MANUAL DE POLÍTICAS DE ORDEN CONTABLE BAJO LOS LINEAMIENTOS DE LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 ACTUALIZADO BAJO LA RESOLUCIÓN 285 DE 2023

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

2024

SECRETARÍA DE HACIENDA MUNICIPAL

OFICINA DE CONTABILIDAD

MUNICIPIO DE DIBULLA - LA GUAJIRA

CAPITULO I. GENERALIDADES

Presentación.

Las políticas y prácticas contables que se presentan en este manual fueron diseñadas para servir de faro orientador a los funcionarios de la entidad que de forma directa o indirecta participan en los procesos de gestión gerencial, contable y financiera, generadores de operaciones de negocios que se presentan en el desarrollo del objeto social de la organización, susceptibles de reconocimiento, medición, presentación, revelación y análisis por parte de los usuarios de la información.

Este manual busca contribuir con el crecimiento y desarrollo de un modelo contable que se alinea de forma adecuada con el modelo de negocio, de tal forma que responda a las necesidades de información financiera relevante, transparente y útil, que le permitan competir y desarrollarse de forma sostenible en mercados cada vez más escasos y competitivos y que ayude en la toma de decisiones y la gestión de la administración.

Para efectos de este manual, la política contable es entendida como los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad, al preparar y presentar estados financieros de la empresa de acuerdo con lo expresado en el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación según la Resolución 533 del 2015, Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las modificaciones dadas en el tiempo.

Por otra parte, un manual de políticas se entiende como el documento que contiene los lineamientos o guías de la visión y actuación de los responsables directos o indirectos de hechos o transacciones económicas, financieras o sociales que afectan el proceso contable de la entidad, por ser susceptibles de reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Introducción.

El presente manual de políticas contables es un instrumento guía a las dependencias y funcionarios responsables de la generación de la información contable, donde se toman como referentes únicos de aplicación, el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación según la Resolución 533 del 2015, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de las cuales La Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira hace parte referente como entidad creada mediante Ordenanza expedida por la Asamblea Departamental.

Teniendo en cuenta lo anterior, es pertinente anotar que la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira, a través de la Secretaria de Hacienda, da cumplimiento a lo señalado en dicha resolución y pone a consideración de usuarios internos y externos este manual para que se tome como una guía o herramienta de manejo de información financiera y contable, con capacidad de brindar información útil para el proceso de control interno y externo de la Administración Pública.

Políticas contables.

Las políticas contables cuya preparación es responsabilidad de la Administración, entendida esta como la gerencia, representación legal y/o junta de administración son definidas como los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar los estados financieros de la entidad.

El propósito general de las políticas contables en la organización es servir de herramienta e instrumento de guía funcional para el adecuado funcionamiento operativo de las transacciones de orden contable que se generen en la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira.

Para el cumplimiento del propósito general, también es importante considerar unos objetivos específicos de las políticas contables que permitan alcanzar el máximo logro propuesto, los cuales son:

a. Aplicar de manera sustancial los principios y normatividad del orden contable que se generen por parte de la Contaduría General de la Nación bajo el nuevo marco normativo.

b. Hacer los trámites del caso y darle fundamento permanente al proceso de sostenibilidad y saneamiento que debe seguir adelantando la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira.
c. Darle soporte legal a lo definido en los comités de sostenibilidad que se generen del proceso contable.
d. Satisfacer las necesidades de información de calidad y con oportunidad para los clientes internos y externos de la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira.
e. Garantizar el cumplimiento de los principios definidos para suministrar información contable útil para la toma de decisiones de inversión.
f. Definir, apoyados en el marco normativo y en juicios profesionales, la base técnica para la aplicación de los criterios contables
g. Garantizar la uniformidad de la información contable.
h. Lograr la coherencia del modelo contable y los objetivos misionales con la finalidad de garantizar información relevante y fiable necesaria para la toma de decisiones.

Diseño de las políticas contables.

Para el diseño de las políticas contables nos fundamentamos en el conocimiento de la entidad, específicamente en la revisión y análisis de su naturaleza, actividad económica, transacciones y hechos económicos que realiza y el ámbito económico en que se desenvuelve, de igual manera nos apoyamos en el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación según la Resolución 533 del 2015, modificada por la resolución 454 del 2017, 425 del 2019, la resolución 218 del 2020, la resolución 331 de 2022, la resolución 285 de 2023 y las Resoluciones 436 y 438 del 2024, definidas como Marco Normativo para Entidades de Gobierno - políticas contables, estimaciones y errores, cuyo propósito es dar orientación sobre la selección y aplicación de políticas contables que deben usarse en la preparación de los estados financieros en las entidades.

De igual forma la experiencia, conocimiento y realidades del sector en que se desempeña la entidad se convirtieron en referentes para el diseño de las políticas, haciendo uso para ello, del juicio profesional.

Alcance.

El presente manual, de manera integral y objetiva, es de obligatorio cumplimiento para la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira y debe ser aplicado por todos los actores de la información contable y por los usuarios de esta, debido a que se debe tomar como documento de referencia para las áreas de control interno y todas aquellas que requieran información financiera de la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira.

Dentro del proceso contable y financiero, las disposiciones normativas que se generen en materia contable por parte de la contaduría general de la Nación, harán parte integral del

presente manual de políticas, en especial lo señalado por la Resolución 533 del 2015, mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicables a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha Resolución. Teniendo en cuenta que esta es la entidad rectora en lo que a procedimientos macro se refiere.

Uniformidad de las políticas contables.

Las políticas contables desarrolladas y aprobadas serán de aplicación uniforme para transacciones, hechos y condiciones que sean similares. En los casos en que la Resolución 533, políticas contables, estimaciones y errores que permitan establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas, se seleccionará una política contable adecuada y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios o creación de nuevas políticas contables.

Cuando sucesos o hechos generen cambios en el modelo o procesos de negocio, las políticas contables en consecuencia pueden demandar mejoras, ajustes o modificaciones y/o adiciones en las políticas contables o en otro caso la construcción de una nueva política, que garanticen la utilidad, relevancia y transparencia de la información financiera presentada en los estados financieros. Para lo cual se deben considerar los siguientes pasos:

a. Identificación y revisión del evento, suceso o hecho económico, financiero, administrativo, social o ambiental que sugiere los cambios o el diseño de una nueva política contable.
b. Análisis del impacto del cambio en los resultados y la posición financiera.
c. Establecer los marcos de referencia para los cambios o diseños de la política, que será en primera instancia, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno emitido por la Contaduría General de la Nación según la Resolución 533 del 2015.
d. Se da a conocer a los responsables de la aprobación de la política de necesidad de cambio o creación de la política contable.
e. Una vez aceptados los cambios o la creación, se aplica de forma uniforme a partir de su aprobación.

Manual de políticas contables.

El manual de políticas se entiende como el documento que contiene las políticas resultantes de la identificación y análisis del entorno de la entidad, con la aplicación de referentes normativos, conceptuales y experienciales que orientan la actuación de los responsables directos o indirectos de hechos o transacciones económicas, financieras o sociales que afectan el proceso contable de la entidad, por ser susceptibles de reconocimiento, medición, presentación y revelación.

El objetivo del manual es compilar y ordenar las políticas contables que sirven de guía a los funcionarios de la entidad para articular las operaciones de negocio y el modelo contable con los objetivos misionales y estratégicos de la alta dirección y que contribuya al crecimiento, desarrollo y sostenibilidad de la organización.

El manual requiere ser socializado, conocido y apropiado por todos los miembros de la organización para su adecuada aplicación y exige seguimiento y monitoreo para que se mantenga actualizado y acorde con los cambios y necesidades de la empresa en armonía con un entorno económico y de mercado cambiante y exigente.

Políticas Contables

Aspectos generales de la entidad.

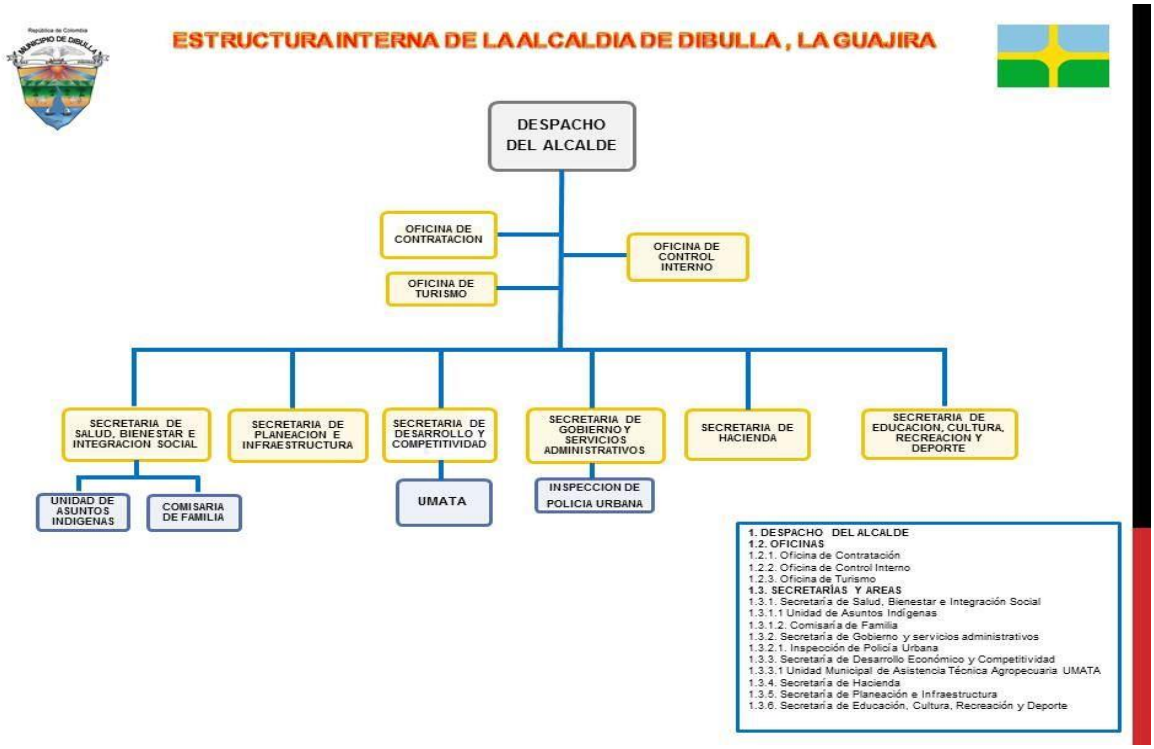
Descripción de la Entidad

Esta sección indicamos las principales políticas de impacto adoptadas por la Alcaldía Municipal de Dibulla - La Guajira para el adecuado reconocimiento de las situaciones y hechos de afectación económica y contable, de acuerdo con los lineamentos impartidos por la Contaduría General de la Nación en su Marco Normativo, buscando ofrecer de manera permanente las características cualitativas de la información financiera.

Aplicativo Contable

Es de vital importancia que la información contable surta un trámite bajo herramienta tecnológica de última generación que garantice la efectiva operatividad, brindando eficiencia, eficacia y rapidez en la generación de la información con oportunidad y transparencia para los usuarios de esta, así como para los gestores de la información contable y financiera.

Estructura Administrativa de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA.



Misión de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA.

El municipio de Dibulla como ente territorial, propende por ofrecer a la comunidad bienes y servicios públicos de calidad que favorezcan el desarrollo social, económico y ambiental de sus habitantes, motivando la participación política bajo los preceptos de eficiencia, eficacia, transparencia e imparcialidad; con el propósito de crear espacios de respeto y reconocimiento en el marco de los derechos fundamentales. Como territorio plurietnico y diverso canaliza sus competencias hacia el fortalecimiento de sus relaciones con el departamento, la nación y las instancias de cooperación internacional, para de esta manera alcanzar sus propósitos de desarrollo socioeconómico y ambiental ofreciendo oportunidad para todos.

Visión de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA.

Para el año 2030 Dibulla será un municipio modelo por haber logrado un desarrollo social, económico y ambiental equilibrado, soportado en un aparato institucional moderno, democrático y participativo que articula sus objetivos con los de otros actores de nivel local, regional, nacional y de cooperación internacional para reducir la pobreza, proteger el medio ambiente, fortalecer la estructura económica y social e incrementar la participación política

de una sociedad que tendrá como principio ético la búsqueda de la felicidad con respeto y protección de las diferencias étnicas, económicas, culturales, políticas y de género.

Política contable sobre aspectos generales para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de información financiera útil.

Marco Normativo de referencia.

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones donde la más reciente corresponde a la resolución 436 y 438 de 2024, la cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución.

De igual manera, la CGN expidió el Instructivo No. 002 de 2015, con el fin de orientar a los regulados para la determinación de los saldos iníciales bajo el nuevo Marco Normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Con base en lo anterior y con fundamento a lo establecido en dicho marco conceptual, la entidad debe aplicar de manera permanente el proceso de sostenibilidad y saneamiento contable, en razón de lo establecido por el Comité de sostenibilidad Contable y el comité de seguimiento al proceso de convergencia hacia el nuevo marco normativo.

Bajo este precepto la oficina de Contabilidad queda amparada para el proceso de depuración de los activos y pasivos que busquen reflejar la realidad económica de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, para la determinación de saldos iníciales bajo el nuevo marco normativo en la vigencia fiscal 2018 y la preparación de los reportes a la CGN que estén bajo el resorte de la entidad.

Marco Normativo

Resolución 533 de 2015

Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Instructivo 002 de 2015

Tiene como fin orientar a los regulados en la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Por la cual se incorpora como parte del régimen de contabilidad pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se define el Catálogo General de cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco.

Por la cual se modifica la Resolución 533 del 2015. el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Resolución 484 del 17 de octubre de 2017

Por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Resolución 425 del 23 de diciembre de 2019 y Resolución 218 de 2020

Por la cual se modifican las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno.

Resolución 331 de 2022

Por la cual se modifican las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno.

Resolución 285 de 2023

Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativa para Entidades de Gobierno

Resolución número 438 del 05-12-2024

Por la cual se modifican el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Características Cualitativas de la Información.

Con base a lo anteriormente mencionado queda como política general de la información contable la aplicación de las características cualitativas definidas por la norma, la cual involucra características fundamentales y de mejora, las cuales se detallan a continuación, siendo estos procesos el eje fundamental de la calidad de la información contable.

Características fundamentales.

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 la Relevancia y la Representación fiel.

Relevancia.

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

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

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 valor confirmatorio.

Representación fiel.

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, 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, se considera descripción neutral cuando 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 sea 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.

Características de mejora

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.

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.

Dentro del proceso de convergencia que se adelantan y los procesos de sostenibilidad y saneamiento permanente que maneja la división de Contabilidad de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, se busca darle estricto cumplimiento a las características de mejora donde mencionamos de manera puntual verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad y comparabilidad

Verificabilidad.

Con esta característica la información contable asegura a los usuarios y clientes tanto internos como externos, que se vienen presentando de manera fiel los hechos económicos de la entidad, esta se puede dar por verificación directa por parte de pruebas sumarias de la oficina de control interno, como arqueos, inventarios y otros. Además, verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica.

Reconocimiento.

La aplicación de este subproceso, en torno a la generación del Estado de Situación Financiero, bajo los anteriores preceptos la oficina de Contabilidad se determina como línea estructural de la información documental con la captura de datos y la generación de informes que solo se podrá hacer por medios electrónicos, que garanticen la calidad y la confidencialidad de la información.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Para la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, se toman como referentes los principios básicos de la contabilidad, en el entendido de la adecuada interpretación del nuevo marco conceptual, los cual se detallan a continuación:

Entidad en Marcha.

La Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, es una entidad del Orden Territorial, que prepara sus Estados Financieros con el fundamento que se encuentra en funcionamiento y que continuara sus operaciones y actividades en el futuro previsible, además de que no existe evidencia alguna que desvirtué en la actualidad la ejecución de su cometido estatal.

Devengo.

Para todos los efectos la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, manejará dicho principio y todas sus operaciones deben quedar reconocidas en el momento de su generación operativa o documental, con la intención de que se afecte y presente la realidad económica de la entidad.

Esencia sobre forma.

La Contabilidad de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA , está fundamentada en la realidad económica de la operación indistintamente de la trazabilidad administrativa que se deba generar, de igual manera es perentorio anotar que se debe registrar el monto de la operación contable sobre obligaciones y derechos adquiridos en procesos de convenios, contratos de concesión u otro nivel contractual que requiera cualquier amparo legal y que al cierre de la vigencia o reporte contable no se haya cumplido.

Periodo Contable.

Para todos los efectos el periodo contable la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, define su periodo contable entre el 01 de enero y 31 de diciembre de cada vigencia, para la presentación de los Estados Financieros y cierres presupuestales, independientemente se podrán generar estados intermedios en la medida que lo requieran los entes de control o usuarios internos o externos de la información financiera de la entidad.

Soporte documental: teniendo como base lo establecido por la Resolución 525 del 13 de septiembre del 2016, la cual incorpora en el régimen de contabilidad, la norma de proceso contable y sistema Documental Contable y tomando referencia en los apuntes de dicha

resolución, la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, asume como políticas propias de carácter general en lo referente a gestión documental lo siguiente:

Los Soportes de Contabilidad: todo tipo de operación debe estar amparado bajo un comprobante de contabilidad, el cual debe contener anexo los soportes de la transacción que permitan la verificación detallada. Los soportes pueden ser de tipo externo o interno según el tipo de operación que se registre en el sistema de información que utilice la entidad.

Se consideran soportes de carácter externo los siguientes:

Contratos, facturas de compra, liquidaciones privadas, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, matriculas inmobiliarias, fallos judiciales y otros documentos que repercuta en una acción de registro contable.

Todo soporte de origen externo debe cumplir como mínimo con la fecha de la transacción, la cuantía, descripción detallada de la operación e identificación plena del tercero que soporta la operación además de los requisitos legales que por norma tributaria exija la Dirección de Impuestos para la generación de facturas.

Como soportes de carácter interno definimos los elaborados por la entidad en su operación diaria propia de cometido estatal y podemos señalar los siguientes:

Conciliaciones bancarias, nóminas, cálculos de deterioro o depreciación, ajustes propios de procesos de revisión, actas de comité de sostenibilidad contable, registros presupuestales y cualquier otro documento que soporte una transacción que afecte el estado de situación financiera o estado de resultado y cumpla con los requisitos mínimos anteriormente planteados, además el sistema financiero debe permitir auditar la trazabilidad de los documentos e identificar quien los prepara y autoriza.

Comprobantes de contabilidad: la oficina de contabilidad tiene la libertad de crear los comprobantes de orden contable y el sistema financiero debe permitir la creación de los mismos, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- Debe elaborarse en español,
- En forma cronológica,
- Identificar la entidad,
- Debe contener la fecha de la transacción,
- El número consecutivo,
- Una descripción detallada de la transacción,
- La cuantía,
- Las cuentas contables aplicables en la operación,
- Se debe indicar el nombre de las cuentas contables,
- Los terceros contables aplicables en el registro
- Como efecto de auditoría se debe indicar quien prepara y quien aprueba la transacción.

Es importante anotar que como requisito indispensable en la transacción se debe hacer referencia a los soportes del comprobante indistintamente que estos estén anexos al documento.

