legales (...)”

La CGN analizó este tema y llegó a la conclusión de que los costos que debe asumir una entidad para elaborar información financiera no están correlacionados con el modelo contable que debe aplicar otra empresa que pertenezca al mismo sector. En efecto, existirán diferencias entre las políticas contables, pero los costos dependerán de la opción elegida por cada entidad, cuando el modelo permita que la entidad lleve a cabo dicha elección. Justamente, para evitar la generación de costos adicionales, la CGN tuvo en cuenta la relación costo-beneficio en un contexto de representación fiel al definir el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

De igual manera, en relación con las dificultades que se podrían generar en materia de comparabilidad de la información, para empresas similares, de sectores similares y de servicios similares, se recibieron comentarios en el sentido de que “emitir un marco técnico que habilite la posibilidad de aplicar políticas distintas a las NIIF Pymes, por parte de las empresas de servicios públicos del sector gubernamental que no cotizan en el mercado público de valores puede generar un impacto muy relevante en las funciones de supervisión (...)”.

El problema central que se pone de manifiesto consiste en la falta de uniformidad de las normas contables que aplicarían las entidades que pertenecen al sector de servicios públicos.

Al respecto, la CGN comparte que la existencia de diferentes modelos contables para entidades de un mismo sector, sumado a la posibilidad de que se establezcan políticas contables dentro de cada modelo, dificulta la comparabilidad de la información de entidades similares que hacen parte de un mismo sector.

Es precisamente por lo expuesto que la CGN, observando lo definido en materia de coordinación institucional, propuso en su política de regulación, definir dos modelos de contabilidad para empresas. Uno para las empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público, del cual hacen parte las empresas con características similares en su connotación de interés público, que requieren producir información consolidada bajo NIIF, que cuentan con los recursos y posibilidades de ejecutar exitosamente proyectos de implementación de NIIF y a quienes, el mercado les demanda información bajo este modelo. El otro modelo, para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, propende por la comparabilidad y tiene como referente el modelo NIIF a partir del cual, se uniforman las políticas contables por medio de la regulación.

Como se observa, en cada uno de los modelos propuestos se van a tener entidades con características, necesidades y usuarios similares, con la particularidad de que no se deja a libre

albedrío de las empresas, escoger el modelo de contabilidad a aplicar. En consecuencia, la CGN en su esfuerzo de regulación propende por obtener información producida con criterios similares, por entidades también similares.

Vale la pena mencionar que dadas las facultades de la CGN, este enfoque se limita a las empresas de su ámbito de regulación, pues como es sabido los reguladores del sector privado han acogido tres modelos de contabilidad, de acuerdo con las agrupaciones propuestas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con la particularidad de que aún empresas similares y que participan del mismo sector pueden optar por aplicar un modelo de contabilidad más completo que aquel que deberían observar de acuerdo con la clasificación establecida.

Otro de los comentarios hizo alusión a las revelaciones simplificadas que se exigirán a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. En el documento de estrategia se afirma:

“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 su parte, quien realizó el comentario afirmó: “Resulta contradictorio la búsqueda de convergencia y/o implementación de las normas internacionales cuya esencia es la revelación plena y que la Contaduría General de la Nación prevea establecer como lineamiento una revelación simplificada (...)”

Si bien no se clarifica, en el comentario, la referencia del concepto “revelación plena”, es necesario precisar por un lado, que la simplificación propuesta por la CGN está en función del costo-beneficio y, por otro lado, que no se incorporan las revelaciones relacionadas con criterios que no van a ser aplicados por las empresas; por ejemplo, no se solicitarán revelaciones relacionadas con la revaluación de las propiedades, planta y equipo porque este modelo no estará disponible para las empresas.

También se recibieron comentarios relacionados con el cronograma de aplicación, en donde se manifestó la inconveniencia de que las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública tuvieran plazos diferenciados con respecto a las empresas del sector privado; y algunos afirmaron que no se evidencia un mecanismo para establecer el procedimiento para el cambio de modelo contable.

Con relación a este comentario, cabe reiterar que la CGN llevó a cabo procesos de publicación, divulgación, socialización y capacitación sobre la política de regulación contable pública y el proyecto de marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Adicionalmente, la CGN gestionó la autorización para incorporar, en el marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, material desarrollado por la Fundación IFRS en las Normas Internacionales de Información Financiera, una parte del cual fue reproducido y otra parte, adaptado. Una vez obtenida la

autorización, la CGN procedió a publicar el proyecto de marco normativo y lo puso a consideración de los interesados y del público general.

Culminado este proceso, se expidió la Resolución No. 414, del 8 de septiembre de 2014, mediante la cual se incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las entidades definidas en el artículo 2º de la mencionada Resolución y se establece el cronograma de aplicación, el cual guarda concordancia con el establecido para el sector privado.

Finalmente, con relación al comentario en el sentido de que no se evidencia un mecanismo para establecer el procedimiento para el cambio de modelo contable, es pertinente señalar que, a través del Instructivo No. 002 del 8 de septiembre de 2014, se impartieron las instrucciones para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL

El análisis de los comentarios realizados sobre el Marco Conceptual se presenta agrupado de acuerdo con los elementos que lo conforman.

1. Objetivos y usuarios de la información financiera

Algunos de los que comentaron el documento de Marco Conceptual afirman que el objetivo general de las NIIF es “satisfacer el propósito general de usuarios indeterminados mediante estados financieros de propósito general”.

Con respecto a lo anterior, es preciso aclarar que el marco normativo propuesto por la CGN tiene como referente las NIIF, pero en ningún caso es una reproducción textual de las mismas; si bien es cierto que el objetivo de las Normas Internacionales de Información Financiera es el señalado en los comentarios, la CGN consideró que, además de suplir las necesidades de información para usuarios indeterminados, los estados financieros de las empresas del Estado, deben proporcionar elementos de juicio para evaluar la gestión de los recursos. De hecho, esta diferencia con lo establecido en la regulación internacional, es la que explica el porqué de requerir, a través del marco normativo, información que no se encuentra estipulada en las NIIF.

