



Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera

de las entidades de gobierno



El emprendimiento
es de todos

Minhacienda



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

POLÍTICA DE PUBLICACIÓN Y REPRODUCCIÓN

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno, publicado en el presente documento, reproduce, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), secciones de la Traducción Autorizada del *Conceptual Framework* del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), publicadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La reproducción de dicho texto está permitida dentro de Colombia en español solo con propósitos no comerciales. El texto aprobado del *Conceptual Framework* es publicado por la IFAC en idioma inglés. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por acciones que puedan derivarse como resultado de la misma. Se puede obtener Información adicional de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.

Todos los derechos reservados

El presente documento es propiedad de la Contaduría General de la Nación. Para cualquier persona natural o jurídica, se prohíbe la distribución, modificación, comunicación y reproducción parcial o total de este documento a través de cualquier modalidad o medio (proceso reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo) sin previa autorización de la Contaduría General de la Nación; su acceso es exclusivo para los usuarios dentro del territorio colombiano.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO	1
2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	1
3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	32
4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	4
4.1. Características fundamentales	4
4.1.1. Relevancia	4
4.1.2. Representación fiel	54
4.2. Características de mejora	5
4.2.1. Verificabilidad	65
4.2.2. Oportunidad	6
4.2.3. Comprensibilidad	76
4.2.4. Comparabilidad	76
5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA	76
6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS	98
6.1. Definición de los elementos de los estados financieros	98
6.1.1. Activos	98
6.1.2. Pasivos	1140
6.1.3. Patrimonio	1211
6.1.4. Ingresos	1211
6.1.5. Gastos	1311
6.1.6. Costos	1311
6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros	1312
6.2.1. Reconocimiento de activos	1412
6.2.2. Reconocimiento de pasivos	1513
6.2.3. Reconocimiento de ingresos	1513
6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos	1513
6.3. Medición de los elementos de los estados financieros	1614
6.3.1. Valores de entrada y de salida	1614
6.3.2. Mediciones observables y no observables	1715
6.3.3. Medición específica y no específica para una entidad	1715
6.3.4. Medición de los activos	1715

6.3.4.1. Costo.....	<u>1715</u>
6.3.4.2. Costo reexpresado.....	<u>1816</u>
6.3.4.3. Costo amortizado.....	<u>1816</u>
6.3.4.4. Costo de reposición.....	<u>1916</u>
6.3.4.5. Valor de mercado.....	<u>1917</u>
6.3.4.6. Valor presente.....	<u>2017</u>
6.3.4.7. Valor neto de realización.....	<u>2017</u>
6.3.5. Medición de los pasivos.....	<u>2117</u>
6.3.5.1. Costo.....	<u>2117</u>
6.3.5.2. Costo reexpresado.....	<u>2118</u>
6.3.5.3. Costo amortizado.....	<u>2218</u>
6.3.5.4. Costo de cumplimiento.....	<u>2218</u>
6.3.5.5. Valor de mercado.....	<u>2218</u>
6.3.5.6. Valor presente.....	<u>2318</u>
6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros.....	<u>2318</u>
6.4.1. Selección de la información.....	<u>2319</u>
6.4.2. Ubicación de la información.....	<u>2420</u>
6.4.3. Organización de la información.....	<u>2520</u>

INTRODUCCIÓN

1. El presente Marco conceptual establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general de las entidades de gobierno. [La información financiera de propósito general](#) es [decir, aquellos aquella](#) que [pretendenpretende](#) cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El Marco conceptual constituye la base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva. Adicionalmente, el Marco conceptual tiene los siguientes objetivos: apoyar a los usuarios en la interpretación de la información financiera de las entidades de gobierno, ayudar a quienes preparan y presentan información financiera en el proceso de construcción de esta y servir a los evaluadores de la información en el proceso de realización de juicios sobre la información financiera.

1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

2. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.
3. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, [o de donaciones privadas o de organismos internacionales](#). Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos [a que se obligan las entidades autorizado](#).
4. De acuerdo con la organización administrativa, las entidades de gobierno pueden hacer parte del nivel nacional o territorial. En el nivel nacional se encuentran, entre otros: ministerios, departamentos administrativos, unidades administrativas especiales, superintendencias, corporaciones autónomas regionales, establecimientos públicos, agencias gubernamentales y universidades. Por su parte, en el nivel territorial se encuentran, entre otros: gobernaciones, alcaldías y establecimientos públicos.

