

## Apreciaciones respecto a los criterios de reconocimiento, medición y revelación del nuevo Régimen de Contabilidad Pública en Colombia

Leidy Katerine Rojas Molina

Programa Contaduría Pública

Corporación Unificada Nacional de Educación Superior - CUN

La contabilidad aplicada al sector público en Colombia ha vivido cambios interesantes en los últimos 30 años, dando vuelcos que han perfeccionado el ejercicio contable en las entidades gubernamentales. Los criterios contables de reconocimiento, medición y revelación aplicados en Colombia durante los años de existencia de esta forman un importante eje de estudio que es analizado en esta investigación, considerando la importancia adquirida por la entrada en vigencia de normas internacionales de información financiera, aplicada a entidades del sector público (IPSAS), en comparación con el Régimen de Contabilidad Pública, expedido en el año 2007. La metodología empleada en este estudio es de carácter descriptivo con un enfoque cualitativo, lo cual nos permite determinar los cambios principales presentados en el nuevo Régimen de Contabilidad Pública.

**Palabras clave:** IPSAS, reconocimiento, medición, revelación

### **Theoretical Approach to Differences in the Criteria for Recognition, Measurement and Disclosure of the New Public Accounting Regime**

In the last 30 years in Colombia the accounting applied to the public sector has experienced changes that had improve the accounting in government agencies, the accounting criteria of measurement, recognition and disclosure applied in Colombia during the years of existence of this, form an important focus of study is analyzed in this research, considering the importance acquired by the entry into force of international financial reporting standards applied to public sector entities (IPSAS), compared with the RCP, issued in the year 2007. The methodology used in this study is descriptive with a qualitative approach, which allows us to determine the main changes in the new regime of public accounting.

**Keywords:** IPSAS, measurement, recognition, disclosure

### **Apreiações com relação aos critérios de reconhecimento, medição e revelação do novo regime de contabilidade pública na Colômbia**

A contabilidade aplicada ao setor público na Colômbia tem tido mudanças interessantes nos últimos 30 anos, dando algumas viradas que têm aperfeiçoado o exercício contábil nas entidades governamentais. Os critérios contábeis de reconhecimento, medição e revelação aplicados na Colômbia, durante os anos de existência dela, conformam um importante item de estudo que é analisado nesta pesquisa, considerando a importância adquirida pela entrada em vigor de normas internacionais de informação financeira, aplicada a entidades do setor público (IPSAS), em comparação com o regime de contabilidade pública, do ano de 2007. A metodologia utilizada neste estudo é de caráter descriptivo com uma visão qualitativa que nos permite determinar as principais mudanças havidas no novo regime de contabilidade pública.

**Palavras-chave:** IPSAS, reconhecimento, medição, revelação

## 1. Introducción

El Régimen de Contabilidad Pública en Colombia se ha segmentado atendiendo a las necesidades propias de las entidades que conforman el sector público. Esta segmentación se dio siguiendo la clasificación establecida por el comité institucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas. De esta forma, se crearon tres modelos contables. El primer modelo es aplicable a las entidades de gobierno; el segundo modelo, a las entidades del sector público no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público, las cuales son dependientes de una entidad del gobierno. Finalmente, el tercer modelo es aplicado a entidades emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Las entidades del sector gobierno que aplican el primer modelo contable basan la preparación de la información financiera en las Normas Internacionales de Contabilidad del sector público IPSAS. Dichas entidades tienen como objetivo la definición, la observancia y la ejecución de políticas públicas, las cuales pretenden incidir en la asignación de bienes y servicios, y en la redistribución de la renta y la riqueza. Estas se caracterizan por que no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, del Estado (Contaduría General de la Nación, 2015).

De otra parte, las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público tienen como referente normativo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Dichas entidades poseen como característica fundamental que no emiten instrumentos de deuda o patrimonio, o que en caso de emitirlos no se negocian en el mercado de valores. Estas empresas tampoco pueden actuar en calidad de bancos, intermediarios de bolsa, cooperativas de

crédito, compañías de seguro, fondos de inversión, o cualquier otra entidad que capte o administre recursos de terceros; adicionalmente, dependen de una entidad de gobierno.