Algunos de los que comentaron el documento de Marco Conceptual también afirman que: “Establecer, entonces, la condición de que el objetivo del marco es medir el cumplimiento eficiente y eficaz de las responsabilidades de la administración relacionadas con el uso de los recursos, cumplimiento de la legislación, regulación y disposiciones contractuales, es un criterio que puede, desde el punto de vista conceptual, privilegiar la forma sobre la esencia económica de las transacciones, cuando el marco se lo permite”.

Con respecto a esto, es oportuno precisar que en la propuesta de Marco Conceptual, no existe ninguna referencia expresa para que en el reconocimiento de los hechos económicos, se deba tener en cuenta la legislación, regulación y disposiciones contractuales; esta es una interpretación equivocada del marco conceptual propuesto. Lo que sí se establece es que la información financiera debe servir como medio de prueba en los procesos administrativos, fiscales, disciplinarios y penales, lo cual está alineado con lo estipulado en Colombia por la Constitución y la Ley, asuntos que no son tenidos en cuenta por la normativa internacional, pero que la CGN no puede desconocer en la regulación que expide.

2. Características cualitativas de la información financiera

Algunos de los comentarios recibidos están relacionados con el costo o esfuerzo desproporcionado que se requeriría para la selección de políticas contables en la preparación de información financiera.

En efecto, este es un aspecto que la CGN consideró importante al definir el marco normativo para empresas y es por esta razón que limitó el uso de las alternativas permitidas por las NIIF. Con tal fin, se establecieron políticas uniformes para el tratamiento de los hechos económicos; así, por ejemplo, no es factible el uso del valor razonable para medir instrumentos financieros que no tengan un precio de mercado, ni tampoco para medir las propiedades de inversión. Las anteriores definiciones no son un tema que la entidad deba evaluar en función del costo-beneficio dado que

este análisis estuvo a cargo del ente regulador y fue este quien determinó el criterio de medición teniendo en cuenta la restricción del costo o esfuerzo desproporcionado.

Por lo anterior, se precisa que en la definición del marco normativo propuesto por la CGN, sí se tuvo en cuenta el costo, pero, a diferencia de la NIIF para PYMES, no se hizo alusión expresa a tal restricción.

3. Principios de reconocimiento y medición

En los comentarios realizados se afirma que las Normas Internacionales de Contabilidad no hacen referencia a los “principios” y que es inadecuado introducir los principios de Asociación y No Compensación.

Al respecto, es preciso aclarar que en la normativa internacional, sí existen principios como el Devengo o Negocio en marcha, pero el regulador internacional no los denomina de esta manera.

Con relación al criterio de asociación este se encuentra incorporado en los estándares internacionales como se puede observar en el párrafo 4.50 del Marco Conceptual del IASB, el cual determina:

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes (...) Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución.

Según lo señalado anteriormente, no es correcto afirmar, como algunos lo hicieron en los comentarios realizados, que “[el IASB invalidó la asociación por] cuanto genera activos diferidos que, en teoría, pueden demostrar que generan beneficios económicos futuros y pueden medirse con fiabilidad” ya que el IASB permite reconocer activos diferidos que afectan el resultado en la medida en que se reciben los bienes o servicios; así, por ejemplo, el párrafo 69A de la NIC 38 establece:

El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

Con relación al criterio de no compensación, en el párrafo 32 de la NIC 1 establece que: “Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF”; lo cual claramente privilegia el reconocimiento por separado de las partidas de los estados financieros. Esto es así porque la compensación limita la capacidad de los usuarios

para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad, excepto cuando la compensación es un reflejo del fondo de la transacción o suceso. Así, la medición por el neto, en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas (por ejemplo correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar de dudoso cobro) no es una compensación.

4. Definición de los elementos de los estados financieros

4.1. Definición de Costos y Gastos

La CGN propuso una definición de costos que no incluye la normativa internacional; lo anterior está relacionado con la necesidad que tienen determinados usuarios de evaluar la gestión financiera de una entidad.

Desde el punto de vista teórico, los costos se diferencian de los gastos. No obstante, para efectos financieros esta distinción no es relevante; de hecho normas como la de Inventarios hacen referencia al reconocimiento de gastos como se observa en el párrafo 34 de la NIC 2 que establece: "Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación".

Como se observa, el inventario vendido para las NIIF es un gasto y adicionalmente incorpora la asociación con el ingreso como requisito para reconocerlo.

La CGN estableció que la información de las empresas debe diferenciar los costos de los gastos y privilegió la presentación del estado de resultado integral por el método de la función.

4.2. Definición de patrimonio

Algunos afirmaron que la definición de patrimonio establecida en el marco normativo no es acorde con la de la norma internacional; es importante precisar que no existe una definición del patrimonio en las NIIF. La CGN al hacer referencia al patrimonio, lo hizo en los mismos términos de la normativa internacional, es decir, el remanente de los bienes y derechos deducidas las obligaciones.

5. Medición de los elementos de los estados financieros

Algunos comentarios se centraron en discutir si se debe hacer referencia a base o método de medición. En efecto, esta discusión semántica es importante a efectos de determinar qué técnica (método) es apropiada para una determinada base (costo o valor razonable por ejemplo). No obstante, dicha discusión pierde relevancia cuando en un modelo, no se admite una jerarquía como la establecida por la NIIF 13 para llevar a cabo la medición de un elemento como es el caso del marco normativo de la CGN. En este sentido, el ente regulador acogió la propuesta del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés) el cual no permite una medición para el valor razonable diferente a la de precios de mercado. Por tal motivo, en el marco normativo, criterios como el costo de reposición o valor

presente neto no son técnicas de aproximación al valor razonable como lo establece la norma internacional, sino que son alternativas para medir los elementos de los estados financieros. En otros comentarios se manifestó que los criterios de medición establecidos en la propuesta de marco conceptual tienen una jerarquía. Al respecto, es necesario aclarar que si bien estos criterios están listados, esto no quiere decir que se privilegie el primer criterio enunciado sobre el último; cada norma establece, de acuerdo con el elemento, el criterio que se debe emplear.