2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

5. [La información presentada en los estados financieros con propósito de información general es de interés para diferentes usuarios quienes la utilizan atendiendo sus intereses particulares. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las](#)

[necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.](#)

5.6. De acuerdo con las necesidades y usos de la información financiera de las entidades de gobierno, los usuarios son, entre otros, los siguientes:

- a) La comunidad y los ciudadanos (cuyo bienestar y convivencia es el objetivo fundamental de las funciones de cometido estatal) quienes, en su condición de contribuyentes y beneficiarios de los bienes y servicios públicos, tienen interés en información financiera que les permita conocer la gestión, el uso y la condición de los recursos y el patrimonio públicos.
- b) Los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social los cuales requieren información financiera para orientar la política pública; coordinar los cursos de acción de las entidades de gobierno según el interés general y mejorar la gestión eficiente de los recursos públicos, así como para efectos de compilar, evaluar y analizar las políticas y estadísticas fiscales; evaluar el resultado fiscal y la situación del endeudamiento público, del ahorro y de la inversión pública; tomar decisiones con respecto a la regulación de los precios y las tarifas; y planear la redistribución de la renta y la riqueza.
- c) ~~Las propias entidades y sus~~ [Los gestores quienes están interesados en realizar, que si bien pueden obtener información interna para sus propios objetivos, también pueden recurrir a la información financiera de propósito general para hacer](#) seguimiento y control ~~interno~~ a sus operaciones, ~~así como en preparar estados financieros. Esta información contribuye con el fin de conocer su situación financiera, para realizar una gestión eficiente este propósito y suministra elementos de juicio para que los responsables~~ [de los recursos públicos emprendan acciones tendientes a mejorar la gestión, salvaguardar el patrimonio público y rendir cuentas a los órganos de control administrativo, fiscal, político y ciudadano.](#)
- d) Las agencias que efectúan donaciones a entes de gobierno, los prestamistas que suministran recursos a la entidad ~~de gobierno~~ o realizan transacciones con esta y los que financian los servicios que presta, quienes requieren información para decidir si continúan o no apoyando o financiando las actividades presentes y futuras del Gobierno.
- e) Los órganos de representación política como el Congreso, las Asambleas y los Concejos que exigen la información contable para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político y decidir sobre la financiación de programas, nuevas obras o proyectos por medio de la asignación de dichos recursos a través del presupuesto público.
- f) Los organismos de control externo que demandan información financiera para formar un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda de los recursos y el patrimonio públicos.
- g) La Contaduría General de la Nación que requiere información para los fines de consolidación y gestión de la información financiera del sector público, la cual es utilizada por otros usuarios en la toma de decisiones y en el ejercicio del control.

3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

6-7. Los objetivos de la información financiera buscan que esta sea útil, a partir de la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son: Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

7-8. El objetivo de Rendición de cuentas implica que la información financiera sirve a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de [los objetivos de la política pública y de](#) las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

8-9. El objetivo de Toma de decisiones implica que la información financiera sirve a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos, para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

9-10. El objetivo de Control implica que la información financiera sirve para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de ~~control,~~ ~~inspección y,~~ ~~vigilancia y control.~~

10-11. La información financiera [de la entidad](#) contribuye a obtener información relacionada con lo siguiente:

a) [la situación financiera en un momento determinado;](#)

b) [los resultados financieros obtenidos en un determinado lapso o en el periodo contable;](#)

c) [la forma](#) ~~la medida~~ [en que la administración ha cumplido con su responsabilidad de gestionar](#) ~~obtuvo~~ [y utilizó el efectivo durante el periodo;](#)

d) [el origen de las variaciones en las partidas patrimoniales;](#)

e) [la capacidad](#) ~~salvaguardar los~~ [para proveer bienes y prestar servicios a corto, mediano y largo plazo;](#)

a)f) [los importes de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre sus](#) ~~recursos de la entidad;~~

b)g) [la capacidad que tiene la entidad para continuar financiando sus actividades y cumplir sus objetivos operativos en el futuro;](#)

c) ~~la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades futuras de prestación de servicios y los cambios, que se presenten durante el periodo contable, en el valor y composición de los recursos y en los derechos sobre estos;~~