Libros de contabilidad: los libros de contabilidad de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, deberán estar obligatoriamente sistematizados y en orden cronológico, en ninguna circunstancia se permitirá la aplicación de libros manuales, serán clasificados en libros principales y auxiliares.

Libros Principales: En estos libros se sintetizan las transacciones de la entidad en el sentido que se reflejan todas las operaciones que generen obligaciones y derechos además de ingresos, costos y gastos de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, los cuales se deben definir por un periodo contable determinado o mensualizado y corresponden al libro de diario y libro mayor.

Libro Diario: Toda transacción que se presente a través de comprobante contable debe hacer parte integral del libro de diario y no se puede presentar operación que no esté debidamente documentada, este libro debe indicar como mínimo el tipo de comprobante, la fecha a la cual corresponde el movimiento, el código y la denominación de la cuenta, el movimiento débito y crédito de la transacción.

Libro Mayor: Este libro resume de manera estructural la secuencia establecida en el Catálogo General de Cuentas emanado por la Contaduría General de la Nación bajo la resolución 139 del 2015 y debe contener como mínimo el mes al cual corresponde el saldo inicial, el movimiento débito y crédito y saldo final de las cuentas que obedecieron a movimientos en el periodo señalado y debe tener concordancia absoluta con los movimientos del libro diario.

Libros Auxiliares: Estos libros deben contener información de base para la adecuada revisión y evaluación que permita la toma de decisiones a la administración y usuarios internos y externos, estos libros deben contener como mínimo la siguiente información:

- Fecha de la transacción,
- Descripción,
- Hecho económico que genero el movimiento,
- El número y tipo de comprobante,
- Tercero asociado a la operación,
- Saldo inicial,
- Movimientos débitos y créditos
- Saldo Final
- Además del detalle de la cuenta y su denominación individualizada o por rangos.

Conservación documental

Como política institucional la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA , conserva en custodia física los comprobantes de contabilidad y sus soportes por un término de diez años, garantizando en medio electrónico digital todo el archivo de pagos generado en la oficina de contabilidad y tesorería, la oficina de contabilidad debe velar por la adecuada copia diaria de la base de datos en dos jornadas de copias de seguridad electrónicas, uno a las 12:30 pm y otro a las 6:30 pm, con la intención de minimizar el riesgo de pérdida de información.

En el evento de pérdida de información se debe activar la contingencia e imprimir los archivos escaneados y reconstruir lo que consideren las partes interesadas además de la restructuración de las copias de seguridad debidamente auditadas y habilitadas.

ESTADOS FINANCIEROS.

Definición

Los Estados Financieros de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, se preparan con base en los estándares definidos por la Contaduría General de la Nación, en función de lo establecido por la resolución 533 del 2015, con los cuales se pretenden cubrir necesidades de carácter general a usuarios que requieran información no específica y que será de conocimiento público a través de los canales de comunicación que se manejen en la entidad.

Finalidad

Los Estados Financieros de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, representan de manera estructurada la realidad económica, la situación financiera, los rendimientos financieros y de flujos de efectivo y buscan brindar información de calidad y oportuna para la toma de decisiones de usuarios internos y externos para la asignación de recursos; se tomarán como referente para la rendición de cuentas a los entes de control para la evaluación de los recursos que le han sido asignados.

Con base en lo anterior, los Estados Financieros están compuestos por la trazabilidad documental de Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Costos y Gastos de la entidad, así como de todo flujo de efectivo y recursos con o sin situación de fondos y que requiera tener un control por parte del área financiera de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA.

Preparación y Presentación.

Los Estados Financieros de la Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, tendrán como corte de preparación y presentación definitiva de carácter general el 31 de diciembre de cada vigencia, además se podrán presentar resultados intermedios en el transcurso de cada vigencia a petición de cualquier organismos de control o entidad del orden nacional que así lo requiera de manera específica, haciendo la salvedad del corte al cual se hace el reporte y las implicaciones de manejos de saldos y ajustes que esto pueda acarrear.

Conjunto de Estados Financieros

El juego completo de los Estados Financieros de la entidad, están compuestos en su detalle así:

Estado de Situación Financiera.

El cual presentará en detalle los saldos que se generen por las transacciones que en materia de Activos, Pasivos y Patrimonio se generen en la entidad, de manera resumida y consistente, la cual, para todos los efectos, se presentará de manera anualizada con los saldos generados al cierre de cada vigencia, teniendo como referente las políticas de preparación y presentación definidas en el presente manual.

Partidas Corriente y No corrientes. Dentro de este proceso de preparación y presentación se tomarán como referente de manera taxativa, lo enunciado por la Contaduría General de la Nación en el numeral 1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes, en los conceptos de activos y pasivos de manera puntual.

Estado de Resultado.

Este representará lo concerniente a los Ingresos, Gastos y Costos de la entidad, los cuales serán de periodicidad anual y cerrarán el 31 de diciembre de cada vigencia.

Ingresos con y sin contraprestación. Para el manejo conceptual de los ingresos de la entidad, se toma lo establecido de manera puntual por la CGN.

De los gastos y costos. La entidad tomará como referente en la determinación de la contabilización de gastos y costos, toda la dinámica contable establecida en la Resolución 620 del 2015 y sus modificaciones.

Estado de Flujo de Efectivo.

Este estado financiero presenta de manera estructurada los fondos utilizados por la entidad en desarrollo de su actividad misional, involucrando actividades de operación, inversión y financiación, con respecto al efectivo y sus equivalentes en bancos, en el sentido que la entidad no maneja ningún tipo de recursos efectivo en caja.

Notas a los Estados Financieros.

Las notas a los estados financieros estarán dadas de manera sistemática y formarán parte integral de los mismos, con base en los siguientes lineamientos.

Estructura

Se indicará de manera puntual las bases sobre las cuales se preparan los estados financieros, se brindará información que no se haya incluido en otro componente de los estados Financieros y se tomarán referentes frente a las cifras de la vigencia fiscal inmediatamente anterior sujeta a presentación y la información que sea relevante y de fácil comprensión a usuarios internos y externos.

Revelaciones

Se indicará la naturaleza jurídica de la entidad, sus funciones de cometido estatal, su régimen jurídico, lineamientos de órganos superiores de dirección, administración y datos básicos a nivel de notas de carácter general.

CAPÍTULO II. ACTIVOS

EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Introducción.

Dentro del proceso de convergencia hacia las Normas internacionales de Contabilidad del Sector Publico, se hace imperiosa la necesidad de establecer con claridad cuáles son los cambios en el manejo del efectivo y su equivalente, en el sentido de poder controlar su uso y restricción y establecer políticas adecuadas en manejo y control de la información.

Alcance.

Las cuentas y subcuentas aplicables en esta política están definidas en el Catálogo General de Cuentas amparado bajo resolución 620 del 2015, con el siguiente detalle.

1105 Caja
1110 Depósito en instituciones financieras
1120 Fondos en transito
1132 Efectivo de uso restringido
1133 Equivalentes de efectivo

De estas cuentas se desprenden subcuentas que obedecen al detalle transaccional propio de la entidad en su operatividad del día a día y que busca controlar el uso restringido que puedan llegar a tener las cuentas bancarias con medidas cautelares y restricción propia por la destinación del recurso y aplicación de giros.

Con base en lo anterior, se pretende controlar de manera detallada las cuentas 110501- Caja general, 110502- Caja menor, 111005 – Cuentas corrientes y 111006 Cuentas de ahorros como cuentas de uso operativo sujeto a ajustes y conciliaciones de manera mensualizado.

Definiciones.

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos de liquidez inmediata, cuenta de caja, cuentas corrientes, cuentas de ahorro y fondos que están disponibles para el desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo incluye un nivel de auxiliares por cada tipo de cuenta bancaria y los bancos donde se tengan dichas cuentas, definiendo los nombres de acorde a los niveles de identificación y uso de los recursos o fuente de financiación.

Efectivo: Es la moneda de curso legal en caja y en depósitos bancarios disponibles para la operación de la entidad, tales como: Cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales y remesas en tránsito.

Efectivo y equivalentes de efectivo: Son valores de corto plazo y de gran liquidez, fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetos a riesgos poco importantes de cambio en su

valor, tales como: Monedas extranjeras, metales preciosos, amonedados e inversiones disponibles a la vista.

Efectivo restringido: Son el efectivo y los equivalentes de efectivo que tienen ciertas limitaciones para su disponibilidad, las cuales normalmente son de tipo contractual, este componente de uso, se supedita a lo impartido por el procedimiento de registro de embargos, impartido por la resolución 080 del 2021.

Entradas de efectivo: Son operaciones que provocan aumentos del saldo de efectivo y equivalentes al efectivo.

Flujo de efectivo: Son entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.

Reconocimiento.

La Alcaldía Municipal de DIBULLA - LA GUAJIRA, reconocerá como efectivo o equivalente de efectivo, en moneda funcional (pesos colombianos), aquellas transferencias o recursos recibidos en bancos u otro tipo de entidad financiera, que sea fácilmente realizable y que no exista riesgo de cambio en su valor, su rotación debe ser constante y no debe tener ningún tipo de restricción en su manejo.

Con base en lo anterior, se determina efectivo o equivalente a efectivo con restricción de uso, todo recurso no disponible o realizable de manera inmediata, ya sea por disposiciones legales, judiciales o por directrices del nivel central u otra entidad giradora que determine la destinación de manera restrictiva del recurso.

Las inversiones realizables en un periodo inferior a tres meses serán determinadas como efectivo y equivalente de efectivo para efectos de la presentación de estados financieros y requerirá se detalle revelación de manera específica a dicha inversión.

Medición inicial.

La medición inicial del efectivo y sus equivalentes se darán por el valor o costo de la transacción en moneda funcional (pesos colombianos), realizada a través del sistema financiero colombiano, las cuales, de manera obligatoria, al cierre de cada periodo mensual o vigencia fiscal, deben quedar debidamente conciliadas.

Estos activos son reconocidos contablemente en el momento en que el efectivo es recibido o es transferido a una entidad financiera a manera de depósitos a la vista, cuentas corrientes o de ahorros y su valor es el importe nominal del total de efectivo o el equivalente de este. Si existieran restricciones en el efectivo o en cuentas de caja y bancos, dada la destinación limitada de dichos montos, no se reconocerán estos recursos de efectivo como

disponible sino en una subcuenta contable (1.1.32) para el efectivo restringido que permita diferenciarlo de otros saldos de efectivo, se deben hacer las reclasificaciones a las cuentas de depósitos en instituciones financieras (1.1.10) y se deberá revelar en las notas tal situación a manera de identificar el tipo de restricción de uso que tenga la entidad con respecto al recurso, sea por efecto de mandato legal o direccionamiento normativo.

Medición posterior

Al igual que la medición inicial, ésta se dará por el valor de costo o valor nominal de la transacción y cualquier variación significativa se revelará en notas, indistintamente de la destinación del recurso o su restricción de uso.

Situaciones específicas.

Partidas Conciliatorias: de manera general se hace imperiosa la necesidad de controlar al detalle las conciliaciones bancarias, razón por la cual todas las partidas que se determinen en dicho proceso se deben registrar en la contabilidad en el periodo en que se detecten, de tal manera que mensualmente las consignaciones no identificadas se deben registrar como pasivos y los ingresos y gastos de orden financiero propios de la operación por tramite bancario, se deben registrar en la contabilidad indistintamente de su trámite presupuestal.

Por lo anterior, no se deben presentar partidas conciliatorias diferentes a los cheques que se hayan entregado y que al cierre del periodo no hayan sido cobrados, las demás deben afectar de manera directa aumentando o disminuyendo el saldo contable de dicha cuenta.

Los rendimientos generados en el flujo del manejo de los recursos efectivos se manejarán como pasivos en el evento de que por efecto de convenios, control o restricción de recursos frente a las demás situaciones se registrarán como ingresos de la entidad de acorde a la destinación del recurso generador de dichos rendimientos.

Revelaciones

De manera detallada e individualizada se revelarán específicamente las siguientes anotaciones.

- Inventario detallado de cuentas bancarias, indicando el tipo, el origen y el banco.
- Si se da un tipo de restricciones se debe indicar a que corresponde, manifestando si es de ordenamiento legal (medidas cautelares de embargo).
- Para el caso de medidas cautelares se debe indicar el número del proceso, demandante, pretensiones, descripción y juzgado que emite dicha orden.
- En importante anotar el detalle de la participación en el saldo de bancos y los recursos con destinaciones específicas, indicando tipo de destinación, estado de avance, ejecutor y cofinanciador.

- Individualizar los rendimientos generados e indicar si obedecen a pasivos para su devolución y a qué proyectos están relacionados.
- Para el caso de partidas por recaudos no identificados se debe hacer mención sobre los saldos y el estado de control e identificación de estos.
- Para el caso de las cajas menores se debe indicar que estas están sujetas a lo establecido en las resoluciones emitidas para su apertura y control.

Anexos documentales del efectivo y equivalentes

- Formato de Conciliaciones Bancarias.
- Formato de Arqueos de Caja general y caja menor.
- Inventario de títulos a favor de la entidad

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursosfinancieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frenteal emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha deliquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha decontratación. La fecha de liquidación es la fecha en la cual los títulos son transferidos a la entidad. La fecha de contratación es aquella en la que se pactanlas condiciones de la transacción.

Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes categorías:

- Valor de mercado con cambios en el resultado,

- Costo amortizado,
- Valor de mercado con cambios en el patrimonio
- Costo.

La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienende los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que a) se esperennegociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar ni deconservar hasta su vencimiento.

La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, nose mantienen con la intención exclusiva de negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y queno se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta suvencimiento.

La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativani control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportesefectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener serviciosde apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

Medición inicial

Las inversiones de administración de liquidez se medirán por su valor de mercado en la fecha de liquidación, excepto cuando la fecha de liquidación sea posterior a la fecha de contratación y la inversión de administración de liquidezse clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión semedirá por el valor de mercado de la fecha de contratación. Cualquier diferenciaentre el valor de mercado y el valor de la transacción se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio.

Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el valor de la transacción el tratamiento contable de los costos de transacción dependerá de la intenciónque tenga la entidad en relación con la inversión. Los costos de transacción de las inversiones que se tienen con la intención de negociar, con independenciade su clasificación en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado o costo, se reconocerán como gasto en el resultadodel periodo. Los costos de transacción relacionados con las demás inversiones se tratarán como un mayor valor de la inversión. Para este último caso, los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento de lainversión se reconocerán como un activo diferido. Cuando la inversión se reconozca, la entidad incluirá en el valor de la inversión los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición de una inversión de administración de liquidez. Seentiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si laentidad no hubiera adquirido dicha inversión. Los costos de transacción incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores originadas en la adquisición del instrumento.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentranclasificadas.

Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo.

Los intereses y dividendos recibidos reducirán el valor de la inversión y aumentarán el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de estimaciones de deterioro.

Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoríade costo amortizado se medirán al costo amortizado. El costo amortizado corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos el deteriorodel valor.

El rendimiento efectivo de las inversiones al costo amortizado se calculará multiplicando el valor bruto de la inversión por la tasa de interés efectiva. El valorbruto de la inversión corresponde al valor inicialmente reconocido de la inversión más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos. No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos queimpacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados de lainversión y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

Evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial enlos flujos de efectivo futuros estimados de la inversión incluyen informaciónobservable sobre lo siguiente:

a) dificultades financieras significativas del emisor;

b) un incumplimiento o un suceso de mora sobre el instrumento;

c) razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del emisor que le han otorgado a éste concesiones o ventajas,las cuales no se le habrían facilitado en otras circunstancias;

d) el hecho de que se está convirtiendo en probable que el emisor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o

e) la desaparición de un mercado activo para la inversión, debido a dificultades financieras.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso en el resultado del periodo.

El pago de los rendimientos y del capital reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de estimaciones de deterioro.

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio de la inversión se ha incrementado de forma significativa desde sureconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará la información que esté disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. El riesgo crediticio corresponde a la probabilidad de incumplimientode las obligaciones contractuales por parte del emisor.

La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgocrediticio de la inversión se ha incrementado de forma significativa desde sureconocimiento:

a) un cambio significativo, real o esperado, en la calificación crediticia externade la inversión;

b) una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el emisor o una disminución en la puntuación del comportamiento utilizadapara evaluar el riesgo crediticio internamente;

c) un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que se espera que cause una modificación significativa en la capacidad del emisor para cumplir sus obligaciones de deuda;

d) un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del emisor;

e) un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros títulos del mismo emisor;

f) un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico del emisor que da lugar a un cambio significativoen la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la deuda;

g) un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamientodel emisor; y

h) la información sobre morosidad del deudor.

La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de una inversión no se ha incrementado de forma significativa si determina que el riesgo crediticio de la inversión es bajo en la fecha de evaluación.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de una inversión y cuándo el riesgo crediticio de una inversión es bajo en la fecha de evaluación.

Si producto de la evaluación se determina que no existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento de la inversión, la entidad estimará el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación. Estas pérdidas son unaparte de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que resultarían si ocurre un incumplimiento en los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento de la inversión, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas duranteel tiempo de vida de la inversión. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada de la inversión, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

En el caso de las inversiones que no tienen flujos contractuales significativos durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión. Lo anterior, con independencia de que haya o no un incremento significativo del riesgo crediticio.

Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor bruto de la inversión sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés efectiva de la inversión. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de la inversión a través de otra metodología que considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormentecambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado eldeterioro del valor.

Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado de estas inversiones afectarán el patrimonio. Si el valor de mercado es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor de mercado es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio.

Los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo. Los dividendos pagados reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

Los instrumentos de deuda se medirán al valor de mercado previo reconocimiento del rendimiento efectivo a través de la aplicación de la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición. El costo amortizado corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

El rendimiento efectivo de las inversiones en títulos de deuda a valor de mercado con cambios en el patrimonio se calculará multiplicando el valor bruto de la inversión por la tasa de interés efectiva. El valor bruto de la inversión corresponde al valor inicialmente reconocido de la inversión más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos.

No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados de la inversión y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

Evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo futuros estimados de la inversión incluyen información observable sobre lo siguiente:

a) dificultades financieras significativas del emisor;

b) un incumplimiento o un suceso de mora sobre el instrumento;

c) razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades

financieras del emisor que le han otorgado a éste concesiones o ventajas,las cuales no se le habrían facilitado en otras circunstancias;

d) el hecho de que se está convirtiendo en probable que el emisor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o

e) la desaparición de un mercado activo para la inversión, debido a dificultades financieras.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso en el resultado del periodo. Los rendimientos recibidos reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida. Las variaciones del valor de mercado de estas inversiones, una vez reconocido el rendimiento efectivo, afectarán el patrimonio. Si el valor de mercado es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio.

Si el valor de mercado es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio serán objeto de estimaciones de deterioro.

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio de la inversión se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará la información que esté disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. El riesgo crediticio corresponde a la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del emisor.

La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgocrediticio de la inversión se ha incrementado de forma significativa desde sureconocimiento:

- un cambio significativo, real o esperado, en la calificación crediticia externade la inversión;
- una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el emisor o una disminución en la puntuación del comportamiento utilizadapara evaluar el riesgo crediticio internamente;
- un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que se espera que cause una modificación significativa en la capacidad del emisor para cumplir sus obligaciones de deuda;

- un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del emisor;
- un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros títulos del mismo emisor;
- un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico del emisor que da lugar a un cambio significativoen la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la deuda;
- un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamientodel emisor; y
- la información sobre morosidad del deudor.