CAPÍTULO III. ACTIVOS

1. Activos financieros

La medición de deterioro que se propuso en la política de regulación contable pública para las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar y los préstamos por cobrar se concibe desde el enfoque de pérdidas incurridas. No obstante, teniendo en cuenta que en la NIIF 9, la propuesta se orientó desde un enfoque de pérdidas esperadas, la CGN expuso dos preguntas conducentes a establecer la aceptación de este nuevo enfoque de deterioro:

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?

Con respecto a la primera pregunta, quienes participaron con sus comentarios expresaron su acuerdo en que se acoja el enfoque de pérdidas esperadas en la medición de deterioro de los activos financieros, argumentando que el modelo de flujos esperados puede ser más adecuado que el modelo de saldos vencidos aplicados actualmente por las empresas, dado que refleja información más útil y acorde con la realidad económica de estas partidas. No obstante, advirtieron que este procedimiento podría tener problemas prácticos en su aplicación.

La CGN comparte la aplicación del enfoque de pérdidas esperadas en la medición del deterioro de los activos financieros que establece la versión definitiva de la NIIF 9; sin embargo, considera pertinente mantener los criterios de deterioro conforme a pérdidas incurridas hasta tanto se cuente con la traducción oficial de la NIIF 9 para efectuar los análisis correspondientes y tomar las decisiones a que haya lugar.

Con respecto a la segunda pregunta, hubo quienes estuvieron en desacuerdo con el uso del valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión como criterio para calcular el deterioro de las inversiones de administración de liquidez. Ellos argumentaron que el valor patrimonial no se considera una medida fiable del importe recuperable y advirtieron que tampoco es una medida de valor razonable. Al respecto la CGN, aclara que el valor patrimonial de la entidad receptora de la inversión es empleada únicamente como criterio para la estimación de deterioro de las inversiones de administración de liquidez representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen precio cotizado en el mercado y que, en consecuencia, son clasificadas al costo.

Así las cosas, la CGN consideró que el valor patrimonial es un criterio válido de estimación de deterioro en vez del valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de mercado. Lo anterior, dado que este último implica establecer metodologías de estimación de flujos y tasas de descuento, lo cual genera

costos adicionales para la empresa. Por tanto, sustentado en la relación costo beneficio, la CGN consideró el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión como un criterio objetivo para el cálculo del deterioro.

Por otro lado, es importante precisar que, en las NIIF, la medición de deterioro se estima para las inversiones clasificadas al costo amortizado, a partir del valor recuperable, el cual corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de interés efectiva, mas no a estimaciones de valor razonable.

2. Cuentas por cobrar

Con relación al reconocimiento del componente de financiación en las cuentas por cobrar, algunos de los que respondieron, consideraron inadecuado establecer un criterio de medición posterior para las cuentas por cobrar basado en el costo, teniendo en cuenta que es muy común que las empresas reconozcan sus ingresos y cuentas por cobrar por su valores nominales, lo cual genera sobrestimaciones del patrimonio cuando los pagos son aplazados, sin que el componente financiero implícito se reconozca por separado.

Sobre el particular, la CGN aclara que tanto la política como el proyecto de marco normativo, puestos a discusión, consideran, en consonancia con lo previsto en las NIIF, el reconocimiento del componente de financiación de las cuentas por cobrar, cuando se conceden plazos superiores a los normales del negocio y del sector, es decir, cuando su pago se difiere en el tiempo. En consecuencia, estas cuentas por cobrar se miden conforme a la tasa de interés efectiva atendiendo el criterio relacionado con el costo amortizado. En este orden de ideas, el criterio de la política no da lugar a la sobre estimación de ninguno de los componentes de los estados financieros relacionados con estas partidas.

Ahora bien, cuando no existen plazos de pago diferidos en el tiempo para las cuentas por cobrar, la medición inicial de estas cuentas corresponde al valor convenido; por tal razón, se ha considerado conveniente realizar la separación de las cuentas por cobrar que involucran componentes de financiación de aquellas que no los incorporan. Esto no implica un cambio en la esencia de lo establecido en las NIIF, sino una distinción para efectos de control.

3. Inversiones en controladas

Respecto de la aplicación del método de participación patrimonial en las inversiones en controladas, la CGN expuso una pregunta conducente a establecer la pertinencia de este criterio de medición para estas inversiones:

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?

Algunos de los que respondieron, señalaron que no resulta adecuado que una entidad controlada aplique, en los estados financieros separados, el método de participación patrimonial, ya que esto podría generar costos adicionales para las empresas, teniendo en cuenta que los estados financieros consolidados incorporan los cambios patrimoniales de las entidades en las que se

poseen inversiones. Adicionalmente, se expuso que el método de participación es un método de consolidación que debe ser aplicado para entidades no controladas.

En otros argumentos expuestos sobre el desacuerdo en la aplicación del método de participación patrimonial, se consideró inadecuado que se modifiquen los principios contenidos en las NIIF para la contabilización de las inversiones en instrumentos de patrimonio, en los estados financieros separados o consolidados, en razón a que estos cambios podrían dificultar la aplicación de otras normas, como es el caso de la aplicación de la Norma de Combinación de Negocios.