- d)h) la determinación de la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el sector público, y su impacto en la economía, lo cual facilita el seguimiento de comportamientos agregados a través de subsistemas estadísticos;
- e) ~~los importes de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad;~~
- f)j) los costos de la prestación de servicios y su financiación a través de impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o por medio de endeudamiento de la entidad;
- i) la determinación de la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de; y
- g)k) la entidad; medida en que la administración ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar sus recursos.
- h)a) ~~la liquidez y grado de solvencia de la entidad4. 5~~
- i) ~~la forma en que la entidad obtuvo y utilizó el efectivo durante el periodo;~~
- j) ~~el cumplimiento, por parte de la entidad, de los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo y de los flujos de efectivo necesarios para lograr los niveles de prestación de servicios previstos;~~
- k) ~~el origen de las variaciones en las partidas patrimoniales; y~~
- l) ~~la capacidad de la entidad para proveer bienes y prestar servicios a corto, mediano y largo plazo.~~

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

11-12. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

12-13. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

13-14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera ~~influye en~~ si es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

~~14-15.~~ La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de ~~una~~ entidad.

~~15-16.~~ La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente ~~tiene~~ también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

~~16-17.~~ Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

~~17-18.~~ Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

~~18-19.~~ Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. ~~Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.~~

~~19-20.~~ Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, -de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

~~20-21.~~ ~~Dado que para~~ Para ser útil, la información debe ser relevante y ~~representar~~ estar fielmente ~~aquello que pretende representar, representada.~~ Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

4.2. Características de mejora

~~21-22.~~ Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.

22-23. En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas ~~+~~ individualmente o en grupo ~~+~~, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente los hechos económicos de la entidad.

23-24. La aplicación de las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera es un proceso que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa puede haber tenido que disminuirse para maximizar otra característica. Por ejemplo, una reducción temporal de la comparabilidad que resulte de la aplicación prospectiva de una norma nueva puede justificarse por el mejoramiento de la relevancia o la representación fiel de un hecho a largo plazo; ~~así.~~ Así, la información adecuada a revelar puede compensar, parcialmente, la falta de comparabilidad.

~~Las características de mejora son las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.~~

4.2.1. Verificabilidad

24-25. La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

25-26. La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa como, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcularlo utilizando la misma metodología como, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método ~~primera entrada, primera salida~~ primeras en entrar, primeras en salir).

26-27. Puede suceder que no sea posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva hasta un periodo futuro. Por ello, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, es necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilación de la información, y otros factores y circunstancias que la respaldan.

4.2.2. Oportunidad

27-28. La oportunidad significa tener, a tiempo, información disponible para los usuarios con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de un periodo anterior.

4.2.3. Comprensibilidad

28-29. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

29-30. La información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable del sector público, las entidades de gobierno y las actividades económicas, quienes y que revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos.

4.2.4. Comparabilidad

30-31. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

31-32. La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.

32-33. La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

33-34. La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

34-35. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

35-36. Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

36-37. **Entidad en marcha:** se presume que la actividad de la entidad se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está

encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de ~~transformación o~~ liquidación de una entidad, se deben observar los criterios que se definan ~~para tal efecto~~ en el [Marco Normativo para Entidades en Liquidación](#).

37-38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando ~~la transacción u operación originada por~~ el hecho [económico](#) incide en los resultados del periodo.

38-39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

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

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los [cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos](#). Este proceso implica el [reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos](#).

39-41. Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. ~~Si se justifica, excepto que~~ un cambio en ~~la aplicación de~~ tales criterios ~~para mejorar se justifique en la mejora de~~ la relevancia ~~yo~~ la representación fiel, ~~la entidad debe revelar de~~ los ~~impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas.~~ [hechos económicos](#).

40-42. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

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

41-43. En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la [relevancia y](#) representación fiel ~~y relevancia~~ de la información financiera de la entidad.

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

42-44. Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

45. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma y no su forma legal.

6.1.1. Activos

43-46. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

44-47. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, ~~una~~ la entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad ~~de un tercero~~ para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no ~~puede~~ reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

48. ~~Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El~~ Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a

través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

49. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a los efectos de las condiciones desfavorables que afecten negativamente la capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o a la obligación de financiar la operación y el buen funcionamiento del activo.