La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de una inversión no se ha incrementado de forma significativa si determina que el riesgo crediticio de la inversión es bajo en la fecha de evaluación.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de una inversión y cuándo el riesgo crediticio de una inversión es bajo en la fecha de evaluación.

Si producto de la evaluación se determina que no existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento de la inversión, la entidad estimará el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación. Estas pérdidas son una parte de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que resultarían si ocurre un incumplimiento en los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento de la inversión, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada de la inversión, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

En el caso de las inversiones que no tienen flujos contractuales significativos durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión. Lo anterior, con independencia de que haya o no un incremento significativo del riesgo crediticio.

Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor bruto de la inversión sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés efectiva de la inversión. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de la inversión a través de otra metodología que considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

La entidad reconocerá el deterioro como un gasto en el resultado del periodo afectando el patrimonio. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, la entidad afectará el resultado del periodo y el patrimonio por la diferencia entre el deterioro previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas.

Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

El deterioro podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

Los dividendos y participaciones se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

Reclasificaciones

La entidad reclasificará las inversiones de administración de liquidez cuando exista un cambio en la intención o cuando existan cambios en la disponibilidad del valor de mercado para la medición de las inversiones. En todo caso, las reclasificaciones tendrán efectos prospectivos desde la fecha de reclasificación, por tanto, no se re expresarán los valores previamente reconocidos, incluyendo las pérdidas o ganancias reconocidas por variaciones del valor del mercado o por deterioro de valor.

Las inversiones en instrumentos de deuda que se reclasifiquen desde la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado hacia la categoría de costo amortizado se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros del instrumento en la fecha de reclasificación y sobre este se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realizar las mediciones posteriores.

Las inversiones en instrumentos de deuda o de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado hacia la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán, en la nueva categoría, por el valor de mercado en la fecha de reclasificación.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado hacia la categoría de costo se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación.

La entidad no reclasificará una inversión hacia la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado con posterioridad al reconocimiento, salvo que dicha reclasificación se genere por la disponibilidad de información sobre el valor de mercado de las inversiones que se esperan negociar y que estaban clasificadas en la categoría de costo amortizado o costo. En tal caso, se disminuirá el valor en libros de la inversión en las categorías de costo amortizado o costo, se registrará la inversión en la nueva categoría por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Las inversiones en instrumentos de deuda que se reclasifiquen desde la categoría de costo amortizado hacia la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán, en la nueva categoría, por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y la diferencia se reconocerá en el patrimonio.

Las inversiones en instrumentos de deuda que se reclasifiquen desde la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio hacia la categoría de costo amortizado se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros en la fecha de reclasificación. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio, que se relacione con la inversión reclasificada, se eliminará del patrimonio afectando el valor de la inversión, en la fecha de reclasificación.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio hacia la categoría de costo se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio, que se relacione con la inversión reclasificada, permanecerá en el patrimonio hasta que la inversión sea dada de baja en cuentas.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de costo hacia la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán, en la nueva categoría, por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y la diferencia se reconocerá en el patrimonio.

En todos los casos, con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de medición establecidos para la respectiva categoría a la que fue reclasificada la inversión.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el valor de la contraprestación recibida, si existiere, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

Si la entidad transfiere una inversión, esto es, cuando se transfieren los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de la inversión, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión transferida para proceder con su baja en cuentas.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, esta no se dará de baja en cuentas y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor recibido en la operación, el cual se medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, determinará si ha retenido el control sobre la inversión. La retención de control sobre la inversión dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja en cuentas la inversión y reconocerá por separado, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la inversión en la medida de su implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a cambios de valor de la inversión transferida, originados por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de esta.

El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del préstamo por pagar sea: a) equivalente al costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad si el activo transferido se mide al costo amortizado; o b) igual al valor de mercado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad, cuando se midan independientemente, si el activo transferido se mide por el valor de mercado.

La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del préstamo por pagar, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

A efectos de mediciones posteriores, los cambios reconocidos en el valor de mercado del activo transferido y del préstamo por pagar se contabilizarán de forma coherente, de acuerdo con lo establecido en esta Norma para la categoría que corresponda.

En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el préstamo por pagar, ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del préstamo por pagar.

La baja en cuentas de las inversiones de administración de liquidez por la transferencia a un tercero se reconocerá en la fecha de liquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de contratación.

Revelaciones

Para cada categoría de las inversiones de administración de liquidez, la entidad revelará información relativa al valor en libros y a las principales condiciones de la inversión, tales como plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones en la disposición de la inversión. De igual forma, revelará la fecha de contratación, la fecha de liquidación y la posición de riesgos que asuma la entidad por las inversiones de administración de liquidez, por ejemplo, el riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés, riesgo de mercado, riesgo de crédito y riesgo de liquidez.

Se revelarán los dividendos e intereses reconocidos durante el periodo contable mostrando, por separado, los relacionados con inversiones dadas de baja en cuentas durante el periodo contable y los relacionados con inversiones mantenidas al final de este.

Para las inversiones clasificadas en las categorías de valor de mercado con cambios en el resultado y de valor de mercado con cambios en el patrimonio, la entidad informará la fuente de información utilizada en la determinación del valor de mercado de la inversión y mostrará el impacto que haya tenido la variación del valor de mercado de estas inversiones en el resultado o en el patrimonio, según corresponda.

Para el caso de los instrumentos de deuda clasificados en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento, la tasa de interés nominal, la existencia de condiciones de cancelación anticipada y la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla.

Para las inversiones clasificadas al costo amortizado, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento, la tasa de interés nominal, la existencia de condiciones de cancelación anticipada y la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

Para las inversiones clasificadas al costo, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento o como gasto en el resultado, y el valor total de los ingresos por los dividendos causados durante el periodo.

También se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado y los factores que la entidad haya considerado para determinar el deterioro. Adicionalmente, para las inversiones en instrumentos de deuda que han sido objeto de deterioro, se revelarán los criterios para definir si hubo o no un incremento significativo del riesgo crediticio y para definir si el riesgo crediticio es bajo y el plazo empleado para el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas.

Cuando la entidad haya pignorado inversiones de administración de liquidez como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de las inversiones pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Si la entidad ha transferido inversiones de administración de liquidez a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, la entidad revelará, para cada clase de estas inversiones, a) la naturaleza de las inversiones transferidas, b) los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta y c) el valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado que la entidad continúe reconociendo.

Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad ha hecho una reclasificación de las inversiones de administración de liquidez, revelará a) la fecha de reclasificación, b) una explicación detallada del origen del cambio en la clasificación y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad, c) el valor reclasificado hacia o desde cada una de esas categorías y d) el efecto en el resultado del periodo.

CUENTAS POR COBRAR

Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

Deterioro individual de cuentas por cobrar

Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas.

La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello hayalugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas porcobrar.

El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado.

Con base a las definiciones de la CGN, el Municipio de Dibulla – La Guajira, estima como cálculos efectivos de deterioro los siguientes criterios porcentuales para realizar los cálculos a través de la plataforma tecnológica así:

ANTIGÜEDAD DE LA CARTERA	ESTADO DEL PROCESO DE COBRO		ACUERDOS DE PAGO
	SIN PROCESO DE COBROS	CON PROCESO DE COBRO	
VIGENCIA ACTUAL	0	0	0
ENTRE 1 Y 2 AÑOS	20%	0	0
ENTRE 3 Y 4 AÑOS	50%	15%	0
CINCO AÑO	70%	25%	0
MAYORES A CINCO AÑOS	80%	25%	0

El anterior cuadro, representa los criterios de estimación del deterioro de cartera del impuesto predial, en el entendido que, esta renta representa la cartera sujeta a evaluaciones de manera colectiva, puesto que es muy difícil individualizar las estimaciones.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuandoexpiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad derecuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derechou obligación creado o retenido en la transferencia.

Si la entidad transfiere una cuenta por cobrar, esto es, cuando se transfieren losderechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar o se retienen tales derechos, pero se asume la obligación contractual de pagarlos a un tercero, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficiosinherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar transferida para proceder consu baja en cuentas.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja encuentas y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor recibido en la operación, el cual se medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamospor pagar.

Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficiosinherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido elcontrol sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia paravenderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja en cuentas lacuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar enla medida de su implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar.La

implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originadospor los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de esta.

El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en librosdel activo transferido y del préstamo por pagar sea el costo de los derechos yobligaciones retenidos por la entidad.

La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del préstamo por pagar, por ejemplo, elgenerado en la gestión de recaudo.

En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el préstamo por pagar ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del préstamo por pagar.

Revelaciones

La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

Se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodocontable, así como el deterioro acumulado.

Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará:

- Un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo.
- Un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, serevelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de lametodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

Cuando la entidad haya pignorado cuentas por cobrar como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de las cuentas por cobrar pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Si la entidad ha transferido cuentas por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, la entidad revelará, para cada clase de estas cuentas por cobrar, lo siguiente:

- La naturaleza de las cuentas por cobrar transferidas,
- Los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta
- El valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado que la entidad continúe reconociendo.

Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

PRÉSTAMOS POR COBRAR

Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

Clasificación

Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para préstamos con condiciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando el acceso a la tasa de interés inferior a la del mercado esté condicionado al cumplimiento futuro de determinados requisitos, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el respectivo gasto.

Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo por cobrar. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo se reconozca, la entidad incluirá en el valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar, estos incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados.

Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiera concedido el préstamo.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos el deterioro del valor.

El rendimiento efectivo de los préstamos por cobrar se calculará multiplicando el valor bruto del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. El valor bruto del préstamo por cobrar corresponde al valor inicialmente reconocido del préstamo por cobrar más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos.

No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo por cobrar y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo por cobrar con su costo amortizado en la fecha de medición.

Evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo por cobrar incluyen información observable sobre lo siguiente:

a) dificultades financieras significativas del prestatario;

b) un incumplimiento o un suceso de mora;

c) razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del prestatario que le han otorgado a éste concesiones o ventajas, las cuales no se le habrían facilitado en otras circunstancias; o

d) el hecho de que se está convirtiendo en probable que el prestatario entreen quiebra o en otra forma de reorganización financiera.

Se presume que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo por cobrar cuando hay un atraso mayor a 90 días en los pagos contractuales. No obstante, la entidad podrá refutar dicha presunción cuando disponga de información razonable y sustentable que demuestre que el impacto perjudicial se presenta en un plazo distinto de 90 días.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

Los intereses recibidos y los pagos de capital reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro.

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio del préstamo por cobrar se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará la información que esté disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. El riesgo crediticio corresponde a la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del prestatario.

La entidad podrá evaluar de manera individual o de manera colectiva si el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento.

Dicha evaluación se podrá realizar de manera colectiva, cuando los préstamos por cobrar compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgo crediticio del préstamo por cobrar se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento:

a) la información sobre morosidad;

b) una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el prestatario o una disminución en la puntuación del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente;

c) un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que se espera que cause una modificación significativa en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligacionesde deuda;

d) un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del prestatario;

e) un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros préstamos o títulos del mismo prestatario;

f) un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico del prestatario que da lugar a un cambio significativo en la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la

deuda; y

g) un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamientodel prestatario.

La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar no se ha incrementado de forma significativa si determina que el riesgo crediticio de este es bajo en la fecha de evaluación.

Se presume que hay un incremento significativo en el riesgo crediticio cuando hay un atraso en los pagos contractuales mayor a 30 días. No obstante, la entidad podrá refutar dicha presunción cuando disponga de información razonable y sustentable que demuestre que el riesgo crediticio no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial aun cuando los pagos se atrasen por más de 30 días, por ejemplo, si el atraso no se origina en dificultades financieras del prestatario o si la entidad, a partir de evidencia histórica, demuestra que no hay una correlación entre incrementos significativos en el riesgo de que ocurra un incumplimiento y los préstamos cuyos pagos están en mora por más de 30 días, sino que dicha correlación se identifica cuando los pagos tienen un periodo de mora distinto.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar y cuándo el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar es bajo en la fecha de evaluación.

Si producto de la evaluación se determina que no existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento del préstamo por cobrar, la entidad estimará el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación. Estas pérdidas son una parte de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del préstamo por cobrar y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que resultarían si ocurre un incumplimiento en los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento del préstamo por cobrar, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del préstamo por cobrar. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada del préstamo, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor

bruto del préstamo por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de los préstamos por cobrar a través de otra metodología que considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor del préstamo por cobrar afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado el deterioro del valor.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del préstamo por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

Si una entidad transfiere un préstamo por cobrar a un tercero, esto es, cuando se transfieren los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del préstamo o se retienen tales derechos, pero se asume la obligación contractual de pagarlos a un tercero, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo transferido para proceder con su baja en cuentas.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar transferido, este no se dará de baja en cuentas y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor recibido en la operación, el cual se medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar transferido, determinará si ha retenido el control

sobre dicho préstamo. La retención de control sobre el préstamo por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderlo. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja en cuentas al préstamo por cobrar y reconocerá por separado, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo el préstamo por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios del valor del préstamo por cobrar transferido, originados por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de este.

El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del préstamo por cobrar transferido y del préstamo por pagar sea el costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad.

La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del préstamo por cobrar transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del préstamo por pagar, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

En todo caso, el préstamo por cobrar transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el préstamo por pagar, ni los ingresos que surjan del préstamo por cobrar transferido se compensarán con los gastos en los que se haya incurrido por causa del préstamo por pagar.

En caso de que se origine una modificación sustancial de las condiciones actuales de un préstamo por cobrar o de una parte del mismo, la entidad dará de baja en cuentas dicho préstamo y reconocerá uno nuevo. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por cobrar que se da de baja en cuentas y el nuevo préstamo originado se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Se considera que existe una modificación sustancial de un préstamo por cobrar cuando el valor presente de los flujos futuros del préstamo con las nuevas condiciones diste significativamente del valor presente de los flujos futuros del préstamo con las condiciones iniciales.

En caso de que la modificación de las condiciones actuales del préstamo por cobrar o de una parte del mismo no sea sustancial, la entidad recalculará el valor del préstamo por cobrar y reconocerá una ganancia o pérdida por la modificación en el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones del préstamo por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés y vencimiento.

También se revelará el valor desembolsado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del préstamo, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

Se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado y los factores que la entidad haya considerado para determinar el deterioro. Adicionalmente, se revelarán los criterios para definir si hubo o no un incremento significativo del riesgo crediticio y para definir si el riesgo crediticio es bajo y el plazo empleado para el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas.

Cuando la entidad haya pignorado préstamos por cobrar como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de los préstamos por cobrar pignorados como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Si la entidad ha transferido préstamos por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, revelará lo siguiente:

- La naturaleza de los préstamos transferidos,
- Los riesgos y beneficios inherentes a los que la entidad continúe expuesta
- El valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado que la entidad continúe reconociendo.

Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

INSTRUMENTOS DERIVADOS

Reconocimiento

Se reconocerán como instrumentos derivados los contratos que cumplan con las siguientes características:

- Su valor cambia como consecuencia de las variaciones de valor del subyacente, el cual corresponde a la variable sobre la cual se determina el valor del instrumento derivado, y puede estar representado en títulos de renta variable o renta fija, divisas, tasas de interés, índices bursátiles y precios de materias primas, entre otros.
- Requieren una mínima o nula inversión.
- Su cumplimiento se realizará en una fecha futura.

Los instrumentos derivados se reconocerán en el activo como derechos y obligaciones simultáneamente.

En el caso de las opciones, el derecho y la obligación se revelarán en cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes, respectivamente. La prima pagada se reconocerá como un activo, disminuyendo el efectivo o el activo, de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación entregada, mientras que la prima recibida se reconocerá como pasivo, aumentando el efectivo o el activo, de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación recibida.

Los depósitos constituidos en el mercado de futuros se reconocerán como un depósito entregado en garantía, el cual se afectará conforme al comportamiento del subyacente y las liquidaciones del instrumento derivado.

Clasificación

Los instrumentos derivados se clasificarán, de acuerdo con su finalidad, en derivados con fines de especulación y en derivados con fines de cobertura. Los instrumentos derivados con fines de especulación corresponden a aquellos que se constituyen con el fin de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del mercado.

En este orden de ideas, los instrumentos derivados con finesde cobertura corresponden a aquellos que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de lasfluctuaciones futuras en el valor de mercado o en los flujos de efectivo.

Instrumentos derivados con fines de especulación

Medición inicial

Los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor de mercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

En el caso de las opciones, la prima pagada o recibida se medirá por su valor demercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de laprima. El derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán porsu valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación delas metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor de mercado o, a falta de este, por el valorresultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Para el efecto, se

incrementará o disminuirá el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá comoingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo.

En el caso de las opciones, la prima pagada o la prima recibida se medirá por suvalor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de lasmetodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de laprima. Para el efecto, se incrementará o disminuirá su valor y se reconocerá uningreso o un gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

Adicionalmente, el derecho y la obligación revelados en cuentas de orden semedirán por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

Para el comprador de la opción si, como producto de la medición, el valor del derecho es superior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un activo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines deespeculación, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del activo originadas en mediciones posteriores se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, segúncorresponda.

Cuando el valor del derecho sea inferior al valor de la obligación, se revertirá elactivo reconocido, si lo hubiere, hasta eliminar su valor, y se reconocerá un gastoen el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor de la obligación seamayor al valor del derecho, el comprador de la opción no reconocerá la diferencia como un pasivo.

Para el vendedor de la opción si, como producto de la medición, el valor del derecho es inferior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como unpasivo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de especulación, y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del pasivo originadas en mediciones posteriores se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

Cuando el valor del derecho sea superior al valor de la obligación, se revertirá elpasivo reconocido, si hubiere, hasta eliminar su valor, y se reconocerá un ingresoen el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho sea mayoral valor de la obligación, el vendedor de la opción no reconocerá la diferenciacomo un activo.

Revelaciones

La entidad suministrará información que permita a los usuarios de sus estados financieros, evaluar la materialidad de los instrumentos derivados en su situación financiera y en su rendimiento. Para tal efecto, revelará los plazos y lasprincipales condiciones de los instrumentos derivados, tales como: vencimientos y restricciones que estos le impongan a la entidad.

La entidad informará la fuente de información utilizada para medir el instrumento derivado y, cuando haya lugar, la metodología utilizada.

La entidad informará sobre la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de las operaciones con instrumentos derivados a los que la entidad haya estadoexpuesta durante el periodo y lo esté al final de este, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

Se revelarán, de manera separada, en las notas a los estados financieros, los valores en libros de los instrumentos derivados, así como el impacto en el resultado proveniente de las variaciones del valor de mercado de estos instrumentos.

Contabilidad de coberturas

El objetivo de la contabilidad de coberturas es representar, en los estados financieros, el efecto de las actividades de gestión de riesgos de la entidad paramitigar las exposiciones que surgen por riesgos concretos que podrían afectar los resultados del periodo o el patrimonio.