Si bien el argumento de no aplicar el método de participación patrimonial se fundamenta en el sobre costo que se genera a las empresas, no son claros los fundamentos que sustentan dichas afirmaciones. No obstante, la CGN revisó nuevamente la política propuesta y, a partir de las opciones de medición para estas inversiones en los estados financieros separados como son el costo y el valor razonable, analizó que optar por el costo como base de medición no refleja, de manera confiable, la realidad económica de estas inversiones porque las mantiene a un valor histórico. En contraste, aplicar el valor razonable impone a las empresas incurrir en esfuerzos costosos de valoración que atiendan las condiciones de mercado, máxime cuando muchas de estas inversiones no cotizan en el mercado de valores, lo cual requiere la aplicación de técnicas de valoración y análisis de datos de entrada, que permitan jerarquizar dichas estimaciones.

Ahora bien, con relación al impacto que puede conllevar la aplicación del método de participación patrimonial en la aplicación de otras normas, la CGN realizó los análisis pertinentes y determinó los criterios a seguir para garantizar la consistencia del modelo. Por otra parte, al indagar con algunas de las empresas que harían aplicación de este modelo, se encontró que, en cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública, estas han aplicado el método de participación patrimonial para este tipo de inversiones y que operaciones, como la combinación de negocios, no son recurrentes en estas empresas.

En consecuencia, se ratificó la posición adoptada en la política de aplicar el método de participación patrimonial en los estados financieros separados de la entidad controladora ya que esta revela, de mejor manera, la realidad económica de la inversión y sustenta la aplicación de políticas uniformes para llevar a cabo el proceso de consolidación de información por parte de la CGN.

4. Inversiones en entidades en liquidación

Con relación a las inversiones en entidades en liquidación, algunos opinaron que esta categoría no se encuentra contemplada en las Normas Internacionales de Información Financiera. La CGN analizó la política y ratificó la pertinencia de la presentación separada de las inversiones en entidades en liquidación tal como se viene manejando actualmente con base en lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Adicionalmente, la CGN consideró que el valor en libros de la inversión en la anterior clasificación y la evaluación de la participación de la entidad en la posición neta de los activos y pasivos de la entidad en liquidación, son criterios objetivos para medir y dar de baja estas inversiones. Por su parte, el cálculo del deterioro a partir del descuento de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de mercado no se justifica dado el costo que implica para las entidades el respectivo cálculo.

5. Inventarios

En el documento de estrategia no se formularon preguntas relacionadas con los inventarios; no obstante, en los comentarios recibidos sobre la propuesta de marco normativo, se recomendó incluir las técnicas de medición del costo estándar y el método de los minoristas.

La CGN analizó nuevamente este tema y concluyó que, si bien es cierto que el empleo de estas técnicas no es un asunto generalizado para las empresas que están dentro del alcance del marco normativo, no por ello, debe existir una restricción para que una empresa las utilice si estas se ajustan a las particularidades de su actividad y si conllevan a la representación fiel de su realidad económica.

6. Propiedades, planta y equipo

Con relación a las propiedades, planta y equipo, se elaboraron dos preguntas que tenían el propósito de analizar la pertinencia de aplicar el modelo de revaluación y de depreciar un activo independientemente de si se encuentra en uso. Las preguntas son las siguientes:

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?

Algunos de los que respondieron la pregunta se mostraron partidarios de mantener la política de medición posterior empleando el modelo del costo; no obstante, afirmaron que el modelo revaluado sería aplicable y útil cuando se trate de edificaciones y terrenos que deban ser reconocidos como propiedades de inversión. Otros se mostraron partidarios de emplear el modelo revaluado por considerarlo más útil.

Al analizar las respuestas, la CGN no encontró argumentos que respalden cada una de las posiciones señaladas; por ejemplo, quienes respondieron no explicaron por qué se considera más útil el modelo revaluado. No obstante, la CGN revisó nuevamente la política y concluyó que para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el modelo del costo resulta más pertinente dado que, en el caso de las empresas de propiedad estatal, el costo de los activos se recupera fundamentalmente por el uso y no por la disposición. Este enfoque resulta técnicamente procedente puesto que el costo del activo afecta el resultado en función del patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del mismo, y no el resultado del periodo o el otro resultado integral, como consecuencia de las variaciones de su valor razonable.

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 el RCP?

Algunos de los que respondieron esta pregunta afirmaron que: “Es posible mantener la depreciación asociada al uso en activos como maquinaria y equipo, muebles y enseres, equipo de cómputo y comunicación y vehículos donde la pérdida de su capacidad operativa está dada por el uso del mismo. Sin embargo, en los inmuebles se sugiere manejar depreciación de acuerdo con la vida útil del bien”.

Otros manifestaron que: "A nuestro parecer, no existen argumentos de tipo técnico u operativo que sustenten mantener el manejo contable que el RCP aplica para las depreciaciones, por lo tanto se debe eliminar la práctica de reconocer depreciaciones contra el patrimonio, ya que esto contradice los criterios de reconocimiento de las NIIF, adicionalmente una adecuada revelación de los cambios en las propiedades planta y equipo permitiría establecer con mayor detalle el efecto de la amortización de bienes que no son generadores de renta".

La pregunta estaba orientada a analizar si existían argumentos para suspender la depreciación cuando los activos no están en uso, esto debido a que los estándares internacionales establecen que un activo se deprecia se use o no. Algunas de las respuestas no argumentaron el por qué es posible, para determinados activos y para otros no, mantener la depreciación asociada al uso. Además, se encontraron respuestas que no resolvieron la pregunta realizada.

En el proceso de convergencia hacia estándares internacionales, la CGN consideró que la depreciación debe afectar los resultados del periodo, debido a que esta refleja el consumo de un bien durante un periodo determinado de tiempo y debe hacer parte del cálculo del resultado del ejercicio.

Ahora, con respecto a la depreciación de una propiedad planta y equipo, la CGN estuvo de acuerdo con aquellos que afirman que la vida útil de un activo debe abarcar el tiempo total que está disponible para ser utilizada, con independencia de si, durante ese tiempo, se utiliza o está ocioso. De esta forma, los estados financieros reflejan el consumo del servicio potencial del activo que tiene lugar mientras se mantiene el mismo y con ello se reconocen las pérdidas en que se incurre por obsolescencia y otros factores no asociados directamente con el uso.