45-50. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

46-51. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

47-52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo ~~son el potencial~~ corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad ~~que tiene un recurso~~ para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

48-53. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir ~~entre las entidades controladoras~~ excedentes o utilidades de la entidad, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

~~Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.~~

~~49.1. Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.~~

54. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que

satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.

50-55. Cuando ~~una~~ la entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

56. Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

57. Cuando la entidad gestiona un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, se considera no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

58. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad realizará juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

6.1.2. Pasivos

51-59. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan ~~beneficios económicos o~~ un potencial de servicio o beneficios económicos.

52-60. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad ~~se basa~~ debe tener en cuenta, con base en la información disponible ~~al cierre del periodo para establecer si existe, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tendrá poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad evaluará~~ la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un

pasivo. ~~Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.~~

~~53-61.~~ Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía ~~y/o~~ fecha de vencimiento.

~~62.~~ ~~Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución~~ Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

~~54-63.~~ Es necesario distinguir entre una obligación presente y un ~~mandato contenido~~ encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en una norma legal, ~~también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque el futuro no son exigibles legalmente, creando~~ lugar, por sí misma, al nacimiento de una ~~expectativa válida de~~ obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la entidad ~~está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros,~~ realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo.

~~55-64.~~ La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados ~~beneficios económicos o~~ un potencial de servicio, ~~o~~ ~~beneficios económicos.~~ La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, ~~ela~~ ~~través del~~ pago en efectivo, ~~la~~ transferencia o traslado de otros activos, ~~la~~ prestación de servicios, ~~la~~ sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la ~~normatividad~~ ~~normativa~~ sobre la materia.

6.1.3. Patrimonio

~~56-65.~~ El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos ~~(~~ representados en bienes y derechos), ~~una vez~~ deducidas las obligaciones, que tiene la entidad ~~de gobierno~~ para cumplir las funciones de cometido estatal.

~~El patrimonio de las entidades de gobierno está constituido por los aportes para la creación de la entidad, los resultados y otras partidas que de acuerdo con lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, deben reconocerse en el patrimonio.~~

6.1.4. Ingresos

~~57-66.~~ Los ingresos son los incrementos en ~~el potencial de servicio o en~~ los beneficios económicos ~~o en el potencial de servicio~~ producidos a lo largo del periodo contable ~~(~~ bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos), ~~que~~ dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

58-67. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

59-68. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

60-69. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros, y por estos recibe una contraprestación que se aproxima a su valor de mercado.

6.1.5. Gastos

61-70. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.

6.1.6. Costos

62-71. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que, en el intercambio, se recuperen o no los costos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

72. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

~~63-73.~~ Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de ~~beneficios económicos o~~ potencial de servicio ~~asociado de beneficios económicos~~ y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

~~64-74.~~ La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que ~~el potencial de servicio o~~ los beneficios económicos futuros ~~e el potencial de servicio~~ asociados llegarán o saldrán de la entidad. ~~La evaluación del grado de~~ La incertidumbre correspondiente al ~~potencial de servicio o al~~ flujo de los beneficios futuros ~~e del potencial de servicio~~ se ~~hace~~evalúa a partir de la ~~evidencia~~información disponible ~~cuando se preparan los estados financieros~~. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

~~65-75.~~ La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ~~muchas~~ ocasiones, ~~la medición requiere el valor se debe estimar; por ello, la utilización~~uso de estimaciones razonables ~~es como~~ una parte esencial en la elaboración de los estados financieros ~~y no menoscaba, sin que ello menoscabe~~ su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, ~~tanto~~ las definiciones de pasivo y gasto ~~como, y~~ la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

~~66-76.~~ El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera ~~neto~~ de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

~~67-77.~~ Se ~~reconocerán~~reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

~~68-78.~~ Cuando no exista probabilidad de que ~~el~~un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

~~69.79.~~ Se ~~reconocerán~~ reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

80. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

~~70.81.~~ Se ~~reconocerán~~ reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos ~~o en el potencial de servicio futuros~~ producidos a lo largo del periodo contable ~~o bien sea~~ en forma de entradas o incrementos ~~de~~ del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

~~71.82.~~ Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o ~~junto~~ con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

~~Cuando la entidad tenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas.~~

~~72.83.~~ La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

~~73.84.~~ Se ~~reconocerán~~ reconocen como costos o gastos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos ~~o en el potencial de servicio futuros~~ relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

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

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

74-86. Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.