Se entiende como cobertura, la estrategia mediante la cual se destinan uno ovarios instrumentos financieros derivados a neutralizar el riesgo de pérdida alque está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futurasen el valor de mercado o en los flujos de efectivo. Para que exista contabilidad de coberturas, debe existir una relación de cobertura entre el instrumento decobertura y la partida cubierta.

Un instrumento de cobertura está representado en un instrumento derivadocuyo valor de mercado o flujos de efectivo se espera neutralicen las pérdidas dela partida cubierta, como consecuencia de los cambios en el valor de mercadoo en los flujos de efectivo.

En el caso de una opción emitida, esta será parte de una relación de cobertura cuando se combina con otro instrumento derivado para neutralizar el riesgo al que la entidad está expuesta, de lo contrario, la opción emitida se tratará comoun instrumento derivado con fines de especulación, en la medida que la máxima ganancia en la opción está dada por el valor de la prima recibida.

La partida cubierta puede ser un único activo o pasivo, una parte específica delvalor de una partida, un compromiso en firme o una transacción prevista altamente probable. También puede designarse partida cubierta a un grupo de activos, pasivos, compromisos en firme o transacciones previstas altamenteprobables, que compartan la exposición al

riesgo objeto de la cobertura. Adicionalmente, una partida cubierta puede ser una cartera cubierta solo por elriesgo de tasa de interés o una parte de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo de tasa de interés. En el caso de las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado, sepodrán designar partida cubierta únicamente por el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de crédito.

Un compromiso en firme es un acuerdo vinculante que se celebra para intercambiar una determinada cantidad de recursos a un precio determinadoen una fecha futura especificada. Una transacción prevista altamente probable es una operación futura anticipada no comprometida.

Si la partida cubierta es un activo no financiero o un pasivo no financiero, será designado partida cubierta, por el riesgo asociado con la moneda extranjera o por otros riesgos financieros que soporte, debido a la dificultad de aislar y medir de manera adecuada los cambios en los flujos de efectivo o en el valor de mercado.

Requisitos para optar por la contabilidad de coberturas

La entidad optará por aplicar los criterios señalados en esta Norma siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) existencia de una política explícita definida por la entidad para la administración de riesgos a través de operaciones de cobertura, b) designación y documentación formales de la relación de cobertura y c) expectativa de que la cobertura sea eficaz y de queesa eficacia se pueda medir fiablemente.

Una relación de cobertura es eficaz si: a) existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura, b) el efecto del riesgo crediticiono predomina sobre los cambios de valor que proceden de esa relación económica y c) el riesgo que da origen a la relación de cobertura es el mismoque procede de la cantidad de la partida cubierta, así como existe una proporcionalidad entre la cantidad del instrumento de cobertura y la cantidadde la partida cubierta.

Una cobertura será eficaz en la medida que los cambios en el valor de mercadoo en los flujos de efectivo, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensen con los cambios en el instrumento de cobertura.

La eficacia de las coberturas se determinará en la fecha de medición, comparando las ganancias o pérdidas por valoración de la partida cubierta y lasganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura. Cuando la diferencia entre las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura cubra las ganancias o pérdidas de las variaciones en la partida cubierta entre un 80% y un 125%, la cobertura se calificará como eficaz.

Cuando la eficacia de la cobertura se ubique por fuera del rango señalado durante dos meses consecutivos, se terminará la relación de cobertura y seaplicarán los criterios para la contabilización de los derivados con fines de especulación.

Cuando la entidad desarrolle una posición de cobertura y no opte por la contabilidad de coberturas establecida en esta Norma, tratará el instrumentoderivado de acuerdo con los criterios establecidos para los instrumentos derivados con fines de especulación y la partida cubierta atenderá los criterios de medición que le sean aplicables.

Clases de relaciones de cobertura

Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado ycobertura de flujos de efectivo.

La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable.

Una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser designada cobertura del valor de mercado o deflujos de efectivo.

Medición inicial

Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor demercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

En el caso de las opciones, la prima pagada o recibida se medirá por su valor demercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de laprima. El derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán porsu valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación delas metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación decobertura de valor de mercado, el activo o el pasivo se medirá por su valor demercado en el momento en que se inicie la relación de cobertura o, a falta deeste, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en elmercado para partidas similares; la diferencia entre el valor obtenido en la medición y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultadodel periodo. Las partidas cubiertas que correspondan a compromisos en firmeo a transacciones previstas altamente probables no serán susceptibles de reconocimiento en el momento en que se declare la relación de cobertura.

Medición posterior

Instrumentos derivados con fines de cobertura

Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán a valor de mercado o, a falta de este, por las metodologíasaplicadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Las variaciones de valor de los instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocerán afectando los resultados o el patrimonio dependiendo de la clase de coberturay de su eficacia.

Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor de mercado incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá comoingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

En el caso de las opciones, la prima pagada o la prima recibida se medirá por suvalor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de lasmetodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de laprima. Para el efecto, se incrementará o disminuirá su valor y se reconocerá uningreso o un gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

Adicionalmente, el derecho y la obligación revelados en cuentas de orden semedirán por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

Para el comprador de la opción si, como producto de la medición, el valor delderecho es superior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un activo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de cobertura, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del activo originadas en mediciones posteriores se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, segúncorresponda.

Cuando el valor del derecho sea inferior al valor de la obligación, se revertirá elactivo reconocido, si lo hubiere, hasta eliminar su valor, y se reconocerá un gastoen el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor de la obligación seamayor al valor del derecho, el comprador de la opción no reconocerá la diferencia como un pasivo.

Para el vendedor de la opción si, como producto de la medición, el valor delderecho es inferior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un pasivo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de cobertura,y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del pasivo originadas en mediciones

posteriores se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

Cuando el valor del derecho sea superior al valor de la obligación, se revertirá el pasivo reconocido, si hubiere, hasta eliminar su valor, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho sea mayor al valor de la obligación, el vendedor de la opción no reconocerá la diferencia como un activo.

Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de flujos de efectivo incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda. La diferencia se registrará de acuerdo con la eficacia de la cobertura, es decir, la parte eficaz se reconocerá enel patrimonio, y la parte ineficaz se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el valorde la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo.

En el caso de las opciones, la prima pagada o la prima recibida se medirá por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de la prima. Para el efecto, se incrementará o disminuirá su valor, y se reconocerá la parte eficaz de la variación en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Adicionalmente, el derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

Para el comprador de la opción, si como producto de la medición, el valor del derecho es superior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un activo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de cobertura, y se reconocerá la parte eficaz de la variación en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso en el resultado del periodo.

Las variaciones del valor del activo originadas en mediciones posteriores se reconocerán, considerando la eficacia de la cobertura, esto es, la parte eficaz de la variación se reconocerá en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando el valor del derecho sea inferior al valor de la obligación, se revertirá el activo reconocido, si lo hubiere, hasta eliminar su valor, afectando el resultado o el patrimonio, según corresponda. En todo caso, cuando el valor de la obligación sea mayor al valor del derecho, el comprador de la opción no reconocerá la diferencia como un pasivo.

Para el vendedor de la opción, si como producto de la actualización, el valor del derecho es inferior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un pasivo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de cobertura, y se reconocerá la parte eficaz de la variación en el patrimonio y la parte ineficaz como gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del pasivo originadas en mediciones posteriores se reconocerán, considerando la eficacia de la cobertura, esto es, la parte eficaz de la variación se reconocerá en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando el valor del derecho sea superior al valor de la obligación, se revertirá elpasivo reconocido, si lo hubiere, hasta eliminar su valor, afectando el resultadoo el patrimonio, según corresponda. En todo caso, cuando el valor del derecho sea mayor al valor de la obligación, el vendedor de la opción no reconocerá ladiferencia como un activo.

Cuando la partida cubierta sea una inversión de administración de liquidez clasificada a valor de mercado con cambios en el patrimonio, tanto la parte eficaz como la ineficaz de la relación de cobertura afectará el patrimonio.

En todos los casos, la prima pagada o recibida, y los derechos y obligaciones de contratos derivados con fines de cobertura se actualizarán periódicamente y en la fecha de terminación del contrato. Esto, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda con el valor a girar cuando la obligación sea mayor que el derecho o, con el valor a recaudar cuando el derecho sea mayor que la obligación. En consecuencia, estos valores coincidirán bien sea con las liquidaciones realizadas por la Cámara de Riesgo Central de Contraparte para el caso de los derivados estandarizados o, con la liquidación de la contraparte para el caso de los derivados no estandarizados.

Partida cubierta

Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación decobertura de valor de mercado, se medirá por su valor de mercado o, a falta deeste, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en elmercado para partidas similares. La ganancia o pérdida de la partida cubierta, atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultadodel periodo. Las partidas cubiertas relacionadas con coberturas de flujos de efectivo no serán objeto de ajuste por las variaciones del valor de mercado.

Exclusivamente para el caso de una cobertura del valor de mercado que cubra la exposición a la tasa de interés de una parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros, la ganancia o pérdida atribuible a la partida cubierta se reconocerá en una única partida, de forma separada, dentro de los activos o pasivos, dependiendo de si la partida cubierta

es un activo o un pasivoen la fecha de revisión de intereses. Estas partidas se eliminarán cuando losactivos y pasivos con los que fueron asociados sean dados de baja en cuentas.

Cuando un compromiso en firme no reconocido se designe como partida cubierta en una relación de cobertura del valor de mercado, el cambio posterioracumulativo en el valor de mercado del mismo, que sea atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como un activo o pasivo con su correspondiente utilidado pérdida reconocida en el resultado del periodo.

Terminación de la relación de cobertura

La entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de manera prospectiva en la medida que se presente cualquiera de las siguientes situaciones: a) elinstrumento derivado expira, se ejerce o se vende, y no existe sustitución o renovación sucesiva del instrumento derivado que mantenga las condicionespara la aplicación de la contabilidad de coberturas; b) la relación de cobertura deja de cumplir los requisitos para optar por la contabilidad de coberturas; c) latransacción prevista objeto de cobertura no es altamente probable; o d) la entidad revoca su decisión de optar por la contabilidad de coberturas o cambia su estrategia de cobertura.

En el momento de la liquidación o venta de los instrumentos derivados con fines de cobertura e indistintamente de la relación de cobertura, se disminuirá elvalor del derecho y de la obligación. La diferencia resultante aumentará o disminuirá el efectivo o el activo de acuerdo con la naturaleza de lacontraprestación recibida o entregada. Ahora bien, si la entidad mantiene elinstrumento derivado cuando se haya terminado la relación de cobertura y elinstrumento no se designa a una nueva relación de cobertura, este se reclasificará a instrumentos derivados con fines de especulación.

Para el caso de la liquidación de las opciones, la entidad disminuirá en su totalidad, el valor de la prima recibida o pagada registrada hasta ese momento,reconociendo un ingreso o gasto en el resultado del periodo de acuerdo con laposición tomada en la opción. Si se ejerce la opción, se afectarán las cuentascorrespondientes de acuerdo con la naturaleza de los recursos entregados yrecibidos. Con independencia de que se ejerza o no la opción, se disminuirán elderecho y la obligación revelados en las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes.

La terminación de coberturas de flujos de efectivo requiere que el valor registrado en el patrimonio se reclasifique en su totalidad a los resultados del periodo. Ahora bien, si producto de la operación de cobertura, se originan activos no financieros como inventarios o propiedades, planta y equipo, el valor registrado en el patrimonio aumentará o disminuirá el valor de ese activo.

En una cobertura de valor de mercado, si la partida cubierta es un activo o un pasivo, se atenderán los criterios de medición aplicables al respectivo activo opasivo, a partir del valor de mercado determinado una vez se termine la relaciónde cobertura.

Como consecuencia del cumplimiento del compromiso en firme o de la transacción prevista, los hechos económicos que los originan serán susceptiblesde reconocimiento en el activo, en el pasivo o en los resultados, según corresponda.

Revelaciones

La entidad revelará los objetivos y políticas concernientes a la gestión de losriesgos financieros, incluyendo también su política de cobertura para cada uno de los tipos principales de transacciones previstas para los que se utilicen coberturas.

Para cada una de las clases de relaciones de coberturas, la entidad revelará, deforma separada, la siguiente información:

a) una descripción de la cobertura,

b) una descripción de los instrumentos financieros designados instrumentosde cobertura y su valor de mercado al final del periodo contable, y

c) la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.

Para las coberturas de flujos de efectivo, la entidad revelará lo siguiente:

a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, así como los periodos en los que se espera que dichos flujos afecten el resultadodel periodo;
b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;

c) las variaciones en el valor de mercado de los instrumentos de cobertura quese hayan reconocido en el patrimonio y en el resultado durante el periodo; y

d) el valor reclasificado desde el patrimonio hacia el resultado del periodo.

Adicionalmente, para las coberturas de valor de mercado, la entidad revelará lasganancias o pérdidas del instrumento de cobertura y de la partida cubierta quesean atribuibles al riesgo cubierto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS

Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficiosvariables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectarla naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presumeque la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas yfinancieras de esta.

Los beneficios sobre los cuales se establece control pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidadcontroladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecuciónde sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos queafectan o pueden afectar la situación financiera de la entidad controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la entidad controladora de prestar o garantizar laprestación de un servicio del cual la empresa controlada es la responsable inicial.

La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y elderecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

Medición inicial

La entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el costo. Este valor se comparará con la participación de la entidad controladora en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa controlada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa controlada, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en suspartidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso ogasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad controladoraeliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa controlada, que aún no hayansido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si la empresa controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas comopatrimonio, la entidad controladora computará su participación en los resultados, una vez disminuidos los dividendos de tales acciones, conindependencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuiráel valor de la inversión, afectando el patrimonio.

Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa controlada afecta las utilidades acumuladas, la entidad controladora afectará de igual manera sus utilidades

acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa controlada.

Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de quecorrespondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor enlibros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer suparticipación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales.Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada,para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de losestados financieros de la entidad controladora.

Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las dela entidad controladora y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controladamedidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneascon las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidasque, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

Las inversiones en controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando

- Exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo dela empresa controlada o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.
- El valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la entidad controladora supere el valor en libros de los activos netos de la empresa controlada.

- El dividendo procedente de la inversión supere el resultado del ejercicio de la empresa controlada en el periodo en que este se haya decretado.

Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. La comprobación del deterioro de valor no se realizará de manera separada para la plusvalía, puesto que esta hace parte del valor en libros de la inversión.

El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las inversiones en controladas afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se ajustará el deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no serán superiores al deterioro previamente reconocido.

Cuando la entidad controladora aumente su participación patrimonial por la compra de instrumentos de patrimonio de la empresa controlada, la entidad controladora reconocerá la participación adquirida conforme a los requerimientos del reconocimiento inicial de esta Norma. Con posterioridad, se seguirá aplicando el método de participación patrimonial conforme al nuevo porcentaje de participación.

Cuando la empresa controlada readquiera o emita instrumentos de patrimonio propios que conlleven a un aumento o disminución de la participación de la entidad controladora sin que esta última haga parte de las transacciones de venta o compra en dichas participaciones, no se ajustará el valor de la inversiónen la empresa controlada ni los saldos acumulados reconocidos en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial y, con posterioridad, la entidad controladora continuará aplicando el método de participación patrimonial conforme al nuevo porcentaje de participación.

Reclasificaciones

Cuando la entidad controladora deje de tener el control sobre la empresa controlada, evaluará si la inversión cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en asociadas o en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos, efectuará la reclasificación por el valor en libros dela inversión, previa baja en cuentas de la participación vendida o transferida, sifuera el caso.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en asociadas o en negocios conjuntos, se reclasificará a la categoríaque corresponda de inversiones de administración de liquidez, considerando la intención que la entidad

controladora tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultado cuando la entidad controladora tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por elvalor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerácomo ingreso o gasto en el resultado del periodo.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio cuando la entidadcontroladora no tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y puedamedirse al valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por elvalor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá enel patrimonio.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando no pueda medirse al valor de mercado, con independencia de la intención que tenga la entidad controladora sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Cuando la inversión se reclasifique como inversiones de administración de liquidez, los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se tratarán sobre la misma base que se habría requerido si la empresa sobre la que se tenía control hubiera dado de baja los activos o pasivos relacionados. Por consiguiente, dichos saldos se reclasificarán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto la participación de la entidad en los saldos acumulados en el patrimonio de la empresa controlada relacionados con la variación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo, los cuales afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

En caso de que se ordene la liquidación de la empresa controlada, la inversión se reclasificará como una inversión en entidades en liquidación por su valor en libros. Los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se mantendrán de forma separada en el patrimonio hasta que la inversión se dé de baja.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, la inversión cuando la entidad controladora venda o transfiera su participación sobre la empresa controlada. La

pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la inversión se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se tratarán sobre la misma base que se habría requerido si la empresa controlada hubiera dado de baja los activos o pasivosrelacionados. Por consiguiente, dichos saldos se reclasificarán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto la participación de la entidad en los saldos acumulados en el patrimonio de la empresa controlada relacionados con la variación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo,los cuales afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

Revelaciones

La entidad controladora revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene el control de una empresa.

La entidad controladora también revelará información que permita a losusuarios de sus estados financieros evaluar lo siguiente:

- la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en empresas controladas y los cambios en estos; y
- las causas y consecuencias de los cambios en su participación en la empresa controlada que no den lugar a una pérdida del control.
- Adicionalmente, la entidad controladora revelará lo siguiente:
- el valor en libros de las inversiones en empresas controladas;
- el nombre de las empresas controladas, su participación en los resultadosde estas y el efecto de la aplicación del método de participación patrimonialen el patrimonio;
- la diferencia de fechas y los ajustes realizados, cuando los estados financieros de la entidad controladora y los de las empresas controladas se preparen con distintas fechas de corte o con políticas contables diferentes; y
- las políticas contables de la empresa controlada diferentes de las de la entidad controladora que, dada la materialidad de las diferencias en los resultados del periodo y en las variaciones patrimoniales de la empresa controlada, medidos con una u otra política, no fueron objeto de ajuste y loscriterios utilizados por la entidad controladora para definir la materialidad.

- Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad controladora efectúa reclasificaciones desde y hacia inversiones en controladas, revelará:

- el valor reclasificado,

- una explicación detallada del motivo de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad controladora, y

- el efecto en el resultado del periodo.

INVERSIONES EN ASOCIADAS

Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder devoto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversorcon una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechosde voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Losderechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la junta directiva u órgano equivalente de la empresa asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la empresaasociada, c) realiza transacciones importantes con la empresa asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la empresa asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de laempresa asociada.

Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o enacuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad deejercitarse solo hasta una fecha posterior.

Medición inicial

La entidad medirá las inversiones en asociadas por el costo. Este valor se comparará con la participación de la entidad en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periodo dela empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

La participación en los resultados del periodo de la empresa asociada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso ogasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa asociada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si esta última tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad computará su participación en los resultados, una vez disminuidos los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en

reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuiráel valor de la inversión, afectando el patrimonio.

Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa asociada afecta las utilidades acumuladas, la entidad afectará de igual manera sus utilidadesacumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado porla empresa asociada.

Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de quecorrespondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondráde los estados financieros de la empresa asociada, para la misma fecha de cortey bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de laentidad.

Si los estados financieros de la entidad y los de la empresa asociada se preparanpara distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar lastransacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempreque la diferencia no sea superior a tres meses.