Además de las respuestas a las preguntas, se recibieron comentarios sobre la propuesta de marco normativo, algunos manifestaron lo siguiente:

"El marco de la CGN plantea que una entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido de una partida de PPYE entre sus partes significativas con relación al costo del mismo y las depreciará de forma separada. 'Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.' Los elementos son parte de la propiedad y como se activan, tienen la condición de ajustarse a la definición de la propiedad planta y equipo. Esto es que ni los costos por desmantelamiento ni las inspecciones pueden tener el carácter de elementos".

Efectivamente, los costos por desmantelamiento y las inspecciones no son elementos de las propiedades planta y equipo y, por eso, el proyecto normativo hace referencia a que se tratarán como un componente lo cual se explica en el material del IASB.

7. Propiedades de inversión

En el documento de estrategia no se realizaron preguntas asociadas con el tema de propiedades de inversión y tampoco se recibieron comentarios relacionados con estos asuntos. No obstante, la CGN consideró necesario modificar la propuesta inicialmente realizada para el tratamiento contable de este tipo de activos.

En el documento propuesto se afirma que:

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.

La propuesta de medir las propiedades de inversión a valor razonable estaba asociada con los requerimientos establecidos en la NIC 40 en la cual se exige que una entidad que emplee el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor, revele información suplementaria sobre el valor razonable de sus propiedades de inversión; si esto es así, necesariamente tendrían que existir estimaciones del valor razonable para dichos bienes independientemente del modelo elegido para la medición posterior.

También se analizó la alternativa de que una entidad pudiera optar por medir las propiedades de inversión si conocía o podía medir el valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; en caso contrario dichos bienes se medirían a costo-depreciación-deterioro. No obstante, esta posibilidad podría llevar a que algunas empresas optaran por mediciones de valor razonable y otras por modelo de costo, generando asimetrías en las políticas contables uniformes que debe aplicar la CGN para efectos de los procesos de consolidación.

Otro aspecto importante es el efecto que traen las mediciones a valor razonable, de acuerdo con los estándares internacionales, puesto que las variaciones del valor razonable se reconocen en el resultado del periodo. La consideró que, teniendo en cuenta la naturaleza de las empresas de propiedad del Estado, no es conveniente que estas puedan distribuir utilidades no realizadas, simplemente por el hecho de existir un cambio en el uso del bien.

Teniendo en cuenta los anteriores elementos de análisis, la CGN consideró adecuado requerir que las empresas midan posteriormente sus propiedades de inversión empleando el modelo del costo establecido para las propiedades planta y equipo; no obstante, deben reflejar dichas partidas en una clase diferente. Tampoco solicitará revelaciones sobre mediciones del valor razonable como lo exige la NIC 40.

Con respecto a los comentarios recibidos sobre la propuesta de marco normativo, algunos manifestaron que no había razón para incluir los bienes inmuebles de uso futuro indeterminado como propiedades de inversión.

Los mismos que realizaron este comentario habían previamente afirmado la necesidad de acoger plenamente los modelos internacionales de contabilidad, lo cual resulta paradójico, porque uno de los requerimientos de la NIC 40, es precisamente incluir dentro de esta categoría dicho tipo de inmuebles. En el párrafo 8 del estándar citado se afirma:

“Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

(...)

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías)

En el material de entrenamiento de la NIIF para PYMES, el IASB afirma lo siguiente:

La NIIF para las PYMES no especifica cómo clasificar los terrenos que se mantienen para un propósito no determinado. Al desarrollar su política contable para terrenos adquiridos para un propósito no determinado, una entidad puede consultar los requerimientos de las NIIF completas, aunque no tiene la obligación de hacerlo (véase el párrafo 10.6 de las NIIF para las PYMES). La NIC 40 Propiedades de Inversión (según su publicación al 9 de julio de 2009) especifica que los terrenos adquiridos para un propósito no determinado se clasifican como propiedades de inversión (véase la NIC 40, párrafo 8 (b)) dado que la decisión posterior de utilizar dicho terreno como inventario o de desarrollarlo como propiedad ocupada por el propietario sería una decisión de inversión (véanse los Fundamentos de las Conclusiones, párrafo B67(b)(ii)).

Luego de analizar este asunto, la CGN consideró que la norma de Propiedades de Inversión se ajusta a lo establecido en los estándares internacionales.

8. Intangibles

En el documento de estrategia, no se realizaron preguntas relacionadas con los activos intangibles; no obstante, la CGN recibió comentarios sobre proyecto de marco normativo, en los que algunos manifestaron su desacuerdo con el hecho de que las empresas puedan capitalizar los desembolsos en la fase de desarrollo de un proyecto de investigación.

Este asunto, al igual que el de la capitalización de los costos de financiación, es una de las razones por las cuales varios países han decidido no acoger la NIIF para PYMES. La CGN consideró que aún hay un debate muy amplio a nivel internacional¹ sobre este tema y, por lo pronto, seguirá requiriendo la capitalización como se encuentra definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

¹ Al respecto, se puede consultar en el siguiente link:
<http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/ea54078e-db82-4f11-acfd-cbce87026316/Anexo+2+-+Contexto+internacional+de+la+Regulaci%C3%B3n+Contable+P%C3%BAblica.pdf?MOD=AJPERES>

9. Arrendamientos

En el documento de estrategia no se realizaron preguntas asociadas con el tema de arrendamientos y tampoco se recibieron comentarios relacionados con estos asuntos. No obstante, la CGN volvió a analizar la política y considera que no existen argumentos para que una entidad, en su calidad de arrendataria en un contrato de arrendamiento financiero, no pueda aplicar, como mínimo, la tasa incremental de endeudamiento para medir el activo adquirido y el préstamo por pagar. Esto es así, porque, en muy raras ocasiones, no es factible determinar la tasa que tendría que pagar una empresa si se llegara a financiar una obligación en los mismos términos en que se pacta el contrato de arrendamiento.