El objeto de estudio de esta investigación está conformado por los dos tipos de entidades reseñadas anteriormente que aplican el primer y segundo modelo contable diseñado para entidades de gobierno y entidades no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, pero dependen de una entidad del gobierno. Esto se realiza considerando que poseen regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los de otras entidades, y conforman una parte fundamental de la contabilidad aplicada al sector público. Bajo estas consideraciones, es importante destacar el papel de la contabilidad aplicada al sector público como un instrumento fundamental para reconocer la realidad económica de las entidades gubernamentales, y la importancia que los usuarios de la información financiera ejercen en funciones de control, inversión, financiación, planeación, ejecución, y evaluación de la políticas económicas y sociales del Estado, a través del análisis efectivo de la información reportada por estas entidades.

Tomando en cuenta la importancia de la contabilidad aplicada al sector público, en Colombia, se han vivido cambios normativos importantes. Algunos autores como Gómez y Montesinos (2012) plantean que la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera para Colombia ha sido una innovación producida por la preocupación interna del país por prepararse y adaptarse a nuevos retos, más que por implicaciones externas que hayan llevado a esta acción. Cabe anotar que, en Colombia, se expidió un Régimen de Contabilidad Pública para el año 2007, en el cual se adoptaban algunos conceptos establecidos en los estándares internacionales de contabilidad

del sector público (IPSAS)<sup>1</sup>. Sin embargo, para los años 2014 y 2015, se expidió el nuevo Régimen de Contabilidad Pública, en el cual se abarcan criterios más profundos, y se incorpora el marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, un aspecto de suma importancia en la revelación de información de las entidades del sector público objeto de análisis en este estudio.

## 2. Metodología

La investigación realizada es cualitativa con carácter descriptivo. Los estudios descriptivos buscan especificar propiedades y características del fenómeno analizado (Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista Lucio, 2006). En ese marco, según lo establecido por Lee y Humphrey (citados en García, Dueñas y Moreno, 2011), existen diversos métodos de investigación, entre los cuales encontramos entrevistas, observación del participante, estudios de casos, investigación-acción, evidencia documental, entre otros. En este estudio, resulta fundamental la observación del investigador, que se convierte en un instrumento vital para la investigación cualitativa.

Los elementos abordados en esta investigación pretenden comparar de forma descriptiva el nuevo Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la normatividad contable expedida en el año 2007 por el Gobierno colombiano. A partir de las observaciones de la investigadora, se pretende establecer las diferencias principales entre el nuevo marco regulatorio y el anterior, en lo que respecta a los criterios de reconocimiento medición y revelación de los estados financieros, aplicables a las entidades públicas de gobierno, y a las entidades que no cotizan en el

mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Este proceso comparativo se nutre teóricamente de las investigaciones que previamente se han realizado frente a la adopción de IPSAS en países de Centroamérica y Sudamérica. Para ello, se llevaron a cabo consultas en bases de datos como Scopus, Redalyc, Web of Science —antiguo ISI (International Statistical Institute)—, con palabras clave como «IPSAS», «contabilidad gubernamental» y «contabilidad pública». La selección de artículos empleados en el desarrollo de la investigación se realizó sobre la base de los resúmenes obtenidos en la búsqueda. Las bases de datos anteriormente relacionadas fueron escogidas considerando la amplitud, y la relevancia de los artículos publicados y el número de revistas que se encuentran en estas.

De esta forma, en el artículo, se presenta de forma inicial la comparación y las principales diferencias entre los dos regímenes contables analizados, en lo que respecta a los criterios de reconocimiento, medición y revelación. Posteriormente, empleando el método de evidencia documental, se plantean las conclusiones, las cuales son enfrentadas con las investigaciones realizadas previamente en otros países de América Latina; de este modo, se logra definir de manera general en qué aspectos se distinguen principalmente los dos regímenes contables objeto de estudio.

## 3. Análisis del nuevo Régimen de Contabilidad Pública

En principio, el Régimen de Contabilidad Pública fue adoptado por la resolución 354 de 2007. Dicho régimen

<sup>1</sup> Las siglas responden a su nombre en inglés: *International Public Sector Accounting Standards*.

estaba conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, vigente a través de las resoluciones 355 de 2007 y 356 de 2007, en las que adicionalmente se integra al Régimen de Contabilidad Pública, el marco conceptual y el manual de procedimientos del RCP.

La normatividad inicialmente presentada se ha modificado con los años en un proceso de convergencia que ha buscado la incorporación de estándares internacionales de información financiera en el Régimen de Contabilidad Pública. Algunos de estos cambios se han dado con la expedición de la resolución 743 de 2013, mediante la cual «[...] se incorpora en el régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones» (Contaduría General de la Nación, 2013). Con dicha resolución, se han establecido las entidades obligadas y los plazos de aplicación de esta normatividad para las empresas de gobierno, y para las entidades públicas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.