Cuando las políticas contables de la empresa asociada sean distintas de las de la entidad y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa asociada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la entidad. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

Las inversiones en asociadas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando:

a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de la empresa asociada o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias o b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado de la empresa asociada en el periodo en

que este se haya decretado. Se verificará si existenindicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso,se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores deefectivo. La comprobación del deterioro de valor no se realizará de manera separada para la plusvalía, puesto que esta hace parte del valor en libros de la inversión.

El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las inversiones en asociadas afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se ajustará el deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no seránsuperiores al deterioro previamente reconocido.

Cuando la entidad aumente su participación patrimonial por la compra de instrumentos de patrimonio de la empresa asociada, la entidad reconocerá la participación adquirida conforme a los requerimientos del reconocimiento inicial de esta Norma. Con posterioridad, se seguirá aplicando el método departicipación patrimonial conforme al nuevo porcentaje de participación.

Cuando la empresa asociada readquiera o emita instrumentos de patrimonio propios que conlleven a un aumento o disminución de la participación de la entidad sin que esta última haga parte de las transacciones de venta o compra en dichas participaciones, no se ajustará el valor de la inversión en la empresa asociada ni los saldos acumulados reconocidos en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial y, con posterioridad, la entidad continuará aplicando el método de participación patrimonial conformeal nuevo porcentaje de participación.

Reclasificaciones

Cuando la entidad deje de tener influencia significativa sobre la empresa asociada, evaluará si la inversión cumple con las condiciones para ser clasificadacomo inversiones en controladas o en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos, efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, se reclasificará a la categoría que corresponda de inversiones de administración de liquidez, considerando la intención que la entidad tenga con la inversión y la existenciade información sobre su valor de mercado.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultado cuando la entidad tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valorde mercado. En este caso, la

reclasificación se efectuará por el valor de mercadoy la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gastoen el resultado del periodo.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio cuando la entidad notenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valorde mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercadoy la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá en el patrimonio.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando no pueda medirse al valor de mercado, conindependencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Cuando la inversión se reclasifique como inversiones de administración de liquidez, los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se tratarán sobre la misma base que se habría requerido si la empresa asociada hubiera dado de baja los activos o pasivos relacionados. Por consiguiente, dichos saldos se reclasificarán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto la participación de la entidad en los saldos acumulados en el patrimonio de la empresa asociada relacionados con la variación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo, los cuales afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

En caso de que se ordene la liquidación de la empresa asociada, la inversión sereclasificará como una inversión en entidades en liquidación por su valor en libros. Los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se mantendrán de forma separada en el patrimoniohasta que la inversión se dé de baja.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, la inversión cuando la entidadvenda o transfiera su participación sobre la empresa asociada. La pérdida oganancia originada en la baja en cuentas de la inversión se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se tratarán sobre la misma base que se habría requerido si la empresa asociada hubiera dado de baja los activos o pasivosrelacionados. Por consiguiente, dichos saldos se reclasificarán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto

la participación de la entidad en los saldos acumulados en el patrimonio de la empresa asociada relacionados con la variación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo,los cuales afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene influencia significativa sobre una empresa asociada.

La entidad también revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar lo siguiente:

a) la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en empresas asociadas, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores que tienen influencia significativa;

b) las causas y consecuencias de los cambios en su participación en empresas asociadas que no den lugar a la pérdida de influencia significativa; y

c) la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en empresas asociadas y los cambios en estos.

Adicionalmente, la entidad revelará lo siguiente:

a) el valor en libros de las inversiones en asociadas;

b) el nombre de las empresas asociadas, su participación en los resultados de estas y el efecto de la aplicación del método de participación patrimonial enel patrimonio;

c) la diferencia de fechas y los ajustes realizados, cuando los estados financieros de la entidad y de las empresas asociadas se preparen con distintas fechas de corte o con políticas contables diferentes; y

d) las políticas contables de la empresa asociada diferentes de las de la entidadque, dada la materialidad de las diferencias en los resultados del periodo y en las variaciones patrimoniales de la empresa asociada, medidos con unau otra política, no fueron objeto de ajuste y los criterios utilizados por laentidad para definir la materialidad.

Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad efectúa reclasificaciones desde y hacia inversiones en asociadas, revelará:

a) el valor reclasificado,

b) una explicación detallada del motivo de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad, y

c) el efecto en el resultado del periodo.

ACUERDOS CONJUNTOS

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen controlconjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requierenel consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

Operación conjunta

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes quetienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una delas partes se denomina operador conjunto.

Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participanteusa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos; y obtiene recursos de crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta osuministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra secomparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

En consecuencia, la entidad que actúa como operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en laoperación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos,gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de lamedición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.

Negocios conjuntos

Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partesque poseen control conjunto, en una empresa societaria que se encuentra bajoel principio de negocio

en marcha, tienen derecho a los activos netos de esta. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, lacual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio; y lleva su propia contabilidad. Cada participante en un negocio conjunto tiene derecho a unaparte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

La entidad que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.

Medición inicial

La entidad medirá la inversión en un negocio conjunto al costo. Este valor secomparará con la participación de la entidad en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos del negocio conjunto. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costode reposición de los activos y pasivos del negocio conjunto, la diferencia sereconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultadodel periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primeraaplicación del método de participación patrimonial.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en negocios conjuntos por el método de participación patrimonial.

Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periododel negocio conjunto y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

La participación en los resultados del periodo del negocio conjunto aumentaráo disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en elresultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará la participaciónque tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que estarealice con el negocio conjunto, que aún no hayan sido realizadas a través deoperaciones con terceros. Adicionalmente, si este último tiene en circulaciónacciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad computará suparticipación en los resultados, una vez disminuidos los dividendos de

tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuiráel valor de la inversión, afectando el patrimonio.

Si como consecuencia de la corrección de errores, el negocio conjunto afecta las utilidades acumuladas, la entidad afectará de igual manera sus utilidadesacumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado porel negocio conjunto.

Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de quecorrespondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variacionespatrimoniales negativas del negocio conjunto iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente el negocio conjunto presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a suparticipación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas noreconocidas.

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de los estados financieros del negocio conjunto, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad.

Si los estados financieros de la entidad y los del negocio conjunto se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

Cuando las políticas contables del negocio conjunto sean distintas de las de laentidad y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales del negocio conjunto medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin deque las políticas contables de este sean homogéneas con las empleadas por la entidad. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

Las inversiones en negocios conjuntos serán objeto de estimaciones de deterioro cuando: a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del negocio conjunto o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias o b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado delnegocio conjunto en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si esel caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores deefectivo. La comprobación del deterioro de valor no se realizará de manera separada para la plusvalía, puesto que esta hace parte del valor en libros de la inversión.

El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las inversiones en negocios conjuntos afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se ajustará el valor del deterioroacumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no serán superiores al deterioro previamente reconocido.

Cuando la entidad aumente su participación patrimonial por la compra de instrumentos de patrimonio del negocio conjunto, la entidad reconocerá la participación adquirida conforme a los requerimientos del reconocimiento inicial de esta Norma. Con posterioridad, se seguirá aplicando el método departicipación patrimonial conforme al nuevo porcentaje de participación.

Cuando el negocio conjunto readquiera o emita instrumentos de patrimonio propios que conlleven a un aumento o disminución de la participación de la entidad sin que esta última haga parte de las transacciones de venta o compra en dichas participaciones, no se ajustará el valor de la inversión en el negocio conjunto ni los saldos acumulados reconocidos en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial y, con posterioridad, la entidad continuará aplicando el método de participación patrimonial conformeal nuevo porcentaje de participación.

Reclasificaciones

Cuando la entidad deje de tener control conjunto sobre el negocio conjunto,evaluará si la inversión cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas. En cualquiera de los dos casos, efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas, se reclasificará a la categoría que corresponda de

inversiones de administración de liquidez, considerando la intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de informaciónsobre su valor de mercado.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultado, cuando la entidadtenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valorde mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercadoy la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gastoen el resultado del periodo.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuando la entidad notenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valorde mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercadoy la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá en el patrimonio.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando no pueda medirse al valor de mercado, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Cuando la inversión se reclasifique como inversiones de administración de liquidez, los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se tratarán sobre la misma base que se habría requerido si el negocio conjunto hubiera dado de baja los activos o pasivos relacionados. Por consiguiente, dichos saldos se reclasificarán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto la participación de la entidad en los saldos acumulados en el patrimonio del negocio conjunto relacionados con lavariación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo, los cuales afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

En caso de que se ordene la liquidación del negocio conjunto, la inversión sereclasificará como una inversión en entidades en liquidación por su valor en libros. Los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se mantendrán de forma separada en el patrimoniohasta que la inversión se dé de baja.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, la inversión cuando la entidadvenda o transfiera su participación sobre el negocio conjunto. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la inversión se calculará como ladiferencia entre el valor de la

contraprestación recibida, si existiere, y su valor enlibros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se tratarán sobre la misma base que se habría requerido si el negocio conjunto hubiera dado de baja los activos o pasivos relacionados. Por consiguiente, dichos saldos se reclasificarán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto la participación de la entidad en los saldos acumulados en el patrimonio del negocio conjunto relacionados con lavariación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo, los cuales afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene control conjunto de un acuerdo.

La entidad también revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar lo siguiente:

a) la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación conlos otros inversores que tengan control conjunto;

b) las causas y consecuencias de los cambios en su participación en negocios conjuntos que no den lugar a una pérdida del control conjunto;

c) la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en acuerdos conjuntos y los cambios en estos; y

d) el valor de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos correspondientes asu participación en una operación conjunta.

Adicionalmente, la entidad revelará la siguiente información:

a) el valor en libros de las inversiones en negocios conjuntos;

b) el nombre de sus negocios conjuntos, su participación en los resultados de estos y el efecto de la aplicación del método de participación patrimonial en el patrimonio;

c) la diferencia de fechas y los ajustes realizados, cuando los estados financieros de la entidad y de los negocios conjuntos se preparen con

distintas fechas de corte o con políticas contables diferentes; y

d) las políticas contables del negocio conjunto diferentes de las de la entidadque, dada la materialidad de las diferencias en los resultados del periodo y en las variaciones patrimoniales del negocio conjunto, medidos con una u otra política, no fueron objeto de ajuste y los criterios utilizados por la entidad para definir la materialidad.

Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad ha efectuado reclasificaciones desde y hacia negocios conjuntos, revelará:

a) el valor reclasificado,

b) una explicación detallada del motivo de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad, y

c) el efecto en el resultado del periodo.

INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Reconocimiento

Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.

Medición

Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros quetenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valorhasta la baja en cuentas. Además, si con anterioridad a la reclasificación como inversión en entidades en liquidación, se reconocieron ganancias o pérdidas en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad mantendrá dichas partidas de forma separada en el patrimonio hastaque la inversión en entidades en liquidación se dé de baja.

Baja en cuentas

Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación y las ganancias o pérdidas acumuladas en el patrimonio asociadas a estas cuando a)expiren los derechos, b) el valor de los pasivos exceda el valor de los activos deacuerdo con el plan de liquidación o c) culmine el proceso de liquidación. Lasinversiones en entidades en liquidación y las ganancias o pérdidas acumuladas en el patrimonio asociadas a estas se darán de baja afectando el resultado del periodo. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de

provisiones o de larevelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las normas de Provisioneso Pasivos contingentes, cuando a ello haya lugar.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

a) la razón social de la entidad o entidades en liquidación en las cuales poseala inversión y el porcentaje de su participación patrimonial,

b) las causas que conllevaron a la liquidación de la entidad receptora de la inversión,

c) la fase del proceso de liquidación en que se encuentra la entidad receptorade la inversión, y

d) el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación.

INVENTARIOS

Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación ; b) distribuirse enforma gratuita en el curso normal de la operación ; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando ceseel proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en laNorma de activos biológicos.

También se reconocerán como inventarios los materiales que se incluirán como parte del costo de otros activos, de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo; Propiedades de inversión; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; o Activos intangibles. Adicionalmente, se reconocerán como inventarios los repuestos que no serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo; los materiales que se adquieran para consumirse en la prestación gratuita de los servicios de educación; y las municiones y explosivos.

Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

Costo de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogacionesnecesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas, del gasto o del ingreso, dependiendo de si elinventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió, se distribuyógratuitamente o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta, distribución o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición deinventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

En el caso de los productos agropecuarios, el costo de adquisición corresponderá al valor de mercado menos los costos de disposición, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede ocuando cese el proceso vital del activo biológico, de acuerdo con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o distribución gratuita.

Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargosdirectos e indirectos relacionados con a) la producción de bienes con la intención de venderlos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuirlos en forma gratuita en el curso normal de la operación y b) la prestaciónde servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

Producción de bienes

El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de losinventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de lasmaterias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamenterelacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma decostos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación sebasará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, eltotal de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de losinventarios.

No se incluirán en los costos de transformación y, por ende, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición.

Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de másde un producto y los costos de transformación de cada tipo de producto no seanidentificables por separado, se distribuirá, entre los productos, el costo total enque se haya incurrido hasta el punto de separación, utilizando bases uniformesy racionales. La distribución podrá basarse en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso o como producto terminado. En caso de que los subproductos no posean un valor significativo, estos podránmedirse al valor neto de realización, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal.

Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.

Prestación de servicios

Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargosde mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costosrelacionados con las ventas y

con el personal de administración general no seincluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en elresultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicioscuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingresoasociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimientode acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. Elvalor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos enlos que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendoel grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario.

Técnicas de medición

Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el métododel costo estándar o el método de los minoristas, se podrán utilizar siempre queel resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso,las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

El método de los minoristas se utiliza a menudo en el sector comercial al pormenor para la medición de inventarios cuando hay un gran número de artículosque rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplee este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio deventa del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. Elporcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se hayanvendido por debajo de su precio de venta original.

Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo

Los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Paraefectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodosde Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificaciónespecífica. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS). Cuando la

naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se espera vendera precios de mercado se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto derealización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidospara su uso en la producción de inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En casocontrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar oconsumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a servendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, esinferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición,según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podráagrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizarápara partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirásu valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y elvalor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor deldeterioro que se revierta afectará el resultado del periodo.

Los inventarios de los intermediarios que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia o por cuenta de terceros se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición. Por su parte, los inventarios de los productores de productos agropecuarios y minerales, cuando la venta esté asegurada por un contrato a plazo o garantizada por el gobierno, se medirán al valor neto de realización. Cualquier diferencia entre el valor en libros de los inventarios y el valor de mercado menos los costos de disposición o el valor neto de realización, según corresponda, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Reconocimiento en el resultado

Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o de no mercado, suvalor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen losingresos asociados.

Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gastoen el result

Baja en cuentas

Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retirode estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará los principales conceptos que hacen parte del costo de adquisición o transformación y las erogaciones significativas necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Además de ello, revelará la siguiente información:

a) el valor de las materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, productos terminados, y mercancía en tránsito y en poder de terceros;

b) el método o métodos de valuación utilizados para cada clase de inventarios;

c) el deterioro del valor de los inventarios reconocido o revertido;

d) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión del deteriorode los inventarios;

e) el valor en libros de los inventarios que garanticen el cumplimiento de pasivos;

f) el valor en libros de los inventarios que se lleven al valor de mercado menoslos costos de disposición;

g) el valor de los productos agropecuarios y minerales cuando se midan al valorneto de realización;

h) los componentes que conformen el costo de transformación de bienes y de prestación de servicios;

i) el valor del inventario recibido en transacciones sin contraprestación, así como el distribuido en forma gratuita o a precios de no mercado; y

j) el valor de los inventarios producidos mientras se lleva la propiedad, plantay

equipo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo:

- los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos;
- los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento;
- los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y
- los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, enel curso normal de la operación.

También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidadproductiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios,o reducir significativamente los costos.

Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que

incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse parte del costo de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimientocorresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende,entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; loscostos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entregainicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para quepueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantasantes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo.

En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en lasque se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeadode ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

Los bienes que se produzcan antes de que la propiedad, planta y equipo estéen el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el funcionamiento de una maquinaria) se tratarán de acuerdo con la Normade inventarios siempre y cuando estos activos cumplan los criterios de reconocimiento de dichaNorma.

Las erogaciones en que incurrirá la entidad para desmantelar o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión. La medición se efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de provisiones. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

Si la entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la entidad para obtener dicho activo, por lo tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, la mano de obra u otros factores empleados.

Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor de mercado. A falta de este, se medirán por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Las propiedades, planta y equipo producto de un arrendamiento financiero se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de arrendamientos.

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activoa lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicosfuturos o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor delactivo o de sus componentes menos el valor residual.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento despuésde deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumensus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, de tal manera que se deben aplicar las depreciaciones con base a siguiente criterio y lo definido en la tabla así:

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referenciaa la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de loscambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patróndе consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio delactivo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir elvalor depreciable, entre los cuales se

incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos losperiodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales,la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partessignificativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios, Activos intangibles, Propiedades de inversión o Bienes de uso público. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas ocuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación nocesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, comomínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de losbeneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se

contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad conla Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

Con base a lo lineamientos de las políticas contables definidas por la CGN, la entidad, bajo los criterios propios de la secretarías sectoriales responsables de cada uno de los activos y que están controlados por el almacén, se definen las tablas de depreciación bajo la siguiente tabla así:

De igual manera, se definen como activos Propiedad y Planta y Equipo de menor cuantía para registrar en la contabilidad y que se puedan depreciar en la misma vigencia de su adquisición, los que correspondan a un costo de hasta de 2 Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes.