75-87. ~~Si~~ Cuando se espere que el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos futuros que provienen del mismo ~~ubren más~~ surjan a lo largo de ~~un periodo contable, varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta~~ los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a con el fin de ~~que se reconozca~~ reconocer el costo o gasto en los periodos contables en que se consuma el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con estos recursos.

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

76-88. Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

77-89. En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el ~~reconocimiento, medición, revelación~~ Reconocimiento, Medición, Revelación y ~~presentación~~ Presentación de los ~~hechos económicos~~ Hechos Económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

78-90. Los criterios de medición se pueden clasificar dependiendo si son valores de entrada o salida, si son observables o no en un mercado abierto, y si son mediciones específicas o no para ~~una~~ la entidad.

6.3.1. Valores de entrada y de salida

79-91. Los criterios de medición pueden ser valores de entrada o de salida. Los valores de entrada reflejan los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo. Los valores de salida reflejan el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros derivados del uso continuado de un activo o de su venta. Los valores de entrada y de salida pueden diferir por aspectos tales como: a) recursos que se transan en mercados intermediados; b) activos adaptados a los requisitos de funcionamiento particulares de la entidad por los cuales otros participantes del mercado no estarían dispuestos a pagar un precio similar; c) costos de transacción en los que se haya incurrido; d) existencia de mercados activos para transar activos y e) existencia de activos especializados.

80-92. Los criterios de medición para pasivos también se pueden clasificar en términos de si son valores de entrada o de salida. Los valores de entrada se refieren al valor de las transacciones a través de las cuales una obligación se recibe. Los valores de salida reflejan el valor que se requiere para cumplir una obligación o el valor que se requiere para liberar a la entidad de una obligación.

6.3.2. Mediciones observables y no observables

81-93. -Algunas mediciones pueden clasificarse dependiendo de si son o no observables en un mercado abierto, activo y ordenado. Las mediciones que son observables en un mercado, probablemente, son más comprensibles y verificables que las mediciones no observables y pueden representar más fielmente el fenómeno que están midiendo.

94. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de "imparcialidad" en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

6.3.3. Medición específica y no específica para una entidad

82-95. Las mediciones se pueden clasificar dependiendo de si son o no específicas para una entidad. Las mediciones específicas para una entidad reflejan las limitaciones económicas y las condiciones actuales que afectan los posibles usos de un activo y la liquidación de un pasivo por parte de una entidad; además, pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y riesgos que no tienen otras entidades. Las mediciones que no son específicas para una entidad reflejan oportunidades y riesgos del mercado general.

6.3.4. Medición de los activos

83-96. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor presente y valor neto de realización y valor en uso.

6.3.4.1. Costo

84-97. El costo de un activo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

85-98. Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

86-99. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ~~han~~ disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones ~~y~~ mejoras, restauraciones o rehabilitaciones.

~~El costo, como criterio de medición de los servicios, refleja el valor de los recursos empleados (activos adquiridos o desarrollados) que se consumen en la prestación de los servicios. El costo, generalmente, proporciona un vínculo directo con las transacciones efectivamente realizadas por la entidad.~~

~~Si un activo ha sido adquirido en condiciones de mercado, el costo basado en el precio de adquisición proporciona información sobre los recursos disponibles para suministrar servicios en periodos futuros. En el momento en que un activo es comprado o desarrollado, se puede asumir que el valor del potencial de servicio es al menos equivalente al costo de la compra o el desarrollo; pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.~~

6.3.4.2. Costo reexpresado

87-100. El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los activos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. ~~Cuando se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable.~~ El costo reexpresado es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

6.3.4.3. Costo amortizado

88-101. El costo amortizado corresponde al valor inicial del activo ~~inicialmente reconocido~~ más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

6.3.4.4. Costo de reposición

~~89-102.~~ El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

~~90-103.~~ Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que ~~para~~ una entidad que compra vehículos individualmente.