Con respecto a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y que han sido clasificadas como empresas dependientes de entidades del gobierno por el comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, se expidió la resolución 414 de 2014. En esta, se establece el marco conceptual y las normas de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos, además de los períodos de aplicación para dicha normatividad (Contaduría General de la Nación, 2014).

En cuanto a las entidades del sector gobierno, la Contaduría General de la Nación expidió la resolución 533 de 2015, en la cual se incorpora el marco conceptual para la preparación y la presentación de

información financiera de dichas entidades, entre las que se encuentran los departamentos, las entidades centralizadas, las universidades de carácter público y demás entidades previamente clasificadas por el comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas. Centraremos nuestra atención en esta normatividad, en conjunto con la resolución 414 de 2014, puesto que allí se concentran las normas aplicables a la población objeto de estudio.

En el proceso de convergencia hacia normas internacionales, se presentaron los primeros cambios en los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos, un aspecto primordial en la investigación adelantada en este caso. Para analizar las principales diferencias y similitudes presentadas en este proceso de convergencia, nos ocuparemos de realizar una comparación en detalle entre el Régimen de Contaduría Pública expedido con la resolución 354 de 2007 y los marcos conceptuales incorporados por las resoluciones anteriormente mencionadas. En función de ello, abordaremos de manera ordenada cada uno de los ítems de especial relevancia que hemos mencionado anteriormente, entendiendo estos como los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos. Comenzaremos con los criterios de reconocimiento establecidos en cada uno de los referentes normativos ya enunciados.

### **3.1. Apreciaciones respecto a los criterios de reconocimiento**

La resolución 354 de 2007 estableció el Régimen de Contabilidad Pública, en el que, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, se detallan las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad

contable pública (Contaduría General de la Nación, 2007). Estos son detallados a continuación:

- Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden) que son afectados por los hechos
- Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad
- Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios, o expresada de manera clara en términos cualitativos o cuantitativos físicos

Por su parte, la resolución 414 de 2014, por medio de la cual se adopta el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, detalla los criterios referenciados, partiendo de la concepción misma de lo que se considera «reconocimiento» (Contaduría General de la Nación, 2014). Este es definido de la siguiente forma: «Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable» (Contaduría General de la Nación, 2014).

Adicionalmente, dicho marco conceptual establece los siguientes criterios para reconocer un hecho económico dentro de los elementos de los estados financieros:

- La posibilidad de asignar una cantidad monetaria fiable.

- La probabilidad o el grado de incertidumbre de que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa, basados en la evidencia disponible en la fecha de corte de preparación.
- La fiabilidad al determinar un valor para los elementos de los estados financieros que pueda ser medido con razonabilidad, cuando dicho valor deba ser estimado: dichas estimaciones deben ser razonables, en este caso, cuando no exista una estimación razonable no pueden incorporarse partidas dentro de los estados financieros. Sin embargo, estos casos podrán revelarse en las Notas a los Estados Financieros.

A su vez, el marco conceptual definido con la resolución 414 de 2014 establece que no podrán reconocerse obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar, puesto que, en dicho caso, no se aplicaría lo establecido en el principio de devengo, una diferencia significativa con el Régimen de Contabilidad Pública del año 2007, en el que no existía una referencia explícita a estos casos. De igual forma, la resolución 533 de 2015, que define el marco conceptual para las entidades de gobierno, no realiza precisiones sobre este aspecto.

Al analizar los criterios de reconocimiento establecidos en la resolución 414 de 2014 para entidades que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran ahorro del público, y la resolución 533 de 2015, que incorpora el marco conceptual para entidades de gobierno que aplica normas contables siguiendo los modelos establecidos en IPSAS, observamos que son similares los criterios de reconocimiento con contadas excepciones. Una de ellas corresponde a la incorporación en la resolución 414 de 2014 del término «Estado de resultado integral» y otra es la limitación para reconocer contratos que no hayan sido ejecutados, mientras que, en la resolución 533 de 2015, en los



criterios de reconocimiento, se alude únicamente al estado de resultados y no se realiza ninguna referencia explícita sobre contratos sin ejecutar.

### 3.2. **Apreciaciones con respecto a los criterios de medición**

Con respecto a los criterios de medición establecidos en el Régimen de Contaduría Pública, acogidos por la resolución 354 de 2007, se establece que los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico, lo cual permite la aplicación de criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación de información. Los criterios de actualización expresados en Régimen de Contabilidad Pública (RCP) hacen referencia a costo reexpresado, valor presente neto, costo de reposición, valor de realización y valor razonable.