Por lo anterior, en la norma de Arrendamientos, se establece que un arrendatario aplicará la tasa de interés implícita o la tasa incremental del endeudamiento para descontar los flujos futuros y determinar el valor presente de los pagos mínimos.

10. Activos no corrientes mantenidos para la venta

En el documento de estrategia se afirmó que:

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.

Con respecto a estas temáticas, se realizó la siguiente pregunta:

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?

Algunos de los que contestaron consideraron pertinente la propuesta de la CGN de medir inicialmente estos activos al valor razonable menos costos de disposición; no obstante, propusieron que las variaciones en dicho valor se reconozcan en el patrimonio y no en los resultados del periodo.

Otros comentaron que:

Si se cumplen las condiciones para ser clasificado en este grupo, según lo establecido en la NIIF 5, el activo no debería estar en uso y como lo establece la norma no sería objeto de depreciación, ya que el activo debe estar disponible para su venta inmediata y no es posible clasificar en este grupo elementos que aun tengan vocación de uso.

De acuerdo con lo establecido por el IASB, el hecho de que un activo o grupo de activos se clasifique como mantenido para la venta no implica, necesariamente, que el activo no esté en uso.

El párrafo FC 23 del documento de fundamentos para las conclusiones de la NIIF 5 señala al respecto que:

Finalmente, el Consejo confirmó nuevamente el principio que está detrás de las propuestas de clasificación del Proyecto de Norma 4, que es que el importe en libros de los activos se recuperará principalmente a través de la venta. Al aplicar este principio a los activos retirados de su uso efectivo, el Consejo decidió que los activos retirados del uso efectivo que no cumplan con los criterios para la clasificación como activos mantenidos para la venta no deben ser presentados de forma independiente, ya que el importe en libros del activo no sería recuperado principalmente a través de la venta. Por el contrario, el Consejo decidió que los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como activos mantenidos para la venta y están siendo utilizados no deben ser excluidos de ser clasificados separadamente. Esto es porque, si un activo no corriente está disponible para la venta inmediata, el uso posterior del activo es de menor importancia que su recuperación a través de la venta, y el importe en libros del activo será recuperado principalmente mediante la venta. (Subrayado fuera de texto)

Según lo expuesto, no es correcto afirmar que un activo que está siendo utilizado no se debe clasificar como mantenido para la venta.

Ahora bien, la CGN analizó nuevamente la propuesta expuesta en el documento de estrategia y llegó a la conclusión de que requerir una presentación por separado de este grupo de activos y revelar el efecto de las operaciones discontinuadas puede tener un costo que supera los beneficios de preparar información con estos requerimientos. Además, está de acuerdo con aquellos que afirman que si la intención de vender es un indicador de deterioro del valor, estos activos no van a medirse por un valor que supere su importe recuperable y, por tal motivo, se habrá alcanzado el objetivo de reconocer, en el resultado, las pérdidas por deterioro de valor de un activo o grupo de activos mantenido para la venta.

De acuerdo con lo anterior, no se requerirá, en el modelo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, la clasificación de un activo o grupos de activos en la categoría de no corrientes mantenidos para la venta; no obstante, la entidad llevará a cabo una revelación de estos activos cuando tenga un acuerdo firme de venta para una disposición significativa de activos, o grupos de activos o pasivos.

11. Activos biológicos

En el documento de estrategia, no se realizaron preguntas asociadas con el tema de activos biológicos y tampoco se recibieron comentarios relacionados con estos asuntos. No obstante, la CGN revisó nuevamente el documento de política y consideró necesario modificar la propuesta inicialmente realizada para el tratamiento contable de este tipo de activos.

En el documento propuesto se afirma que:

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

De acuerdo con la propuesta realizada, los activos biológicos se miden a precio de mercado o al costo menos depreciación y deterioro acumulados. Sin embargo, una vez discutida nuevamente esta propuesta, se llega a la conclusión de que los activos biológicos también se pueden medir al costo de reposición; esto ocurrirá en aquellos eventos en los cuales no exista un precio de mercado para el activo en cuestión.

El costo de reposición aunque no se encuentra establecido explícitamente en la NIC 41 para la medición de los activos biológicos, sí está disponible en la NIIF 13 para efectos de determinar el valor razonable y se considera como un enfoque del costo, el cual se define como: "Una técnica de valoración que refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente)".

Teniendo en cuentas las anteriores consideraciones, la CGN decidió incluir como criterio de medición para los activos biológicos, el costo de reposición. Por tal motivo, una entidad antes de recurrir al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados, evaluará, ante ausencia de un precio de mercado, la medición del activo con base en un enfoque de costo y específicamente empleando el costo de reposición.

Otro aspecto importante que incluyó la CGN en el marco normativo y que no se encontraba previsto en el documento de estrategia, está relacionado con la clasificación y medición de las plantas productoras como propiedades, planta y equipo y no como activo biológico. Lo anterior está relacionado con la mejora a la NIC 16 y a la NIC 41 que expidió el IASB en agosto de 2014. En el documento de fundamentos a las conclusiones de dicha mejora se afirma que:

Las plantas productoras cumplen la definición de propiedades, planta y equipo. El uso de plantas productoras maduras para generar productos agrícolas es similar al uso de maquinaria para fabricar bienes.

La forma en que una entidad obtiene beneficios económicos de plantas productoras y de una planta de producción es similar y esa forma difiere de los activos biológicos que se cosechan para la venta. El declive progresivo en el potencial de ganancias futuras de una planta productora a lo largo de su vida es también similar a otros activos depreciables, por ejemplo, la planta y la maquinaria.

La CGN evaluó los cambios introducidos a la NIC 16 y a la NIC 41 y consideró pertinente clasificar las plantas productoras como propiedades, planta y equipo y medirlas por el modelo del costo.