~~91-104.~~ Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

~~92-105.~~ Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. ~~La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.~~

~~93-106.~~ El potencial de servicio restante de un activo es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

~~Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.~~

6.3.4.5. Valor de mercado

~~94-107.~~ El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede podría ser ~~intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas,~~ vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. ~~Cuando el valor se obtiene, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse~~ en un mercado abierto, activo y ordenado, ~~el~~. El valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida, observable y ~~un valor~~ no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

~~95.1. Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de "imparcialidad" en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).~~

En un mercado abierto, activo y ordenado, el 6.3.4.6. Valor presente

~~96.108. El valor **de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el presente** corresponde al valor que resulta de descontar los flujos de efectivo futuros que se espera generen los activos durante el curso normal de las actividades de la entidad **porque estos no**. Los flujos futuros descontados pueden **valer menos que ser** flujos netos de entradas y salidas de efectivo, en tal caso el valor **de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese presente** corresponde a un valor **vendiéndolo) ni pueden valer más que el presente neto**. El valor de **mercado (debido a que la entidad puede obtener presente es un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo)**, valor de salida, no observable y específico para la entidad.~~

6.3.4.76. Valor neto de realización

~~97.109. El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.~~

~~98.110. El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en **tal dicho** mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad.~~

~~La utilidad potencial de medir los activos al valor neto de realización es que un activo no debe tener un valor inferior para la entidad que el valor que podría obtener por la venta del mismo. Sin embargo, este criterio de medición no es adecuado si la entidad es capaz de utilizar los recursos en forma alternativa de una manera más eficiente; por ejemplo, al usarlos en la prestación de servicios. El valor neto de realización es, por lo tanto, útil cuando la alternativa más eficiente para la entidad es la venta del activo.~~

~~El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.~~

Valor en uso

~~El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad.~~

~~El valor en uso es aplicable a los activos generadores de efectivo y refleja el valor que puede obtenerse de un activo a través de su operación y de su disposición al final de la vida útil.~~

~~Los activos que se emplean en actividades de generación de efectivo, con frecuencia, proporcionan flujos de efectivo conjuntamente con otros activos. En tales casos, el valor en uso solo puede estimarse al calcular el valor presente de los flujos de efectivo de un grupo de activos.~~

6.3.5. Medición de los pasivos

~~99-111.~~ Las bases de medición aplicables a los pasivos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de cumplimiento ~~y~~ valor de mercado ~~y~~ valor presente.

6.3.5.1. Costo

~~100-112.~~ El costo de un pasivo es ~~la contraprestación recibida~~ el valor de los recursos recibidos a cambio de la obligación asumida, ~~esto es, o~~ el efectivo ~~o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida~~ comprometido para su pago, en el momento de incurrir en el pasivo. El costo es un valor de entrada, observable y específico para ~~una~~ la entidad.

~~La medición al costo es adecuada cuando es probable que los pasivos se liquiden en las condiciones establecidas. Sin embargo, el costo no es apropiado para medir pasivos que no surgen de una transacción, tal como la obligación de pagar los daños causados a terceros. También es difícil aplicar el costo a pasivos que subyacen de una transacción sin contraprestación dado que este no proporciona una representación fiel de la obligación que tendría la entidad; o a los pasivos cuyo valor cambia a través del tiempo, tales como aquellos relacionados con pensiones a cargo de la entidad.~~

6.3.5.2. Costo reexpresado

~~101-113.~~ El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los pasivos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. ~~Cuando se contraigan obligaciones en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse~~

~~en moneda legal colombiana, según la norma aplicable.~~ El costo reexpresado es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

6.3.5.3. Costo amortizado

~~102.114.~~ El costo amortizado corresponde al valor inicial del pasivo ~~inicialmente reconocido~~ más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo amortizado es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

6.3.5.4. Costo de cumplimiento

~~103.115.~~ El costo de cumplimiento representa la mejor estimación de los costos en que la entidad incurriría para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo. Es un valor de salida, no observable y específico para ~~una~~ entidad.

~~104.116.~~ Cuando el costo de cumplimiento dependa de eventos futuros, todos los resultados posibles se tendrán en cuenta para estimar el valor requerido para cumplir la obligación, este método se conoce como el valor esperado y tiene como objetivo reflejar imparcialmente todos los desenlaces posibles. Cuando los efectos del valor del dinero en el tiempo sean significativos, el flujo de efectivo deberá descontarse.