Conforme a lo establecido en el RCP del año 2007, el costo histórico representa la asignación de valor a los diferentes hechos económicos y operaciones en el momento en que las mismas suceden. Estas se constituyen por el precio de adquisición o importe original, a lo cual se adicionan todos los costos o gastos incurridos. De igual forma, el RCP establece criterios de actualización que hemos relacionado anteriormente y que se definen a continuación:

- **Costo reexpresado:** Está constituido por el costo histórico actualizado al valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por fenómenos económicos exógenos.
- **Valor presente neto:** Este corresponde al valor que resulta de descontar la totalidad de los flujos

futuros, que puede generar un activo o un pasivo empleando una tasa de descuento.

- **Costo de reposición:** Representa el precio que deberá pagarse por adquirir un activo similar o por reponer los bienes en condiciones semejantes a las existentes.
- **Valor de realización:** Es el importe en efectivo o su equivalente, mediante el cual será convertido un activo o liquidado un pasivo en condiciones normales.
- **Valor razonable:** Es el precio que se pagaría por un activo o el importe a cancelar por un pasivo en condiciones de independencia mutua entre las partes; dicho valor puede determinarse en un mercado activo<sup>2</sup> o a través de metodologías que tasan dicho valor.

Por su parte, el marco conceptual adoptado mediante resolución 414 de 2014 para entidades que no captan ni administran ahorro del público y el marco conceptual establecido en la resolución 533 de 2015, aplicable a entidades de gobierno, establecen como condición principal para reconocer un elemento en los estados financieros que el mismo pueda medirse con fiabilidad. En este caso, la medición es un proceso a partir del cual se asigna un valor monetario a un elemento. La medición de un elemento del estado financiero se lleva a cabo en dos momentos: por un lado, el reconocimiento y, por otro lado, la medición posterior. En el proceso de reconocimiento, se incorporan los elementos en los estados financieros; sin embargo, con el objetivo de lograr una representación fiel, estos valores pueden ser objeto de ajuste a criterios

<sup>2</sup> El mercado activo es definido por el RCP, como el espacio de transacción en que fluyen y participan múltiples agentes, y en el que los precios se forman por interacción de las fuerzas de la oferta y la demanda.

diferentes de medición a los empleados en el proceso de reconocimiento.

Los criterios de medición establecidos en el marco conceptual, resolución 414 de 2014, se definen de la siguiente manera (Contaduría General de la Nación, 2014):

- **Costo:** Los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los bienes y servicios recibidos o efectivo y su equivalente, que se espera pagar para satisfacer el pasivo correspondiente en el curso normal del negocio. Cuando los activos se adquieran a precios de mercado, el costo corresponderá al valor razonable de dichas partidas.
- **Costo reexpresado:** Es el resultado de la actualización del costo histórico de activos y pasivos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos.
- **Valor razonable:** En este caso, los activos se miden por el precio que será recibido por vender un activo y los pasivos por el precio que sería pagado por transferir el pasivo en una transacción ordenada<sup>3</sup> entre participantes del mercado<sup>4</sup>.

En la medición del valor razonable, deben considerarse las características del activo o pasivo que son tenidas en cuenta por los participantes del mercado a la hora de fijar su precio, considerando características tales como la condición y localización del activo, y sus restricciones en caso de que las mismas se presenten. El valor razonable deberá ser ajustado por los costos de transporte incurridos para llevar a cabo el activo hasta el mercado principal<sup>5</sup>. Adicionalmente, para la determinación del valor razonable, no deben considerarse los costos de transacción.

- **Valor presente neto:** Bajo este criterio, los activos se miden por el valor que resulta de descontar los flujos de efectivo netos futuros que generarán dichos activos durante el curso normal de la operación. Por su parte, los pasivos se miden por el valor producto de descontar las salidas de efectivo netas futuras que se necesitan para pagar las obligaciones en el curso normal de la operación.
- **Costos de reposición:** Los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deben pagarse para adquirir un producto similar al que se tiene o su costo actual estimado de remplazo de bienes en condiciones semejantes a las existentes. En cuanto a los pasivos, estos se miden

<sup>3</sup> Conforme a lo establecido en el marco conceptual, una transacción ordenada es aquella que cumple con dos condiciones: i) la transacción ha sido expuesta al mercado en un período anterior a la fecha de medición, de forma tal que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que involucran activos o pasivos propios de la operación, y ii) no es una transacción forzada (Contaduría General de la Nación, 2014).