CUENTA TIPO DE ACTIVO	TIPO DE ACTIVOS	AÑOS DE DEPRECIACIÓN
1.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	
1.6.05	TERRENOS	NO APLICA
1.6.05.01	URBANOS	NO APLICA
1.6.05.02	RURALES	NO APLICA
1.6.05.03	TERRENOS CON DESTINACIÓN AMBIENTAL	NO APLICA
1.6.05.04	TERRENOS PENDIENTES DE LEGALIZAR	NO APLICA
1.6.05.05	TERRENOS DE PROPIEDAD DE TERCEROS	NO APLICA
1.6.05.06	TERRENOS CON USO FUTURO INDETERMINADO	NO APLICA
1.6.10	SEMOVIENTES Y PLANTAS	NO APLICA
1.6.12	PLANTAS PRODUCTORAS	NO APLICA
1.6.15	CONSTRUCCIONES EN CURSO	NO APLICA
1.6.20	MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE	NO APLICA
1.6.25	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO	NO APLICA
1.6.35	BIENES MUEBLES EN BODEGA	NO APLICA
1.6.36	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO	NO APLICA
1.6.37	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS	NO APLICA
1.6.40	EDIFICACIONES	50 AÑOS
1.6.42	REPUESTOS	5 AÑOS
1.6.45	PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES	50 AÑOS
1.6.50	REDES, LÍNEAS Y CABLES	25 AÑOS
1.6.50.02	REDES DE DISTRIBUCIÓN	25 AÑOS
1.6.50.03	REDES DE RECOLECCIÓN DE AGUAS	25 AÑOS
1.6.50.04	REDES DE DISTRIBUCIÓN DE VAPOR	25 AÑOS
1.6.50.05	REDES DE AIRE	15 AÑOS
1.6.50.06	REDES DE ALIMENTACIÓN DE GAS	25 AÑOS
1.6.50.07	LÍNEAS Y CABLES DE INTERCONEXIÓN	15 AÑOS
1.6.50.08	LÍNEAS Y CABLES DE TRANSMISIÓN	15 AÑOS
1.6.50.09	LÍNEAS Y CABLES DE CONDUCCIÓN	15 AÑOS
1.6.50.10	LÍNEAS Y CABLES DE TELECOMUNICACIONES	15 AÑOS
1.6.50.11	REDES, LÍNEAS Y CABLES PENDIENTES DE LEGALIZAR	NO APLICA
1.6.50.12	REDES, LÍNEAS Y CABLES DE PROPIEDAD DE TERCEROS	NO APLICA
1.6.50.90	OTRAS REDES, LÍNEAS Y CABLES	25 AÑOS
1.6.55	MAQUINARIA Y EQUIPO	
1.6.55.01	EQUIPO DE CONSTRUCCIÓN	25 AÑOS
1.6.55.02	ARMAMENTO Y EQUIPO RESERVADO	NO APLICA
1.6.55.03	EQUIPO DE PERFORACIÓN	25 AÑOS
1.6.55.04	MAQUINARIA INDUSTRIAL	25 AÑOS
1.6.55.05	EQUIPO DE MÚSICA	10 AÑOS
1.6.55.06	EQUIPO DE RECREACIÓN Y DEPORTE	5 AÑOS
1.6.55.08	EQUIPO AGROPECUARIO, DE SILVICULTURA, AVICULTURA Y PESCA	5 AÑOS
1.6.55.09	EQUIPO DE ENSEÑANZA	5 AÑOS
1.6.55.11	HERRAMIENTAS Y ACCESORIOS	2 AÑOS
1.6.55.12	EQUIPO PARA ESTACIONES DE BOMBEO	5 AÑOS
1.6.55.20	EQUIPO DE CENTROS DE CONTROL	5 AÑOS
1.6.55.21	MAQUINARIA Y EQUIPO DE DRAGADO	10 AÑOS
1.6.55.22	EQUIPO DE AYUDA AUDIOVISUAL	3 AÑOS
1.6.55.23	EQUIPO DE ASEO	3 AÑOS
1.6.55.24	MAQUINARIA Y EQUIPO PENDIENTE DE LEGALIZAR	NO APLICA
1.6.55.25	MAQUINARIA Y EQUIPO DE PROPIEDAD DE TERCEROS	NO APLICA
1.6.55.26	EQUIPO DE SEGURIDAD Y RESCATE	5 AÑOS
1.6.55.90	OTRA MAQUINARIA Y EQUIPO	5 AÑOS
1.6.60	EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO	10 AÑOS
1.6.60.01	EQUIPO DE INVESTIGACIÓN	5 AÑOS
1.6.65	MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA	10 AÑOS
1.6.70	EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN	5 AÑOS
1.6.75	EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN	15 AÑOS
1.6.80	EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA	5 AÑOS
1.6.81	BIENES DE ARTE Y CULTURA	
1.6.81.01	OBRAS DE ARTE	NO APLICA
1.6.81.03	BIENES DE CULTO	NO APLICA
1.6.81.04	JOYAS	NO APLICA
1.6.81.05	ELEMENTOS DE MUSEO	NO APLICA
1.6.81.06	ELEMENTOS MUSICALES	NO APLICA
1.6.81.07	LIBROS Y PUBLICACIONES DE INVESTIGACIÓN Y CONSULTA	NO APLICA
1.6.81.90	OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA	NO APLICA
1.6.83	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN	25 AÑOS

Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierdael control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial deservicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida oganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá comoingreso o gasto en el resultado del periodo.

El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúeoperando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas dela parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

Revelaciones

La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguienteinformación:

- los métodos de depreciación utilizados;
- las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, deterioros del valor reconocidos o revertidos, depreciaciones y otros cambios;

- el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de las erogaciones estimadas por desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;
- el valor de las plantas productoras que aún no se encuentran en la ubicacióny condición necesarias para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad, relacionando los desembolsos que conforman el costo del activo;
- el valor de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción, y el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);
- la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ellohaya lugar;
- el valor en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar;
- las propiedades, planta y equipo adquiridas en una transacción sin contraprestación; y
- el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, parael caso de las reclasificaciones desde o hacia propiedades, planta y equipo.

BIENES DE USO PÚBLICO

Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta enforma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero.

Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

Medición Inicial

Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público.

No se reconocerán como parte del costo de los bienes de uso público los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner el bien en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad)

ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para su construcción.

Las erogaciones en que incurrirá la entidad para desmantelar o retirar un bien de uso público, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor del bien de uso público y como una provisión. La medición se efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de provisiones. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de unbien de uso público que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activoapto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

Los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos deconcesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamenteatribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para

distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de servicios prestados. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo del potencial de servicio incorporado en el activo.

Para las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del bien de uso público y pueden estar constituidas por piezas, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación.

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso ni cuando el activo sea objeto de operaciones de mantenimiento y conservación. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de servicio.

La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

La compensación o indemnización procedente de terceros por el deterioro del bien de uso público se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

Con base a lo expuesto, la entidad tomara como referentes de depreciación de los Bienes de Uso Público, la siguiente tabla, entendiendo que los bienes registrados contablemente, tienen control por parte del responsable de almacén, y si hay algún cambio en el criterio de cálculo de la depreciación en los tiempos, debe notificar a la oficina de Contabilidad, para realizar los ajustes del caso.

TA TIPO DE A(	TIPO DE ACTIVOS	AÑOS DE DEPRECIACIÓN
1.7	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES	
1.7.03	MATERIALES	10 AÑOS
1.7.04	MATERIALES EN TRÁNSITO	NO APLICA
1.7.05	BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN	NO APLICA
1.7.06	BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES	NO APLICA
1.7.10	BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO	25 AÑOS
1.7.11	BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES	25 AÑOS
1.7.15	BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES	NO APLICA
1.7.21	BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA	NO APLICA

Reclasificaciones

Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría.

Baja en cuentas

Un bien de uso público se dará de baja cuando se pierda el control del activo o cuando no se espere obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de

activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de unbien de uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúeoperando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

Cuando un bien de uso público esté conformado por partes físicas que tenganun costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustituciónde una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que seincurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto serealizará con independencia de que el costo de la parte sustituida se haya identificado y depreciado previamente. La entidad podrá utilizar, como indicador del costo de la parte sustituida, a) el costo de la sustitución, b) laproporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o c) la proporción física de la parte dañada con relación al activototal.

En el caso en que la sustitución corresponda a una parte dañada que previamente fue objeto de deterioro, el valor de la parte sustituida corresponderá al valor asignado a la parte para la estimación de su deterioro.

Cuando se sustituya la parte dañada que dio origen al deterioro previamentereconocido, la entidad dará de baja en cuentas dicha parte junto con la depreciación y el deterioro acumulados, y reconocerá el costo de la sustitución como mayor valor del activo.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- el método de depreciación utilizado;
- las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, mejoramientos, rehabilitaciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, deterioros del valor reconocidos, depreciaciones y otros cambios;

- el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de bienes de uso público;

- el cambio en la estimación de la vida útil de los bienes de uso público, las erogaciones estimadas por desmantelamiento y el método de depreciación de los bienes de uso público;
- el valor de los bienes de uso público en proceso de construcción, el estado de avance y la fecha estimada de terminación;

- el valor en libros de los bienes de uso público entregados en comodato;

- la información de los bienes de uso público que se encuentren en construcción o servicio, bajo la modalidad de contratos de concesión;

- las características cualitativas especiales tales como la condición de ser bienes declarados como bienes históricos y culturales, entre otras; y

- el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, parael caso de las reclasificaciones desde o hacia bienes de uso público.

BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad losreconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;

- las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;

- son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y

- se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido asu creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir elacto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe serfiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso públicose reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma quecorresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

Los bienes históricos y culturales se reconocerán de manera individual, no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros bienes de características similares.

Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación delos bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado delperiodo.

Medición Inicial

Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende,entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición,los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, loscostos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos loscostos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en lascondiciones establecidas por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor delos bienes históricos y culturales.

Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamenteatribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de la restauración a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial deservicio. La depreciación iniciará cuando la restauración haya terminado. Elcargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

La depreciación se determinará sobre el valor de la restauración y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. La vida útil es el periodo durante elcual se espera que fluya el potencial de servicio de la restauración. Esta se determinará en función del periodo previsible que transcurrirá hasta que seanecesaria otra restauración de las mismas características.

La distribución sistemática del valor depreciable de la restauración a lo largo dela vida útil se llevará a cabo mediante el método lineal.

La depreciación de la restauración cesará cuando se produzca la baja en cuentas de esta o del activo con el cual esté asociada. La depreciación no cesarácuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso ni cuando el activosea objeto de mantenimiento.

La vida útil será revisada, como mínimo, al término de cada periodo contable ysi existe un cambio significativo, se ajustará para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Baja en cuentas

Un bien histórico y cultural se dará de baja cuando no cumpla con los requisitosestablecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial deservicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien histórico y cultural se reconocerácomo gasto en el resultado del periodo.

Cuando un bien histórico y cultural sea objeto de una restauración, la entidad reconocerá, en el activo, el costo de dicha restauración, previa baja en cuentasde la restauración anterior si esta se realizó sobre el mismo componente del bien. Esto se realizará con independencia de que el costo de la restauración anterior se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la nueva restauración como indicador del costo de la anterior restauración.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- la vida útil utilizada para la restauración;
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, restauraciones, retiros, depreciación acumulada de la restauración y otros cambios;
- el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de bienes históricos y culturales;
- el cambio en la estimación de la vida útil de la restauración;
- los bienes históricos y culturales adquiridos en una transacción sin contraprestación; y
- la información cuantitativa física y cualitativa de los bienes históricos y culturales que no hayan sido reconocidos por falta de una medición monetaria confiable, tales como: cantidades, ubicación y estado de conservación.

RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Reconocimiento

Se reconocerán como recursos naturales no renovables las reservas probadas de los recursos tangibles que, por sus propiedades, se encuentran en lanaturaleza sin que hayan sido objeto de transformación y que no son susceptibles de ser reproducidos o reemplazados por otros de similares características, tales como petróleo, gas, carbón y otros minerales.

Son reservas probadas aquellas cantidades de recurso que, por análisis de geociencia e ingeniería, puede estimarse con razonable certeza que van a ser comercialmente recuperables.

El reconocimiento de los recursos naturales no renovables estará a cargo delMinisterio de Minas y Energía o quien haga sus veces.

Medición Inicial

Los recursos naturales no renovables se medirán por el valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías porla explotación del recurso. Estos activos se reconocerán como un mayor valordel patrimonio.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los recursos naturales no renovables semedirán, previo reconocimiento de su agotamiento, por el valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso. La diferencia con respecto al valor en libros delrecurso se reconocerá en el patrimonio.

Los recursos naturales no renovables serán objeto de agotamiento. El agotamiento corresponde a la disminución del recurso por su extracción y se calculará con base en el valor de las regalías liquidadas durante el periodo contable. El agotamiento se reconocerá de manera separada del recurso y afectará el patrimonio.

Baja en cuentas

Un recurso natural no renovable se dará de baja cuando no cumpla con los requerimientos establecidos en esta Norma. Esto se puede presentar cuando sepierde el control del activo por parte de la entidad, o cuando no se espera obtener el beneficio

económico futuro. La baja en cuentas de los recursos naturales no renovables afectará el patrimonio.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

a) la metodología y las variables utilizadas para determinar el valor de las reservas probadas; y

b) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: nuevos descubrimientos, variaciones en volumen, variaciones financieras, agotamiento, pérdidas porbaja en cuenta y otros cambios.

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados enterrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado siempre queestas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero,separadamente. En caso contrario, la propiedad únicamente se clasificará comopropiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa de ellapara la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.

Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades de inversión, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculofuturo de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidadproductiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios,o reducir significativamente los costos.

Por su parte, el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo, sinmejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión.

En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento los costos de puestaen marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones requeridas para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se hayaincurrido antes de que la propiedad de inversión lograra el nivel planeado deocupación; y las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se haya incurrido para la construcción o el desarrollo de la propiedad.

Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de unapropiedad de inversión que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costosde financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse comoactivo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

Las propiedades de inversión que se reciban en permuta se medirán por su valorde mercado. A falta de este, se medirán por el valor de mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Las propiedades de inversión producto de un arrendamiento financiero se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de arrendamientos.

Cuando se adquiera una propiedad de inversión en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamenteatribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por elcosto menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Paratal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades,planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

Reclasificaciones

La entidad reclasificará un activo hacia propiedades de inversión cuando exista un cambio en su uso que se evidencie por a) el fin de la ocupación por parte dela entidad (en el caso de la reclasificación desde propiedades, planta y equipohacia propiedades de inversión); o b) el inicio de una operación de arrendamiento operativo de un activo que estaba destinado para la venta en elcurso normal de la operación (en el caso de la reclasificación desde inventarios hacia propiedades de inversión).

La entidad reclasificará un activo desde propiedades de inversión cuando existaun cambio de uso que se evidencie por a) el inicio de la ocupación de la propiedad o el inicio de un desarrollo con intención de ocupación, por parte de la entidad (en el caso de la reclasificación desde propiedades de inversión haciapropiedades, planta y equipo); o b) el inicio de un desarrollo con intención de venta o distribución en forma gratuita, en el curso normal de la operación (en elcaso de la reclasificación desde propiedades de inversión hacia inventarios).

Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta yequipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y el deterioro acumulado no serán eliminados. A partir de esta fecha, la entidadaplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nuevaclasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y el deterioro acumulado serán eliminados. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.

Baja en cuentas

Un elemento de propiedad de inversión se dará de baja cuando se pierda elcontrol sobre el elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento

de propiedades de inversión se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y suvalor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando un elemento de propiedades de inversión esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y se haga necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en elactivo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas dela parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se podrá utilizar el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- los métodos de depreciación utilizados;
- las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, reclasificaciones, deterioros del valor reconocidos o revertidos,depreciaciones y otros cambios;
- el valor de los ingresos por rentas y los gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimientos) incluidos en el resultado del periodo;
- el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elementode propiedades de inversión;
- el cambio en la estimación de la vida útil y del valor residual, así como el cambio del método de depreciación;
- el valor de las propiedades de inversión en proceso de construcción, el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- el valor en libros de las propiedades de inversión que tengan alguna restricción, bien sea, para llevar a cabo su disposición o para cobrar los ingresos que producen;
- el valor de las propiedades de inversión que garanticen el cumplimiento de

pasivos;

- la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades de inversión o que se hayan retirado por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

- las propiedades de inversión adquiridas en una transacción sincontraprestación;

- la información de su condición de bien histórico y cultural, cuando a ellohaya lugar; y

- el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, parael caso de las reclasificaciones desde o hacia propiedades de inversión.

ACTIVOS INTANGIBLES

Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control,espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlosdurante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, paraesta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacenparte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificadoque realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan odiseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados,materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de suproducción o utilización.

Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que puedaestar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente.Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, laentidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor

total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades,planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán comomayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidadpara aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducirsignificativamente los costos.

Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

Activos intangibles adquiridos

El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor delactivo intangible y afectará la base de amortización.

Los costos de financiación asociados con la adquisición de un activo intangible que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

Los activos intangibles adquiridos o desarrollados en virtud de la ejecución decontratos de concesión se medirán de acuerdo con lo establecido en la Normade acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Los activos intangibles adquiridos en una combinación de operaciones se medirán conforme a lo establecido en la Norma de combinación y traslado deoperaciones.

Los activos intangibles adquiridos mediante permuta se medirán por su valorde mercado; a falta de este, por el valor de mercado de los activos entregados yen ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todocaso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Cuando la adquisición de un intangible se lleve a cabo a través de una operación de arrendamiento financiero, el arrendatario medirá el activo de acuerdo con loestablecido en la Norma de arrendamientos.

Cuando se adquiera un activo intangible en una transacción sincontraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valordeterminado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamenteatribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Activos intangibles generados internamente

Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán deaquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan ylos segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se trataráncomo si se hubieran realizado en la fase de investigación.

El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo paraque pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estosdesembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter generalno atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otrosfactores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no sereconocerán en periodos posteriores como parte del costo de un activo intangible, salvo que dicho reconocimiento inicial haya sido producto de un error contable, caso en el cual aplicará lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación ydesarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activointangible es el costo del activo menos su valor residual.

La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para quepueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un

periodo se reconocerá como gasto en el resultado deeste, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del activo después de deducir loscostos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se hayapactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si noexiste un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final desu vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar, con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Unvalor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activointangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, porparte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción osimilares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de lavida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útilindefinida y no será objeto de amortización.

La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre eltiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales,siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legalfijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene uncosto significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se esperafluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte delcosto de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrónde consumo esperado de los beneficios económicos futuros o del potencial deservicio derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen elmétodo lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja encuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, comomínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo enestas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de losbeneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles se reconocerá como ingreso enel resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, comomínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimaciónde los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación oindemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación,estas afectarán el resultado del periodo.

Baja en cuentas

Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación

recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, la siguiente información:

- las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- los métodos de amortización utilizados;
- la descripción de si las vidas útiles de los activos intangibles son finitas o indefinidas;
- las razones para estimar que la vida útil de un activo intangible es indefinida;
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre por separado lo siguiente: adiciones realizadas, disposiciones o ventas, adquisiciones, amortizaciones, deterioros del valor reconocidos o revertidos y otros cambios;
- el valor por el que se hayan reconocido inicialmente los activos intangibles adquiridos mediante una transacción sin contraprestación;
- el valor en libros de los activos intangibles cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellos que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- la descripción, valor en libros y periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad;
- el valor de los desembolsos para investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gasto durante el periodo;
- la metodología para la identificación y medición de los desembolsos de la fase de desarrollo que se reconocen como parte del costo de un activo intangible durante el periodo actual, producto de la corrección de un error contable de periodos anteriores; y
- la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar.

ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado acambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

Cuando un contrato contenga componentes de arrendamiento y componentes que no constituyen un arrendamiento, la entidad aplicará esta Norma a cada componente de arrendamiento. Por su parte, los componentes que no son un arrendamiento se reconocerán y medirán conforme a la norma que les sea aplicable. No obstante, si el valor relativo de estos componentes no es significativo respecto del valor total del contrato, a este en su conjunto le aplicarán las disposiciones de esta Norma. Los componentes de arrendamiento identificados se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

A efectos de la aplicación de esta Norma, no se considerarán como arrendamientos los derechos mantenidos por la entidad bajo acuerdos de licencia que deban contabilizarse conforme a la Norma de activos intangibles.

Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajasinherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida.

Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a lapropiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidadespúblicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, comoarrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar elplazo del arrendamiento;
- el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento enque la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, seprevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener deeste, por parte de uno o más usuarios);
- el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendadores al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de

mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

- el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad delactivo.

Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones delcontrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstanciasno darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. Para la contabilización, la entidad distribuirá los pagos por el arrendamiento, incluyendo los pagos por adelantado, entre los componentes de terrenos y de edificios en proporción a los valores de mercado relativos que representan los derechos de arrendamiento en estos componentes. No obstante, cuando resulte poco significativo el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

Arrendamientos financieros

Contabilización para el arrendador

Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Medición inicial

El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del

arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre: a) el valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual nogarantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con éste; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado más los costos directos inicialesdel arrendador.

Si para calcular la tasa implícita del contrato el arrendador no puede determinarel valor de mercado del bien arrendado, empleará el costo de reposición o, afalta de este, el valor en libros.

Cuando el arrendador no sea productor o distribuidor del activo arrendado, los costos directos iniciales harán parte del cálculo de la inversión neta y no sereconocerán como gasto en el resultado del periodo en el momento en que seincurra en ellos. Los costos iniciales se llevarán al resultado como un menor valordel ingreso por intereses a lo largo del plazo del arrendamiento a través de latasa de interés implícita. Los costos directos iniciales para el arrendador sonaquellos directamente imputables a la negociación y contratación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendador habría evitado si no hubiera realizado el acuerdo.

Si el arrendador es productor o distribuidor del activo arrendado, los costosrelacionados con la negociación y contratación de un arrendamiento se excluirán de los costos directos iniciales. En consecuencia, estos se excluirán dela inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que en unarrendamiento financiero, normalmente, tiene lugar al comienzo del plazo dearrendamiento.

Cuando el arrendador sea productor o distribuidor, reconocerá por separado: a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado y b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.

El ingreso por la venta del activo para un arrendador que sea productor o distribuidor, será el menor valor entre el valor de mercado del activo y el valor presente de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario a lo largo del plazo del contrato descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo. No obstante, si se han pactado tasas de interés inferiores a las de mercado, se utilizará la tasa de interés de mercado para calcular el valor presente.

En todo caso, los pagos incluirán el valor residual del bien arrendado que esté garantizado por el arrendatario o por otra entidad no vinculada con el arrendador, la cual tenga la capacidad financiera de atender las obligacionesderivadas de la garantía prestada.

El costo de la venta corresponderá al valor por el que esté contabilizada la propiedad entregada en arrendamiento menos el valor presente del valor residual del activo cuya realización, por parte del arrendador, no esté aseguradao quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta será la ganancia en la ventaque se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidadpara las operaciones de venta directa.

Medición posterior

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos financieros y la reducción del préstamo por cobrar. Losingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyen elplazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en losperiodos en los que se incurra en ellos.

Las estimaciones de los valores residuales del activo (cuya realización por parte del arrendador no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador) que se utilicen para determinar el préstamopor cobrar, serán objeto de revisiones regulares. Si se produce una reducción permanente en la estimación del valor residual, se procederá a revisar la distribución del ingreso del contrato y cualquier reducción respecto a lascantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.

Para efectos del deterioro y baja en cuentas del préstamo por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar.

Revelaciones

El arrendador revelará la siguiente información:

- una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar al final del periodo contable;
- la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar para cada uno de los siguientes plazos: un año, entreuno y cinco años, y más de cinco años;
- los ingresos financieros no ganados, es decir, la diferencia entre la inversiónbruta y la inversión neta, al final del periodo contable;

- el monto de los valores residuales no garantizados acumulables a favor del arrendador;
- la estimación de incobrables relativa a los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador;
- las cuotas contingentes reconocidas como ingreso en el resultado del periodo; y
- una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

En relación con el préstamo por cobrar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de préstamos por cobrar.

Contabilización para el arrendatario

Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

Medición inicial

El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor de mercado del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor de mercado no puede sermedido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar alarrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o poruna parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta seasignificativamente inferior al valor de mercado del activo en el momento en queesta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

Para el cálculo del valor presente, el arrendatario empleará como factor de descuento, la tasa implícita del acuerdo y si esta no puede determinarse, empleará la tasa de interés

incremental. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre: a) la suma del valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercerovinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o porotra entidad vinculada con este; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador, siempre que este no sea productor o distribuidor del activo arrendado.

Por su parte, la tasa incremental es aquella en que incurriría el arrendatario si pidiera prestados los fondos necesarios para comprar el activo en un plazo y congarantías similares a las estipuladas en el contrato de arrendamiento. Si la entidad tiene préstamos que estén garantizados por el gobierno, la determinación de la tasa de interés incremental del préstamo del arrendatario reflejará la existencia de cualquier garantía gubernamental y cualquier honorario; lo cual, normalmente, implicará usar una menor tasa de interés incremental del préstamo.

Si el arrendatario no puede determinar el valor de mercado del activo, comparará el costo de reposición con el valor presente de los pagos a realizar alarrendador.

Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizaráncomo un mayor valor del activo y se llevarán al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los costos directos iniciales para el arrendatario son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

Medición posterior

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Losgastos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la entidad aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento.

Revelaciones

El arrendatario revelará la siguiente información:

a) el valor neto en libros para cada clase de activos al final del periodo contable;

b) el total de pagos futuros que debe realizar al arrendador, y su valor presente,para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, ymás de cinco años;

c) las cuotas contingentes reconocidas como gasto en el resultado del periodo;y

d) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotascontingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

En relación con el préstamo por pagar, la entidad aplicará las exigencias derevelación contenidas en la Norma de préstamos por pagar.

Arrendamientos operativos

Contabilización para el arrendador

Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratación de un arrendamiento operativo se añadirán al valor en costo del activo

arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

La depreciación o amortización de los activos arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará de acuerdo con las bases establecidas en la norma que le sea aplicable al activo arrendado.

El arrendador, que sea a la vez productor o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo.

Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar.

Revelaciones

El arrendador revelará la siguiente información: a) los pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años; b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso en el resultado del periodo; y c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos, incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, así como restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

En relación con la cuenta por cobrar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de cuentas por cobrar.

Contabilización para el arrendatario

Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.

Revelaciones

El arrendatario revelará la siguiente información:

El total de pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años; los pagos por arrendamiento reconocidos como gasto en el resultado del periodo; y una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión y subarrendamientos, así como restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

En relación con la cuenta por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de cuentas por pagar.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, el exceso del valor de la venta sobre el valor en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como ingreso en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento operativo y la operación se establece a su valor de mercado, el ingreso o gasto se reconocerá inmediatamente. Si el precio de venta fuese inferior al valor de mercado, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida se compensa con cuotas futuras por debajo de los precios de mercado. En tal caso, se diferirá y amortizará en proporción con las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espere utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor de mercado, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor de mercado del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su valor en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambos valores se reconocerá inmediatamente. Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no es necesario salvo que se haya producido una reducción del valor, en cuyo caso el valor en libros será reducido hasta que alcance el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, de acuerdo con las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Las revelaciones de información establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios en arrendamientos financieros y operativos aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción general de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales que se hayan incluido en los acuerdos, o en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

ACTIVOS BIOLÓGICOS

Reconocimiento

Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que seempleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán comoactivos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remotade ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentalesde raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo conla Norma de propiedades, planta y equipo.

Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos a precios de mercado o de no mercado, distribuirlos en forma gratuita, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se espera vender, distribuir en forma gratuitao a precios de no mercado o consumir.

La transformación biológica de los activos comprende los procesos decrecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de loscambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productosagropecuarios son los productos que se obtienen de los activos biológicos de laentidad.

Los animales vivos y plantas que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo o Inventarios.

Los desembolsos relacionados con el proceso de transformación del activo biológico se reconocerán como gasto en el resultado del periodo si el activobiológico se mide a valor de mercado menos los costos de disposición o al costode reposición. En caso de que se mida al costo, los desembolsos relacionados con el proceso de transformación incrementarán su valor.

Los productos agropecuarios que provengan de los activos biológicos o plantas productoras se reconocerán como inventarios, en el momento en que el producto se separe delactivo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico.

Medición inicial

Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación.

Cuando se adquiera un activo biológico en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Los productos agropecuarios se medirán, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, al valor de mercado menos los costos de disposición. Si cesa el proceso vital del activo biológico, este se dará de baja en cuentas por el valor en libros y el producto agropecuario se reconocerá por el valor de mercado menos los costos de disposición, cualquier diferencia que surja entre dichos valores se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Por el contrario, si no cesa el proceso vital del activo biológico, el producto agropecuario se reconocerá como el ingreso en el resultado del periodo.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costosde disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, losactivos biológicos que se espera vender a precios de no mercado o distribuir enforma gratuita, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos dedisposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En ocasiones, el costo de un activo biológico podrá emplearse como una aproximación del valor de mercado o del costo de reposición. Esto sucederá cuando el activo biológico no haya tenido una transformación biológica significativa o se espere que no sea importante el impacto de la transformación biológica en el valor del activo biológico.

Si la entidad tiene contratos para vender sus activos biológicos o productos agropecuarios en una fecha futura, no utilizará los precios pactados en dichos contratos para medir el valor de mercado; por tal motivo, no ajustará el valor de mercado de un activo biológico, o de un producto agropecuario, debido a la existencia de un contrato.

Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en formafiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo. Una vez que elvalor de mercado o el costo de reposición de estos activos biológicos se pueda medir fiablemente, la entidad los medirá a su valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición, según corresponda.

Baja en cuentas

Un activo biológico se dará de baja en cuentas cuando se pierda el control sobre este o no se espere obtener beneficios económicos futuros ni potencial de servicio. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un activo biológico se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

a) una descripción de cada grupo de activos biológicos y los criterios de agrupación;

b) las bases de medición utilizadas para determinar el valor en libros de cada

categoría de productos agropecuarios y de activos biológicos; y

c) la existencia y valor en libros de los activos biológicos sobre los cuales exista alguna restricción, así como el valor en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas.

Adicionalmente, para los activos biológicos medidos al valor de mercado revelará lo siguiente:

- la fuente de información utilizada para determinar el valor del activo; y
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre, por separado, la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor de mercado menos los costos de disposición, los incrementos por compras y las disminuciones por el reconocimiento de productos agropecuarios o por la venta del activo biológico, entre otros.

Con relación a los activos biológicos medidos al costo de reposición, la entidad revelará la siguiente información:

- la razón por la cual el valor de mercado no puede medirse con fiabilidad;
- las hipótesis y metodologías empleadas por la entidad para calcular el costode reposición del activo biológico y los conceptos más representativos que lo conforman; y una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre por separado la ganancia o pérdida surgida de cambios en el costo de reposición, los incrementos por compras y las disminuciones por el reconocimiento de productos agropecuarios o por la venta del activo biológico, entre otros.

Para los activos biológicos medidos al costo se revelará lo siguiente:

- la razón por la cual el valor de mercado y el costo de reposición no puede medirse con fiabilidad; y
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre por separado los incrementos por compras y las disminuciones por el reconocimiento de productos agropecuarios o por la venta del activo biológico, entre otros.

COSTOS DE FINANCIACIÓN

Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen el costo efectivode la fuente de financiación y las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación. Para la determinación del costo efectivo se atenderán los criterios señalados en las normas de Emisión de títulos de deuda y de Préstamos por pagar.

Reconocimiento

Se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción,de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o parala venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en formagratuita. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en elperiodo en que se incurra en ellos.

La entidad definirá, en sus políticas contables, lo que se considerará como periodo sustancial para los distintos tipos de activos, atendiendo sus características y condiciones.

La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

Medición

Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.

Si los fondos se obtienen a través de préstamos genéricos, la entidad determinará el valor de los costos por financiación aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con todos los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.

No harán parte de este cálculo, los fondos y costos por financiación que se hayan asociado específicamente a un activo apto, hasta que se completen sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar ese activo parasu uso previsto o venta. El valor de los costos de financiación que la entidad capitalice durante el periodo no

excederá el total de costos de financiación en los que incurra durante ese mismo periodo.

Cuando el valor en libros o el costo final del activo al cual se le han capitalizado costos de financiación exceda su valor recuperable, su valor neto de realización, o su costo de reposición (según corresponda), se reducirá el valor en libros o se dará de baja el activo de acuerdo con las exigencias de las normas correspondientes. En ciertos casos, el valor reducido o dado de baja se recuperará y se podrá reponer de acuerdo con las normas que correspondan.

Inicio de la capitalización de los costos de financiación

La capitalización de los costos de financiación comenzará en la fecha en la que la entidad cumpla por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones: incurre en costos relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción del activo; incurre en costos de financiación; y lleva a cabo las actividades necesarias en la preparación del activo para el fin previsto.

Los costos relativos a un activo incluirán únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, transferencias de otros activos o asunción de pasivos que devenguen intereses. El valor de los costos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas en relación con el activo. La entidad podrá usar el valor en libros promedio del activo (incluyendo los costos de financiación capitalizados anteriormente) durante un periodo como una aproximación de los desembolsos a los que se les aplique la tasa de capitalización en ese periodo.

Suspensión de la capitalización de los costos de financiación

La entidad suspenderá la capitalización de los costos de financiación durante los periodos en los que se haya interrumpido el desarrollo de las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en forma gratuita, siempre que dicha interrupción se extienda de manera significativa en el tiempo. Durante este periodo de interrupción, los costos de financiación se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Sin embargo, la entidad no suspenderá la capitalización cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo para el uso previsto.

Finalización de la capitalización de los costos de financiación

La capitalización de los costos de financiación finalizará cuando se completen todas, o prácticamente todas, las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de

uso, venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en forma gratuita, según corresponda. Por lo tanto, los costos por financiación posteriores en que incurra la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Cuando la entidad complete la construcción de un activo por partes y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúe la construcción de las restantes, la entidad cesará la capitalización de los costos de financiación una vez estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias en la preparación de esa parte para el uso previsto.

Revelaciones

La entidad revelará para cada activo apto la siguiente información:

a) el valor de los costos de financiación capitalizados durante el periodo;

b) la tasa de capitalización utilizada para determinar el valor de los costos de financiación susceptibles de capitalización;

c) las fuentes y monto de la financiación;

d) la moneda de la transacción;

e) el valor de los rendimientos generados u obtenidos con los fondos de financiación asociados al activo;

f) las fechas de comienzo, suspensión y finalización de la capitalización de los costos de financiación; y

g) las políticas contables específicas adoptadas por la entidad para definir el periodo sustancial y la suspensión de la capitalización.

DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando

la entidad use 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, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso delactivo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que esténclasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en lasnormas respectivas.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicaciónde esta Norma.

Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, laentidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valorrecuperable.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobaráanualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existanindicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro de valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finaliceel periodo contable.

Indicios de deterioro del valor de los activos

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

Fuentes externas de información:

- Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del pasodel tiempo o de su uso normal.

- Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinadoel activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en elque opera la entidad.

- Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

Fuentes internas de información:

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

- Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo intangible ya no como indefinida sino como finita.

- Se ha detenido la construcción del activo por un periodo superior a 12 meses.

- Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

Entre la evidencia que la entidad puede allegar para documentar la existenciade indicios internos del deterioro del valor se encuentran, entre otros, opiniones de expertos, planos, fotografías, videos o declaraciones del personal internoacerca de la situación operativa de los activos cuyo deterioro físico se pretendeprobar; cambios de uso ordenados por la entidad; reestructuraciones; informes de producción; indicadores de gestión; flujos de efectivo significativamente mayores a los presupuestados inicialmente para operar o mantener el activo; flujos netos de efectivo reales (o resultados) derivados de la operación del activoque sean significativamente inferiores a los presupuestados; incrementos significativos de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes delactivo; o pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo que se registren cuando se sumen las cifras del periodo corriente más las cifraspresupuestadas para el futuro.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para elactivo considerado.

Reconocimiento

La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento de mercado, que genera entradas de efectivo por su uso continuado a favor de la entidad, las cuales son, en buena

medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Medición del valor recuperable

En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.
No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo individual, a menos que el valor de mercado de este, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo individual esté próximo a su valor de mercado menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo reciente más detallado del valor recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla que: a) este cálculo haya dado lugar a una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo y, b) sea remota la probabilidad de que el valor recuperable sea inferior al valor en libros del activo, comprobado esto mediante un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor recuperable.

Valor de mercado menos los costos de disposición

Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

Valor en uso

El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo o unidad generadora de efectivo por su uso y

disposición final.

La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

- estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final, y
- aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

Estimación de los flujos futuros de efectivo

El cálculo del valor en uso reflejará la estimación de los flujos futuros de efectivoque la entidad espere obtener del activo. Para tal efecto, la entidad realizará lassiguientes acciones:

- Efectuar las proyecciones de los flujos de efectivo teniendo en cuenta hipótesis razonables y fundamentadas que representen las mejores estimaciones de la entidad sobre el conjunto de las condiciones económicasque se presenten a lo largo de la vida útil restante del activo, otorgando unpeso más significativo a las evidencias externas a la entidad.
- Proyectar los flujos de efectivo teniendo en cuenta los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que se hayan aprobado por la entidad, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos; la proyección tampoco incluirá entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación, ni cobros o pagos por el impuesto a las ganancias. Las proyecciones basadas en estos presupuestoso pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo quepueda justificarse un plazo mayor.
- Estimar las proyecciones de flujos de efectivo para el periodo posterior al cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Con este fin, la entidad extrapolará las proyecciones.
- de los literales anteriores utilizandoescenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que sepueda justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento noexcederá la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos oindustrias, para el país o países en los que opera la entidad y para el mercadoen el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa decrecimiento mayor.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán lo siguiente: a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo, teniendo en cuenta el estado actual del activo; b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea

necesario incurrir para generar las entradas deefectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, lospagos necesarios en la preparación del activo para su utilización), las cualespuedan atribuirse directamente o distribuirse a dicho activo según una base razonable y uniforme; y c) flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían o pagarían por la disposición del activo al final de su vida útil.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán: a) entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo independientes, en buena medida, de las entradas procedentes del activo que se esté revisando; b) pagos relacionados con obligaciones reconocidas en elpasivo; c) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; y d) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

Los flujos de efectivo futuros en moneda extranjera se estimarán en la monedaen la que vayan a generarse y se actualizarán utilizando la tasa de descuentoadecuada para el contexto económico de esa moneda. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo delvalor en uso.

Determinación de la tasa de descuento aplicable

La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no se hayan ajustado.

La tasa a utilizar podrá ser: a) el costo promedio ponderado del capital determinado empleando técnicas como el Modelo de Precios de los Activos Financieros; b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

No obstante, la tasa empleada se ajustará para: a) reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos y b) excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos o los riesgos para los cuales, los flujos de efectivo estimados se hayan ajustado.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos nominales. Por el contrario, si la tasa de descuento excluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos reales, pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos.

La entidad podrá incluir en el cálculo de los flujos futuros o en la determinación de la tasa los siguientes factores:

- las expectativas sobre posibles variaciones en el valor o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- el valor del dinero en el tiempo;
- el precio por la incertidumbre inherente en el activo; y
- otros factores como la iliquidez que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros, los cuales la entidad espera se deriven del activo.

Medición del deterioro del valor de los activos

Activos individualmente considerados

El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperablecuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será el deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

Luego del reconocimiento del deterioro del valor, los cargos por depreciacióndel activo se ajustarán en los periodos futuros. Esto con el fin de distribuir elvalor en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de unaforma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Unidades generadoras de efectivo

El deterioro del valor se estimará para un activo individualmente considerado, salvo que no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos. Si no es posible estimar el valor recuperable de un activo individualmente considerado, la entidad evaluará el deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece elactivo.