~~Cuando el cumplimiento se lleve a cabo por la entidad, el costo no debe incluir ningún excedente que esta pueda obtener por ejecutar directamente las actividades correspondientes, porque este no representa un uso de recursos por parte de la entidad. Cuando la obligación se liquide por medio de un tercero, el valor incluirá implícitamente el ingreso requerido por el contratista, dado que el valor total cobrado por el mismo será cancelado con recursos de la entidad.~~

6.3.5.5. Valor de mercado

~~105.117.~~ El valor de mercado ~~de un pasivo~~ es el valor por el cual ~~la obligación puede~~ un pasivo ~~podría~~ ser ~~liquidada o transferida entre partes interesadas y debidamente informadas,~~ transferido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. ~~Cuando el valor se obtiene, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse~~ en un mercado abierto, activo y ordenado, ~~el~~. El valor de mercado ~~puede ser~~ es un valor de ~~entrada o de~~ salida, observable y ~~un valor~~ no específico para la entidad.

~~El valor de mercado puede ser un criterio de medición adecuado cuando el valor de la liquidación del pasivo es atribuible a cambios en una tasa, precio o índice determinados en un mercado abierto, activo y ordenado. Sin embargo, en los casos en que la capacidad de transferir un pasivo está restringida y los términos de tal transferencia no están claros, un valor de mercado es significativamente menos importante, incluso si este existe. Particularmente, este es el caso para pasivos surgidos por obligaciones de transacciones sin contraprestación porque es improbable que exista un mercado abierto, activo y ordenado para tales pasivos.~~

6.3.5.6. Valor presente

118. El valor presente corresponde al valor que resulta de descontar los flujos de efectivo futuros necesarios para la cancelación de un pasivo. Los flujos futuros descontados pueden ser flujos netos de salidas y entradas de efectivo, en tal caso el valor presente corresponde a un valor presente neto. El valor presente es un valor de salida, no observable y específico para la entidad.

6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

~~106.~~119. La información financiera se revela en los estados financieros de la entidad, los cuales están conformados por la estructura de ~~los estados financieros, así como en sus est~~ os y las notas explicativas.

~~107.~~120. La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad ~~de gobierno~~.

~~108.~~121. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente.

6.4.1. Selección de la información

~~109.~~122. La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se ~~reporta~~ revela en la estructura de los estados financieros ~~yo~~ en ~~las~~ notas.

~~110.~~123. La información que se selecciona para ~~exponer, revelar~~ en la estructura de los estados financieros, es aquella que informa sobre los ~~mensajes~~ aspectos claves acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, ~~mientras que~~. Por su parte, la información que se selecciona para revelar en las notas a los estados financieros ~~se selecciona para busca~~ hacer que la información ~~expuesta~~ sea más útil y proporcione detalles que ayudarán a los usuarios a entenderla. La información a revelar en las notas no sustituye la información a ~~exponer~~ revelar en la estructura de los estados financieros.

~~111.~~124. Por lo general, se debe evitar la repetición de información en los estados financieros, sin embargo, en ocasiones, la misma información puede estar a la vez ~~expuesta y~~ revelada en la estructura de los estados financieros y en las notas. Por ejemplo, un total ~~expuesto~~ revelado en ~~el cuerpo~~ la estructura de los estados financieros puede repetirse en las notas, cuando estas proporcionan una desagregación o detalle del total ~~expuesto~~ revelado. De forma análoga, la misma información puede ~~presentarse~~ revelarse en diferentes estados financieros para abordar objetivos diferentes.

~~La información a revelar incluye, entre otras, lo siguiente: políticas aplicables o metodologías utilizadas para reconocer y medir la información expuesta; desagregaciones de la información expuesta; información sobre partidas que cumplen algunas características de la definición de~~

~~un elemento e información sobre partidas que cumplen la definición de un elemento, pero no el criterio de reconocimiento.~~

~~112-125.~~ La información revelada en las notas a los estados financieros tiene las siguientes características:

a) ~~es~~ necesaria para que los usuarios comprendan los estados financieros,

b) ~~proporciona~~ información que presentan los estados financieros de manera contextualizada y según el entorno en que opera la entidad, y

c) ~~tiene~~, generalmente, una relación clara y demostrable con la información ~~exponer~~ revelada en ~~el cuerpo~~ la estructura de los estados financieros ~~a los que pertenece~~.