<sup>4</sup> Los participantes de mercado son compradores o vendedores, que tienen las siguientes características: i) actúan de manera independiente; ii) están debidamente informados; iii) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y iv) tienen voluntad de realizar la transacción —es decir, están motivados, pero no tienen la obligación de realizarla— (Contaduría General de la Nación, 2014, marco conceptual).

<sup>5</sup> El marco conceptual adoptado mediante resolución 414 de 2014 define como mercado principal aquel con mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo. Salvo evidencia contraria, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realiza normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo.

por el efectivo u otras partidas equivalentes requeridas para liquidar la obligación en el momento presente.

- Valor neto de realización: Los activos se miden por el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. Mientras, los pasivos se miden por el efectivo o equivalentes al efectivo requeridos para cancelar las obligaciones en el curso normal de la operación.

En este, caso la resolución 533 de 2015, que establece el marco conceptual de referencia para las entidades gubernamentales siguiendo el modelo IPSAS, presenta una base de medición adicional, no establecida ni en el antiguo Régimen de Contabilidad del año 2007, ni en el marco conceptual incorporado por la resolución 414 de 2014, aplicable a entidades que no captan ni administran ahorro del público. Esta base de medición aplicable a los activos hace referencia de manera explícita al costo amortizado, el cual corresponde al valor del activo inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo, menos los pagos de capital e intereses, menos cualquier disminución por deterioro del valor, un concepto que de manera explícita no es incorporado en los dos modelos contables mencionados del año 2014 y 2007.

De igual forma, en las bases de medición aplicables a los pasivos, en la resolución 533 de 2015, que define el marco conceptual para entidades de gobierno bajo IPSAS, no se incorporan bases de medición asociadas al valor neto de realización y al valor en uso, que sí son consideradas en el modelo establecido bajo NIIF y en el antiguo Régimen de Contabilidad publicado en el año 2007, una diferencia significativa al aplicar el modelo establecido bajo IPSAS.

### 3.3. Apreciaciones respecto a los criterios de revelación

Los criterios de revelación han sido descritos en el RCP expedido en el año 2007 de manera general por cada grupo de activos, pasivos y patrimonio. En este, se indica que la revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de presentación de servicios o generación de flujos de recursos en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. La revelación a la luz del RCP del año 2007 implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública.

En el desarrollo de las temáticas propias del RCP del año 2007, se realiza un análisis de cada elemento de los estados financieros; adicionalmente, allí se plantean precisiones en criterios de revelación de otros activos y patrimonio por conceptos de superávit. De igual forma, se relacionan aspectos a considerar para efectos de revelación asociados a los tipos de actividades y su clasificación (operacionales y no operacionales). De igual forma, en el manual de procedimientos expedido por la Contaduría General de la Nación (2016), se detallan los aspectos que deben ser revelados por cada componente de los elementos de los estados financieros.

De otra parte, en el RCP expedido en el año 2007, se realizan precisiones respecto a los criterios de revelación considerados en las cuentas de presupuesto y tesorería, una situación que dista de lo establecido en el nuevo Régimen de Contabilidad pública y en el marco conceptual adoptado mediante la resolución



414 de 2014 y la resolución 533 de 2015, en los que no se consideran aspectos relacionados con la contabilidad de caja.

A su vez, el marco conceptual expedido por la resolución 414 de 2014 define la revelación como descripciones o desagregaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los estados financieros, sobre las cuales se proporciona información que no se presenta en la estructura de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos. La empresa referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

Con respecto a los criterios que deben considerarse en la revelación de los hechos económicos, los mismos se encuentran detallados en las normas para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos expedidas en el año 2014. Esto fue actualizado en una versión 2.0 en el mes de octubre de 2016 en conjunto con el marco conceptual.

En dichas normas, se detallan los aspectos a considerarse en la revelación de hechos económicos, los cuales son aplicables a cada uno de los elementos de los estados financieros, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público. De esta forma, en los factores a revelar, se observan variaciones en la información que debe presentar cada entidad frente a los criterios de revelación que eran requeridos en el Régimen de Contabilidad pública del año 2007.

Frente a los criterios de revelación, el marco conceptual para entidades de gobierno, incorporado por medio de la resolución 533 de 2015, siguiendo el modelo IPSAS, es más profundo en los criterios de revelación a observar, puesto que en este caso se indica

que la revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera.