CAPÍTULO IV. PASIVOS Y ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. Beneficios a empleados

Se recibieron comentarios sobre el proyecto de marco normativo en relación con la medición de los beneficios empleados de largo plazo, aplicando, como tasa de descuento, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno con plazos similares a los empleados para obligaciones similares. Quien efectuó el comentario considera que: “esta tasa puede no ser razonable para el descuento de las obligaciones y más allá de eso, la norma como está planteada se trata de una regla no de un principio”.

Al respecto, la norma internacional plantea un criterio de medición para el cual cada entidad define una política; por su parte, la CGN, privilegiando la comparabilidad, considera como criterio objetivo para esta medición, tomar como referencia una tasa propia de la colocación de títulos por parte del Gobierno Nacional para un plazo similar al de la obligación a largo plazo.

2. Provisiones

Sobre este tema, los comentarios se orientaron a señalar que los costos de desmantelamiento se originan específicamente en una obligación contraída con un tercero y que el marco normativo sustenta la provisión por costos de desmantelamiento en la definición de provisión propia de la norma internacional.

Al respecto, es necesario precisar que los costos de desmantelamiento no se originan, necesariamente, en una obligación contraída con un tercero, sino que se originan en una obligación presente surgida de un hecho pasado a partir de una obligación legal o implícita que implica la salida de recursos, los cuales incorporan beneficios económicos y, por lo tanto, no se hace indispensable la identificación de un tercero para que exista la obligación.

3. Activos y pasivos contingentes

Algunos comentarios se orientan a señalar la inconveniencia de la utilización de las cuentas de orden, las cuales no están consideradas en las normas internacionales y se argumenta que las revelaciones suplen toda la información necesaria y relevante para sus usuarios.

Sobre el particular, es importante precisar que, en el marco conceptual, las cuentas de orden no se consideran un elemento de los estados financieros. Sin embargo, dadas las funciones constitucionales y legales asignadas a la CGN, estas cuentas son un instrumento complementario en materia de revelaciones, puesto que permiten sistematizar y agregar información relativa obligaciones y derechos contingentes de las casi 3.800 entidades contables públicas y controlar aspectos sobre los cuales se requiera efectuar seguimiento. También facilitan el suministro de información individual, agregada y consolidada a los usuarios de la información financiera.

CAPÍTULO V. INGRESOS

1. Subvenciones

En el documento de estrategia, la CGN propuso la incorporación de los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las subvenciones del gobierno contenidos en la NIC 20. No obstante, la norma de Subvenciones dista, en algunos aspectos, del estándar internacional. Dichos aspectos que se señalan a continuación.

1.1 Alcance de la norma de subvenciones

El alcance de la NIC 20 se circunscribe a la contabilización de las subvenciones del gobierno y a la información a revelar referente a otras formas de ayudas gubernamentales. En dicho estándar, se define como subvención del gobierno, las ayudas gubernamentales que se dan en forma de transferencia de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la misma. Adicionalmente, la transferencia de recursos debe haber sido hecha por el gobierno para que esta quede dentro del alcance de la NIC 20. En consecuencia, los recursos que reciba una empresa que no provengan de un organismo gubernamental no son reconocidos como subvenciones. En dicho estándar, cuando se hace alusión al Gobierno, se hace referencia al Gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, con independencia de que estos sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Teniendo en cuenta que las empresas del sector público reciben recursos de diversos tipos de entidades (las cuales en muchos casos no son organismos de gobierno de acuerdo con lo definido en la NIC 20), la CGN consideró que la norma de Subvenciones debe tener un alcance mayor que el definido en el estándar internacional, de tal forma que los recursos transferidos por organismos no gubernamentales tengan un tratamiento contable acorde con el tratamiento establecido para las subvenciones del gobierno.

En consecuencia, la norma de Subvenciones será de aplicación para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, con independencia de que estos hayan sido entregados por el gobierno o por otro tipo de entidad. Dicha modificación concuerda con el objetivo establecido por el estándar internacional de proporcionar información acerca de la medida en la cual la empresa se ha beneficiado de este tipo de ayudas durante el periodo contable de tal forma que se facilite la comparación de los estados financieros de la empresa con los de otros periodos anteriores e incluso con los de otras empresas.

Del anterior argumento también deriva el hecho de que la norma no se llama “subvenciones del gobierno” como lo titula la Fundación IFRS, sino que se denomina únicamente “Subvenciones”. Esto con el objetivo de dar a entender, desde el título mismo, que su aplicación no está restringida a los recursos recibidos por organismos de gobierno, sino que también aplica para los recibidos por otras entidades que nos son consideradas entidades de gobierno.

1.2 Reconocimiento de las subvenciones dependiendo de las condiciones

Un criterio de la NIC 20 es que las subvenciones deben reconocerse cuando la entidad tenga seguridad razonable de que cumplirá las condiciones ligadas a ellas y de que se recibirán las

subvenciones. Atendiendo dicho criterio, una empresa que no haya cumplido aún las condiciones ligadas a la subvención, pero que considere que las cumplirá en el futuro podría reconocer la subvención como un ingreso desde el momento inicial. No obstante, el cumplimiento futuro de las condiciones ligadas a la subvención es incierto, más aun cuando se espera que el cumplimiento de las condiciones se dé en un periodo considerable. Por lo tanto, dicha evaluación está sometida a criterios subjetivos que hacen que la información pueda ser poco confiable.

La Contaduría General la Nación considera que el criterio de reconocimiento definido por la NIC 20 podría hacer que la información financiera de las empresas fuera poco confiable dada la subjetividad e incertidumbre que implica la evaluación de si se tiene o no la razonable seguridad de que se cumplirán las condiciones ligadas a las subvenciones. Por ello, se definió que las subvenciones serán objeto de reconocimiento como ingreso únicamente cuando la empresa cumpla las condiciones ligadas a las mismas.