~~113-126.~~ Las decisiones sobre selección de información requieren una revisión crítica y continua. Las transacciones materiales, sucesos y otras partidas presentadas se deben reflejar de forma que transmitan su esencia económica en lugar de su forma legal, a fin de que se cumplan las características cualitativas de la información financiera de Relevancia y Representación fiel.

6.4.2. Ubicación de la información

~~114-127.~~ La ubicación de la información tiene un impacto en la contribución que esta pueda realizar al logro de los objetivos de la información financiera. La ubicación puede afectar la comparabilidad de la información y la manera en que los usuarios la interpretan. La ubicación puede usarse para lo siguiente:

a) ~~transmitir~~ la importancia relativa de la información y su conexión con otros elementos de información,

b) ~~transmitir~~ la naturaleza de la información,

c) ~~vincular~~ elementos diferentes de información que se combinan para ~~cumplir~~ suplir una necesidad concreta del usuario y

~~d) distinguir~~ entre la información seleccionada para ~~exponer e información seleccionada para~~ revelar.

~~e) La ubicación en la estructura de la información en los estados financieros contribuye a comunicar una imagen financiera integral de la entidad. Para los estados financieros, la información expuesta se muestra en el cuerpo del estado respectivo, mientras que la información a revelar se muestra en las notas.~~

6.4.3. Organización de la información

~~115-128.~~ La organización de la información se refiere a la clasificación y agrupación que debe tener en los estados financieros. La manera como se organiza la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

~~116-129.~~ La organización de la información ayuda a garantizar que los ~~mensajes~~ aspectos claves sean comprensibles, identifica claramente las relaciones importantes, destaca apropiadamente la información que comunica los mensajes claves y facilita las comparaciones.

~~117-130.~~ Al organizar la información, se deben tomar una serie de decisiones que tienen que ver con el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de las partidas dentro de ~~un componente concreto del informe~~ los estados financieros.

~~118-131.~~ La información ~~reconocida~~ revelada en ~~el cuerpo~~ la estructura de los estados financieros ~~usualmente~~ se organiza en totales y subtotales numéricos. Esta organización proporciona una visión ~~estructurada~~ integral de temas como la situación financiera, el resultado y los flujos de efectivo, de la entidad.

~~119-132.~~ En el caso de los estados financieros, las relaciones pueden darse entre los siguientes elementos:

a) subconjuntos de valores ~~expuestos~~ revelados en la estructura de los estados financieros o cambios en los valores ~~expuestos~~ revelados y su efecto sobre la situación financiera, el resultado y los flujos de efectivo de ~~una~~ la entidad;

b) diferentes valores ~~presentados en~~ revelados en la estructura de los estados financieros que reflejen el impacto de un evento externo común, o que contribuyan juntos a la comprensión de un aspecto de la situación financiera o el resultado de la entidad; y

c) valores presentados y notas relacionadas de información a revelar que proporcionen información que explique o apoye la comprensión, por parte de los usuarios, de las partidas ~~reconocidas~~ reveladas.

~~120-133.~~ La organización de la información en los estados financieros incluye decisiones sobre lo siguiente:

a) ~~desagregación de totales en categorías que tengan sentido;~~

b) ordenación y agrupación de partidas expuestas dentro de cada estado; ~~z~~

c) identificación de agregados; ~~z~~ y

d) identificación de otra información a introducir en ~~el cuerpo del estado~~ la estructura de los estados financieros.

~~121.~~ 134. La información revelada en las notas a los estados financieros se organiza de modo que las relaciones con las partidas ~~presentadas~~ reveladas en ~~el cuerpo~~ la estructura de los estados financieros sean claras.

135. En todo caso, las exigencias mínimas de revelación estarán contenidas en las Normas para el ~~reconocimiento, medición, revelación~~ Reconocimiento, Medición, Revelación y ~~presentación~~ Presentación de los ~~hechos económicos~~ Hechos Económicos.