El marco conceptual para entidades de gobierno establece que el seleccionar la información a revelar tiene como objetivo determinar qué información se reporta en las notas y en los estados financieros; en este caso, se entiende que la información revelada en las notas no sustituye la información a exponer en la estructura de los estados financieros. De igual forma, se hace especial hincapié en la importancia que tiene la ubicación de la información, debido a que esta puede afectar la comparabilidad y la manera en que los usuarios interpretan la información. Esta ubicación de la información está ligada con la clasificación y agrupación de la misma, puesto que nuevamente la organización de la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

## 4. Conclusiones

### 4.1. Conclusiones frente a los criterios de reconocimiento

Al analizar el nuevo marco conceptual aplicable a las entidades de gobierno y a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, es posible identificar importantes diferencias en los criterios de reconocimiento aplicables a estas entidades. Esto se debe a que, en principio, el nuevo marco conceptual tiene una base teórica más demarcada, que define de manera concisa lo que se considera reconocimiento de una partida, situación que se reflejó en los acápites anteriores de esta investigación.

En este mismo sentido, se ha evidenciado que una de las diferencias más significativas, no solo en Colombia, sino en distintos países que han aplicado

reformas en los sistemas de contabilidad gubernamental, es la introducción del principio de devengo. Bajo este principio, las transacciones son reconocidas cuando ocurren; por tanto, los gastos se reconocen en el momento que se consumen; y los ingresos, en el momento en el que se da la transacción, sin importar la fecha en la que el efectivo o el pago se genere (Broadbent y Guthrie, 2008; Ouda, 2004; Fuertes, 2007; Cortes, 2006, citados en Araya, Caba y López, 2011).

Esta situación se hace evidente en el marco conceptual expedido en el año 2014 al realizar precisiones asociadas al impedimento de reconocer obligaciones derivadas de contratos que no hayan sido ejecutados. En esa línea, Benito y otros (2007), Paulsson (2006), Ouda (2007) y Torres (2004) han manifestado que los criterios de devengo optimizan los informes, lo que genera mayores sensaciones de transparencia en la información. Esto aporta más y mejor información, con lo cual se facilita la toma de decisiones en la asignación de recursos públicos (IFAC, 2007).

Conforme a lo ha establecido por Araya, Caba y López (2011), la contabilidad de devengo es fundamental en el nuevo proceso de reconocimiento de los elementos de los estados financieros. Entre los beneficios más significativos, derivados de la aplicación del principio de devengo, se encuentran el permitir a los usuarios evaluar la capacidad actual de un gobierno para financiar sus actividades, y cumplir sus obligaciones y compromisos; mostrar la situación financiera de un gobierno y los cambios en ella; y hacer posible la evaluación del desempeño de un gobierno en términos de sus costes de servicio, eficiencia y logros (IFAC, 2003).

Otro de los aspectos en el que se evidencia un cambio significativo respecto a los criterios de reconocimiento establecidos en el RCP del año 2007 y los marcos

conceptuales generados en 2014 y 2015 es el relacionado con la existencia de estimaciones razonables. Cuando las mismas no existan, no se podrán reconocer partidas en el estado de situación financiera; sin embargo, considerando su relevancia y materialidad, dichas partidas podrán revelarse en las notas de los estados financieros.

#### **4.2. Conclusiones frente a los criterios de medición**

Al analizar los criterios de medición establecidos en el RCP publicado en el año 2007, frente al marco conceptual acogido mediante la resolución 414 del año 2014 y la resolución 533 de 2015, es posible evidenciar diferencias en criterios de medición existentes entre las normas regulatorias de 2007 frente a las de 2014 y 2015. Algunos de estos inciden de manera más profunda por los cambios presentados y otros tienen aportes significativos en las nuevas definiciones que son presentadas.

Los cambios que se observan en los marcos conceptuales de los años 2014 y 2015, para los criterios de medición, se evidencian desde la lectura inicial de los mismos, puesto que el RCP del año 2007 define entre sus criterios de medición el costo histórico, mientras que el marco conceptual establece ampliamente el concepto de costo. Con este, no solo hace referencia a los valores pagados en el momento de adquisición, sino que también incluye los conceptos asociados a los valores por pagar para la adquisición de los activos o pasivos, una situación que —como mencionamos— no se presentaba en el RCP del año 2007.

En cuanto al criterio de medición relacionado con el costo reexpresado, la normatividad tanto en el marco conceptual como en el RCP del año 2007 es similar y no se notan diferencias que pueda considerarse

que afectan los procesos de reconocimiento de los elementos de los estados financieros.