1.3 Reconocimiento de las subvenciones dependiendo de los gastos que pretende compensar

Otro criterio de la NIC 20 es que el reconocimiento de la subvención en el resultado debe realizarse sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la empresa reconozca, como gasto, los costos relacionados que la subvención pretende compensar. Derivado de ello, la norma internacional establece tratamientos diferenciados para las subvenciones relacionadas con activos y para las relacionadas con los ingresos.

Gran parte de los recursos que reciben las empresas públicas en forma de subvenciones provienen de entidades del Gobierno colombiano. El marco normativo propuesto dispone que estas últimas reconocerán la transferencia de recursos en el momento que la empresa que la recibe cumpla las condiciones ligadas a la subvención. Por su parte, si se aplicaran los criterios contenidos en la NIC 20, el reconocimiento de la subvención por parte de la empresa que recibe los recursos no estaría ligado únicamente al cumplimiento de las condiciones ligadas a la subvención, sino que este también tendría en cuenta si la empresa ya incurrió en los gastos que la subvención pretende compensar. En consecuencia, dichas entidades reconocerían en distinto momento y utilizando distintas bases la misma transferencia de recursos, lo cual dificulta el proceso de consolidación que, por mandato constitucional, tiene a cargo la CGN.

Teniendo en cuenta los argumentos antes expuestos, la CGN decidió unificar los criterios de reconocimiento tanto para el que recibe la subvención como para el que la entrega. En consecuencia, el criterio para el reconocimiento de las subvenciones es el cumplimiento de las condiciones asociadas con ellas. Esto con el fin de facilitar el proceso de consolidación que lleva a cabo la Contaduría General de la Nación.

CAPÍTULO VI. OTRAS NORMAS

1. Impuesto a las ganancias

En el documento de estrategia, la CGN propuso que, para la medición tanto de los activos y pasivos por impuestos corrientes como de los activos y pasivos por impuestos diferidos, se emplearían las normas y tasas impositivas que se hubieran aprobado o estuvieran terminando su proceso de aprobación al final del periodo contable.

Sin embargo, teniendo en cuenta que a) en Colombia las leyes tributarias no se aplican con retroactividad y, en consecuencia, estas no afectarán el impuesto a cargo de la empresa por las rentas obtenidas durante el periodo contable que se cierra y b) el contenido de las normas que están prácticamente terminando su proceso de aprobación no siempre se corresponde con el de las normas aprobadas, la CGN consideró que una medición de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos basada en las normas y tasas impositivas que estén prácticamente terminando su proceso de aprobación al final del periodo contable podría hacer que los estados financieros no representaran fielmente la realidad económica de las empresas. Por consiguiente, con el fin de garantizar la fiabilidad de los estados financieros de las empresas, para la medición de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se utilizarán únicamente las normas y tasas impositivas vigentes al final del periodo contable.

CAPÍTULO VII. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. Presentación de estados financieros

Algunos de los que realizaron comentarios al proyecto de marco normativo manifestaron que: "(...) la presentación de los reportes bajo un modelo funcional más que por naturaleza del gasto, si bien es una opción de presentación que admite las NIIF, tiene implicaciones de inducir un mayor nivel de revelaciones para fines del entendimiento del carácter de los gastos."

La CGN analizó este tema y llegó a la conclusión de que el desglose de los gastos de acuerdo con su función proporciona información más relevante que la clasificación de los gastos por naturaleza. Por ello, se optó por la presentación del gasto por función y, adicionalmente, se dispuso el requerimiento de revelar información sobre la naturaleza de los gastos, tal como lo prescribe la norma internacional.

También se recibieron comentarios relacionados con la presentación del estado de flujos de efectivo, en los cuales se manifestó que: "la CGN no permite el uso del método indirecto para construir el estado de flujos de efectivo. Mientras que la NIF PYMES establece que la entidad escogerá como política contable la construcción del estado de flujos de efectivo mediante el método directo o método indirecto".

La definición establecida por la CGN para la preparación del estado de flujos de efectivo a través del método directo se fundamentó en los siguientes aspectos: a) El IASB, emisor de las NIIF, le da prelación al empleo de este método ya que suministra información que puede ser útil para la estimación de los flujos de efectivo futuros, la cual no está disponible con el método indirecto y b) permite prorratear los flujos de efectivo directamente con las operaciones reales de efectivo, lo que redundará en hacer más sencillo el proceso de verificación de los movimientos y ser mucho más representativo, ya que los flujos que se generan son equivalentes con las entradas y salidas reales de efectivo, aspectos que facilitan su comprensibilidad, oportunidad y utilidad.

Por otro lado, se recibió una sugerencia para:

(...) incorporar en el modelo de la CGN, la exclusión que trae NIIF para Pymes que establece que en lugar de un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos en los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas.

Al respecto, se hace conveniente precisar que el referente utilizado por la CGN para la definición del marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público son las NIIF. En tal sentido, las empresas prepararán el estado del resultado integral, el cual proporciona información útil para los diferentes usuarios y explica adecuadamente el efecto financiero de las decisiones tomadas por los gerentes públicos.

2. Segmentos de operación

Algunos de los que realizaron comentarios al proyecto de marco normativo, manifestaron que:

“El modelo de la CGN obliga a una entidad a presentar reportes por Segmentos de Operación, al paso que las NIIF Pymes no lo considera pertinente, justamente por los costos de preparación y en particular, por cuanto se considera que no es una información propiamente pertinente para los usuarios limitados de una entidad que no cotiza en los mercados de valores. Este puede ser un tema de fondo desde el punto de vista de los costos de generación de la información frente a los beneficios de la entidad y de sus usuarios.”

Al respecto, se precisa que tanto en el documento de política como en el marco normativo, la preparación de información por segmentos de operación no es de carácter obligatorio, sino potestativo de cada empresa, siempre que lo considere útil.