La situación anteriormente presentada resulta diferente en lo que respecta al valor presente neto, establecido como criterio de medición tanto en los marcos conceptuales analizados como en el RCP del año 2007. En este caso, cabe anotar que el RCP hace referencia a emplear tasas de descuento para descontar los flujos que puedan generar un activo o un pasivo, mientras que el marco conceptual no menciona la utilización de tasas de descuento, haciendo referencia únicamente a descontar los flujos de efectivo netos futuros o salidas de efectivo neto futuras. Si bien no se menciona la utilización de tasas para descontar dichos flujos de efectivo futuros, tampoco, se plantea una prohibición explícita a la misma, por lo cual se genera un mayor campo de aplicación para este criterio de medición.

En el caso del costo de reposición, en su mayoría, las definiciones son similares; no obstante, el marco conceptual del año 2014 presenta referentes conceptuales más profundos, situación que puede observarse en el mecanismo de medición establecido para los pasivos. Dicho marco indica que los pasivos en los que se emplee el costo de reposición se medirán por el efectivo y otras partidas equivalentes requeridas para liquidar la obligación. Esta definición es similar a lo señalado en el marco conceptual establecido con la resolución 533 de 2015 para entidades de gobierno, debido a que en este caso el costo de reposición se denomina costo de cumplimiento, criterio que no se presentaba en el RCP del año 2007, el cual solo consideraba criterios de medición asociados a bienes o activos, y no a pasivos como sucede en los marcos conceptuales de los años 2014 y 2015.

Otra diferencia significativa encontrada entre el RCP del año 2007 y los marcos conceptuales de los años

2014 y 2015 corresponde al criterio de medición denominado valor de realización. El marco conceptual contempla este criterio como valor neto de realización y no solo como valor de realización conforme lo establece el RCP. La principal diferencia en este caso es que el marco conceptual adoptado permite la disminución de los costos estimados para terminar la producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. Ello no se ve reflejado en el RCP y puede generar impactos significativos en la medición de los elementos de los estados financieros.

Quizá, el ámbito del valor razonable es en el que se observa un cambio significativo, en la medida que hay una serie de variaciones en la presentación de los conceptos que deben considerarse en la aplicación de este criterio de medición. Si bien la definición en ambos casos es similar —puesto que se alude a establecer el precio de la operación en un mercado activo—, el marco conceptual plantea precisiones más detalladas, definiciones más claras. Entre las condiciones de este criterio de medición, se indica que las operaciones deben darse en una transacción ordenada entre participantes del mercado. En este punto, se define detalladamente cuándo se considera que la transacción se ha dado en condiciones ordenadas de mercado y quiénes se consideran como participantes de mercado. Dichas precisiones pueden observarse en la parte previa de esta investigación y no estaban contempladas en el RCP establecido en el año 2007. Este mismo criterio de medición es considerado en el marco conceptual aplicado a entidades de gobierno, que, siguiendo lo establecido en IPSAS, denomina este criterio como valor en uso.

De igual forma, el marco conceptual del año 2014 aplicado a entidades que no captan ni administran ahorro del público a la hora de fijar el precio de un activo considera como aspectos relevantes en la medición

por valor razonable los costos asociados a las condiciones, y la localización del activo y sus restricciones. En este caso, entiende que el valor razonable debe ser ajustado por los costos de transporte incurridos para llevar el activo hasta el mercado principal y define de forma explícita lo que se considera como mercado principal a la luz de la norma citada. Adicionalmente, el marco conceptual establece que los costos de transacción no pueden considerarse para la determinación del valor razonable de los elementos de los estados financieros; esta concepción no se ve reflejada en el RCP del año 2007.

Otro de los aspectos relevantes que distinguen dicho régimen del marco conceptual del año 2015 establecido para entidades de gobierno, siguiendo el modelo IPSAS, reside en la incorporación de conceptos de medición asociados al costo amortizado. Este concepto, presentado en las etapas previas de este estudio, no se ve reflejado en el RCP del año 2007 ni tampoco en el marco conceptual del año 2014 aplicado a entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público. Cabe anotar que este criterio de medición estaría vigente solo para entidades de gobierno.

Como se puede observar, el marco conceptual expone diferencias importantes en los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, lo cual puede llegar a afectar la información que normalmente estas entidades deben presentar. De otra parte, al analizar con detalle ambos marcos normativos, es posible determinar que los marcos conceptuales de los años 2014 y 2015 muestran un soporte teórico y conceptual más profundo que el contenido en el RCP expedido en el año 2007, a partir de los cuales se otorgan mayores herramientas a los actores que intervienen en los procesos de medición de los elementos de los estados financieros.

### **4.3. Conclusiones frente a los criterios de revelación**

Con respecto a los criterios de revelación establecidos en las normas de reconocimiento, medición y revelación, expedidas en conjunto con el marco conceptual, se observa mayor detalle en la información que debe revelarse respecto a lo establecido en el RCP expedido en el año 2007, y en el manual de procedimientos conformado por los procesos de reconocimiento y medición en temas particulares de dicho año. A su vez, es importante destacar que, en el marco conceptual, se evidencia la necesidad de proporcionar información que no se presenta en la estructura de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos. Al respecto, se identifica que la entidad informante referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

Este último aspecto es significativo, puesto que enmarca la importancia de revelar información financiera en las notas a los estados financieros, una deficiencia en la mayoría de entes gubernamentales, conforme lo señalan Caba-Pérez y López-Hernández (2003). Estos autores analizaron las condiciones de presentación de información financiera en países del Mercosur y llegaron a la conclusión de que, en las entidades públicas de estos países, se ve un menor interés por recoger las prácticas contables públicas utilizadas al momento de elaborar las notas de los estados financieros.

De igual forma, se observó que el marco conceptual para entidades de gobierno, siguiendo el modelo IPSAS, es más específico en las características a considerar en el proceso de revelación de la información financiera. En este, se pueden observar criterios de selección, ubicación y organización, determinantes

en la comparabilidad de la información y en la manera en que los usuarios pueden interpretar la misma, un aspecto que no se encuentra en el RCP del año 2007. Finalmente, es importante destacar que analizar detalladamente las modificaciones establecidas para los criterios de revelación puede constituirse como un nuevo tema de investigación por su amplia envergadura y el volumen de la información que debe analizarse.

## Referencias

- Araya, Carlos, Carmen Caba y Antonio López (2011). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *Innovar*, 41(21), 111-123. Bogotá.
- Benito, Bernardino, Isabel Brusca y Vicente Montesinos (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of the iPsas. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Broadbent, Jane y James Guthrie (2008). Public Sector to Public Service: 20 Years of Contextual Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-180. <https://doi.org/10.1108/09513570810854383>
- Caba-Pérez, Carmen y Antonio López-Hernández (2003). La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: Su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidad & Finanzas – USP*, 14(33), 90-100. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000300007>
- Cortés, Josep (2006). The International Situation vis-à-vis the Adoption of Accrual Budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial*, 18(1), 1-26.
- Contaduría General de la Nación (2007). *Resolución 354, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación*. Bogotá, 5 de septiembre.
- Contaduría General de la Nación (2013). *Resolución 743, por la cual se incorpora el en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, 15 de marzo.
- Contaduría General de la Nación (2014). *Resolución 414, por la cual se incorpora, en el nuevo Régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, 8 de septiembre.
- Contaduría General de la Nación (2015). *Resolución 533, por la cual se incorpora, en el régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, 8 de octubre.
- Contaduría General de la Nación (2016). *Manual de procedimientos. Régimen de Contabilidad Pública*. Bogotá, junio de 2016.
- Fuertes, Iluminada (2007). Un análisis del grado de comparabilidad de la información contable pública basado en la rigidez del marco regulador de la IFAC. *Revista Presupuesto y Gasto Público*, 47, 65-86.
- García, Nohora, Nelson Dueñas y Julianna Moreno (2011). Percepciones de las organizaciones sobre la contabilidad financiera. Una ilustración para la ciudad de Bucaramanga-Colombia. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 48, 65-96.
- Gómez, Mauricio y Vicente Montesinos (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: El caso de Colombia. *Revista Innovar*, 22(45), 17-35.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado y Pilar Bautista Lucio (2006). *Metodología de la investigación*. 4ta edición. México: McGraw-Hill.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2003). *Financial Reporting under the Cash Basis Accounting*. Sector Public Committee iFaC. Nueva York: IFAC.



- International Federation of Accountants (IFAC) (2007). *Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. New York: IFAC.
- Ouda, Hassan (2007). Accrual Accounting in the Government Sector, Background, Concepts, Benefits and Costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 39-52.
- Paulsson, Gert (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accounting & Management*, 22(1), 47-62. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>
- Torres, Lourdes (2004). Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems. *Public Administration and Development*, 2(4), 447-456. <https://doi.org/10.1002/pad.332>

Fecha de recepción: 03 de noviembre de 2016

Fecha de aceptación: 01 de junio de 2017

[lady\\_rojas@cun.edu.com](mailto:lady_rojas@cun.edu.com)