Si un activo no generador de efectivo contribuye a una unidad generadora de efectivo, se asignará una proporción del valor en libros de ese activo a la unidad generadora de efectivo, para tal efecto, la entidad establecerá la proporción en la que el potencial de servicio del activo no generador de efectivo contribuye a la unidad generadora de efectivo. La asignación se realizará antes de la estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo.

Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso

si alguno o todos los productos elaborados se utilizan internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo están afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación sobre el precio futuro que podría alcanzarse para transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. Para el efecto, se estimarán: a) las entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo y b) las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.

Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de manera uniforme de un periodo a otro y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos,salvo que se justifique un cambio.

Se reconocerá el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si suvalor recuperable es menor que el valor en libros de la unidad.

Para reducir el valor en libros de los activos que componen la unidad, el deterioro del valor se distribuirá entre los activos de la unidad prorrateando en función del valor en libros de cada uno de los activos de la unidad. No obstante, si la unidad generadora de efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo, a este no se le asignará deterioro.

Estas reducciones del valor en libros se tratarán como deterioro del valor de los activos individuales y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Cuando la entidad distribuya el deterioro del valor entre los activos que componen la unidad generadora de efectivo, no reducirá el valor en libros de un activo por debajo del mayor valor entre: a) su valor en uso (si se puede determinar), b) su valor de mercado menos los costos de disposición (si se puede determinar), y c) cero.

El valor del deterioro que no pueda asignarse al activo en cuestión se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que compongan la unidad.

Reversión del deterioro del valor

La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de queel deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podríahaber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valorrecuperable del activo.

Indicios de reversión del deterioro del valor

Cuando la entidad evalúe si existen indicios de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido, considerará fuentes internas

y externas de información.

Fuentes externas de información:

- Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.
- Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos que implican un efecto favorable para la entidad. Estos efectos se refieren, bien sea al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado, en los que la entidad opera, o bien al mercado al cual estádestinado el activo en cuestión.
- Durante el periodo, las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular elvalor en uso del activo, de forma que su valor recuperable aumente significativamente.

Fuentes internas de información:

- Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o utilización del activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que sehaya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimientodel activo o para reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.
- Se reanuda la construcción de un activo que había sido detenida por un periodo superior a 12 meses.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, la cual indica queel rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

Si existe algún indicio de que el deterioro reconocido para un activo ya no existe o ha disminuido, se verificará si esta se ha reducido. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o amortización o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ninguna reversión del deterioro del valor para el activo considerado.

Medición de la reversión del deterioro

Activos individualmente considerados

Se revertirá el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores, para un activo, si se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar su valor recuperable, desde el reconocimiento del último deterioro. Para dicha reversión se

aumentará el valor en libros del activo hasta su valor recuperable. Ese incremento será una reversión del deterioro del valor, la cual afectará el resultado del periodo.

En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

Después de reconocer una reversión del deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Unidades generadoras de efectivo

El valor de la reversión del deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo se distribuirá entre los activos de esa unidad de forma proporcional al valor en libros de esos activos. No obstante, si la unidad generadora de efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo, a este no se le asignará reversión del deterioro. Esos incrementos del valor en libros se tratarán como reversiones del deterioro del valor para los activos individuales y se reconocerán en el resultado del periodo.

En todo caso, el valor en libros de cada activo no se aumentará por encima del menor entre: a) su valor recuperable (si pudiera determinarse); y b) el valor en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido el deterioro del valor del activo en periodos anteriores.

El valor de la reversión del deterioro del valor que no se pueda distribuir entre los activos siguiendo el criterio anterior se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad.

Revelaciones

La entidad revelará los criterios utilizados para determinar la materialidad de losactivos que deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

Para cada activo individual, unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo, que se hayan deteriorado, se revelará en la clasificación que corresponda (propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos) la siguiente información:

- el valor del deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- el valor de las reversiones del deterioro del valor reconocidas durante el

periodo;

- los eventos y circunstancias que hayan llevado al reconocimiento o a la reversión del deterioro del valor; y la naturaleza del activo y, si la entidad presenta información segmentada deacuerdo con la Norma de información financiera por segmentos, el segmento principal al que pertenezca el activo; lo anterior, para cada activo individual.

Además, para cada unidad generadora de efectivo, se revelará lo siguiente:

- una descripción de la unidad generadora de efectivo;
- los activos no generadores de efectivo que contribuyan con un potencial de servicio a las unidades generadoras de efectivo;
- el valor del deterioro del valor reconocido o revertido en el periodo, por cadaclase de activos y por cada segmento sobre el que informa, cuando a ello haya lugar; y
- el cambio en la agregación de los activos para identificar la unidad generadora de efectivo, desde la anterior estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo; y una descripción de la forma anterior y actual como se lleve a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

Adicionalmente, se revelará:

- el hecho de si el valor recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es el valor de mercado menos los costos de disposición o el valoren uso; y
- la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente para hallar el valor en uso, en el caso de que estesea el valor recuperable.

DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use 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, considerará el activo como 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.

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable.

Indicios de deterioro del valor de los activos

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generadorde efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

Fuentes externas de información:

- Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el usodel activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

- Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del pasodel tiempo o de su uso normal.

Fuentes internas de información:

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en unfuturo inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes paradisponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de unactivo intangible de indefinida a finita.
- Se ha tenido la construcción del activo por un periodo superior a 12 meses.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican quela capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para elactivo considerado.

Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

El deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Medición del valor del servicio recuperable

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo reciente más detallado del valor del servicio recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla que: a) este cálculo haya dado lugar a una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo; y b) sea remota la probabilidad de que el valor del servicio recuperable sea inferior al valor en libros del activo, comprobado esto mediante un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor del servicio recuperable.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

Valor de mercado menos los costos de disposición

Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

Costo de reposición

El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

Reversión del deterioro del valor

La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podríahaber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valordel servicio recuperable del activo.

Indicios de reversión del deterioro del valor

Cuando la entidad evalúe si existen indicios de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido considerará fuentes externas e internas de información.

Fuentes externas de información:

- Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia favorable sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico, o de política gubernamental en el que opera la entidad.

- Durante el periodo, el valor de mercado del activo se ha incrementado significativamente.

Fuentes internas de información:

- Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la forma en la que se usao se espera usar el activo, los cuales afectarán favorablemente la entidad alargo plazo. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o aumentar el rendimiento del activo o parareestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

- Se reanuda la construcción de un activo que había sidodetenida por un

periodo superior a 12 meses.

- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, la cual indica quela capacidad del activo para producir bienes o prestar servicios es, o va a ser,mejor que la esperada.

Si existe algún indicio de que el deterioro reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido, se verificará tal inexistencia o disminución.

En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ninguna reversión del deterioro del valor para el activo considerado.

Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

La entidad revertirá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

La reversión del deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor en periodos anteriores.

Después de reconocer una reversión del deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Revelaciones

La entidad revelará los criterios utilizados para determinar la materialidad de los activos que deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

Para los activos objeto de deterioro que se consideren materiales, se revelará en la clasificación que corresponda (propiedades, planta y equipo; o activos intangibles) la siguiente información:

- el valor del deterioro del valor reconocido durante el periodo,
- el valor de las reversiones del deterioro del valor reconocido durante el periodo,
- los eventos y circunstancias que hayan llevado al reconocimiento o a la reversión del deterioro del valor, y
- si el valor del servicio recuperable se estableció con base en el valor de mercado menos los costos de disposición o el costo de reposición y el enfoque que se utilizó para la determinación de este último.

BIENES RECIBIDOS EN FORMA DE PAGO

Reconocimiento

Se reconocerán como bienes recibidos en forma de pago, aquellos activos no monetarios con los que se cancele total o parcialmente un derecho previamente reconocido, y que se esperen a) vender para obtener beneficios económicos futuros, o b) entregar a terceros sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del bien.

También se reconocerán como bienes recibidos en forma de pago, aquellos activos no monetarios con los que se cancele total o parcialmente un derecho cuando no se tenga certeza de su destinación.

Los activos no monetarios con los que se cancele total o parcialmente un derecho previamente reconocido y que cumplan con los criterios de reconocimiento de las normas de Propiedades, planta y equipo; Propiedades de inversión; o Activos intangibles se contabilizarán conforme a dichas normas.

Medición inicial

Los bienes recibidos en forma de pago que se esperen vender o de cuya destinación no se tenga certeza se medirán por su valor neto de realización o, en ausencia de este, por el valor establecido en el acto administrativo mediante el cual se reciba el activo.

Los bienes recibidos en forma de pago que se esperen entregar a terceros sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del bien se medirán por el valor establecido en el acto administrativo mediante el cual se recibe el activo.

La diferencia que surja entre el valor del bien recibido y el derecho cancelado total o parcialmente afectará el ingreso o gasto en el resultado del periodo, conforme a lo establecido para la baja en cuentas de las normas de Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar. No obstante, cuando el valor del bien recibido sea mayor que el valor del derecho y exista la obligación legal de devolver la diferencia al deudor, la entidad reconocerá una cuenta por pagar a favor de este.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los bienes recibidos en forma de pago se medirán por el valor inicial menos el deterioro acumulado.

Para los bienes recibidos en forma de pago que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si existen indicios de deterioro del valor. Para ello, determinará si:

- durante el periodo, el valor de mercado del bien ha disminuido significativamente, o
- se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del bien.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los bienes recibidos en forma de pago que, dada su materialidad, deban ser objeto de evaluación de deterioro.

Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor neto de realización o el costo de reposición para comprobar si efectivamente se encuentran deteriorados. El valor neto de realización se estimará para los bienes recibidos en forma de pago que se esperen vender y para aquellos de cuya destinación no se tenga certeza.

El costo de reposición se estimará para los bienes recibidos en forma de pago que se esperen entregar a terceros sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado. En caso de que no existan indicios de deterioro, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor neto de realización o del costo de reposición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición es menor que el valor en libros del bien recibido en forma de pago, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

Cuando el valor neto de realización o el costo de reposición sea mayor que el valor en libros y exista deterioro acumulado, la diferencia corresponderá a la reversión de deterioro del valor. El valor del deterioro que se revierta afectará el resultado del periodo y no podrá exceder el deterioro acumulado a la fecha de reversión.

Reclasificaciones

La entidad reclasificará un activo desde bienes recibidos en forma de pago hacia propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o activos intangibles, cuando exista un cambio en su destinación. En este caso, el valor en libros a la fecha de reclasificación será el valor en libros del activo en la nueva clasificación.

En consecuencia, el deterioro acumulado será reclasificado a la nueva categoría. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas el bien recibido en forma de pago cuando se venda, se transfiera, se pierda su control o no se espere obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un bien recibido en forma de pago se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- la naturaleza y el valor de los bienes recibidos en forma de pago i) que se esperen vender, ii) que se esperen entregar a terceros sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del bien y iii) de cuya destinación no se tenga certeza.
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado los nuevos reconocimientos, la baja en cuentas, el deterioro del valor reconocido o revertido, las reclasificaciones y otros cambios.

- la información sobre si la entidad midió inicialmente los bienes por el valor neto de realización o por el valor establecido en el acto administrativo mediante el cual se recibió el activo.
- el valor de los bienes reclasificados hacia propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o activos intangibles y una explicación del origen del cambio.

CAPÍTULO III. PASIVOS

PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero enuna entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

El criterio de presentación de los instrumentos financieros emitidos y colocados corresponderá a la esencia económica de los flujos contractuales y no a la formalegal. Cuando la entidad emita y coloque un instrumento financiero que le imponga la obligación de entregar unos flujos futuros en unas fechas determinadas, este se presentará como pasivo financiero. Si, por el contrario, la emisión y colocación del instrumento financiero no implica una obligación, por parte de la entidad, de entregar flujos de efectivo u otro activo financiero previamente establecidos, el instrumento se presentará como un componente del patrimonio.

Cuando el instrumento pueda ser liquidado con los instrumentos de patrimoniopropios del emisor, se presentará en el patrimonio, si es un instrumento distintoa un derivado que no incluye ninguna obligación contractual para el emisor deentregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios o si es un derivado que será liquidado solo por el emisor a través del intercambio deun valor fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio.

Los intereses y dividendos de los instrumentos financieros presentados dentro del pasivo afectarán el resultado del periodo, mientras que los dividendos de los instrumentos presentados dentro del patrimonio disminuirán el patrimonio.

Las pérdidas y ganancias asociadas con el rescate o la refinanciación de lospasivos financieros afectarán el resultado del periodo, mientras que los rescateso la refinanciación de los instrumentos presentados en el patrimonio afectarán el patrimonio.

EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Reconocimiento

Se reconocerán como títulos de deuda emitidos y colocados los instrumentosfinancieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título. Cuando los títulos de deuda seanúnicamente emitidos no serán objeto de reconocimiento hasta su colocación.

Clasificación

Los títulos de deuda emitidos y colocados se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

Medición inicial

Los títulos de deuda emitidos y colocados se medirán por el valor de mercado. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la colocación. Si el título no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción.

Los costos de transacción disminuirán el valor del título. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad a la emisión y colocación del título se reconocerán como un activo diferido. Cuando el título emitido y colocado se reconozca, la entidad disminuirá del valor del título los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la emisión y colocación del título de deuda e incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores, originadas en la emisión y colocación del título. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiera emitido y colocado dicho título.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los títulos de deuda emitidos y colocados se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes

los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos con la colocación de los títulos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del instrumento, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido y colocado cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, readquiera, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

La diferencia entre el valor en libros del instrumento que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando el inversor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Revelaciones

La deuda adquirida mediante la emisión y colocación de títulos de deuda se revelará de acuerdo con dos criterios. El primero es su origen como deuda interna o deuda externa.

Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte.

Es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio es el plazo pactado que puede ser de corto o largo plazo. Es de corto plazo el título emitido y colocado con un plazo para su pago igual o inferior a un año y de largo plazo el título emitido y colocado con un plazo para su pago superior a un año.

La entidad revelará información relativa al valor en libros de los títulos emitidos y colocados, plazos, tasas de interés nominal, vencimiento y restricciones, que estos títulos le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de los títulos emitidos y colocados que se hayan dado de baja en cuentas por causas distintas a su pago.

También revelará el valor nominal de los títulos, los costos de transacción reconocidos

como menor valor del título, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

La entidad revelará información relativa al valor de los títulos emitidos no colocados, así como sus plazos, tasas de interés nominal, vencimiento, restricciones que estos títulos le impongan a la entidad y causas de su no colocación.

Si la entidad ha infringido los plazos o ha incumplido con el pago del principal, de los intereses o de las cláusulas de reembolso, revelará: a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los títulos de deuda al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o la renegociación de las condiciones de los títulos emitidos y colocados antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

CUENTAS POR PAGAR

Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

La adquisición de bienes y servicios se reconocen desde el momento que dichos bienes y servicios son recibidos a satisfacción por la Entidad y formalizados con los documentos exigidos por las normas tributarias y de conformidad con las condiciones contractuales.

Cuando el bien o servicio se haya recibido a satisfacción, pero no medie inmediatamente los documentos exigidos tributariamente, se podrán reconocer las cuentas por pagar en la cuenta pasivos estimados al cierre de cada periodo, con la certificación del interventor o supervisor del gasto donde conste que al cierre de la vigencia fue recibido a satisfacción el bien o servicio respectivo; los recursos que garantizan su pago, solo serán cancelados una vez alleguen los documentos tributarios correspondientes.

Se reconocerán como cuentas por pagar los recursos a favor de terceros que correspondan a dineros recaudados, retenidos o generados que deban reintegrarse a entidades acreedoras de los mismos, de acuerdo con estipulaciones legales o contractuales, además todas las deducciones de ley a favor de otras entidades.

Clasificación

Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

Medición inicial

Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

El costo de una cuenta por pagar es el valor de la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, en el caso de los bienes adquiridos o los servicios recibidos. En las transacciones sin contraprestación el costo del pasivo será equivalente al valor de los recursos monetarios o no monetarios que deba entregar la Entidad en forma gratuita o a precio de no mercado.
Para los saldos a favor de los contribuyentes o beneficiarios el costo del pasivo será equivalente al exceso del valor recaudado sobre la obligación real del contribuyente. Los recursos a favor de terceros se reconocerán por el valor recaudado y las deducciones de ley se reconocerán por el valor descontado a cada tercero.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuandose extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja encuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferidodiferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto enel resultado del periodo.

Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transaccionessin contraprestación.

Revelaciones

La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por pagar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, intereses o cláusulas de reembolso, revelará a)

- Los detalles de esa infracción o incumplimiento,
- El valor en libros de las cuentas por pagar relacionadas al finalizar el periodo contable.

- La corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de las cuentas por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar, se revelará, la ganancia reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

Control Interno

Los controles internos para cada concepto de cuentas por pagar están dirigidos a:

- Garantizar y asegurar el reconocimiento de la obligación por adquisición de bienes y servicios, por los valores reales que se originan en acuerdos contractuales o decisiones administrativas o judiciales
- Que la obligación por pagar este soportada con los documentos exigidos y las autorizaciones debidas y, que se presentarán y revelarán de acuerdo con lo definido en el marco regulatorio aplicable a la Entidad.
- Que los valores reconocidos por descuentos de nómina, servicios y honorarios se practiquen de conformidad con la norma correspondientes, las autorizaciones respectivas en caso de ser necesario y las solicitudes de embargo
- Que las retenciones en la fuente se practiquen de conformidad con las normas tributarias a todos los sujetos pasivos y por los valores correctos
- Que los valores reportados en la información financiera correspondan a los recursos efectivamente recibidos por la Entidad a favor de terceros
- La Entidad deberá verificar que los valores consignados en la información financiera corresponden con los actos administrativos expedidos por la autoridad competente en materia de obligaciones judiciales y que se encuentran debidamente soportadas. Supervisión de las facturas de proveedores y acreedores, comprobando: precios, condiciones de pago, descuentos, informe de interventoría, etc.
- Realización de conciliaciones periódicas y circularización de saldos
- Comprobar toda la documentación soporte de las cuentas por pagar antes de la autorización del pago
- Verificar las fechas de vencimientos
- Garantizar que todas las obligaciones que contraiga la entidad por concepto de adquisición de bienes, servicios u otros, sean oportunamente causadas y debidamente registradas en el sistema contable dentro del periodo correspondiente, siguiendo para tal fin la normatividad legal aplicable

PRÉSTAMOS POR PAGAR

Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Clasificación

Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

Si un préstamo es recibido en varios desembolsos, cada uno podrá reconocerse como un préstamo por pagar individual, si las condiciones crediticias son diferentes (tasa, periodicidad de pago, plazo).

Medición inicial

Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo por pagar. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo por pagar se reconozca, la entidad disminuirá del valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar, estos incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como

mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

Baja en cuentas

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En caso de que se origine una modificación sustancial de las condiciones actuales de un préstamo por pagar o de una parte del mismo, la entidad dará de baja en cuentas dicho préstamo y reconocerá uno nuevo. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja en cuentas y el nuevo préstamo originado se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Se considera que existe una modificación sustancial de un préstamo por pagar cuando el valor presente de los flujos futuros del préstamo con las nuevas condiciones diste significativamente del valor presente de los flujos futuros del préstamo con las condiciones iniciales.

En caso de que la modificación de las condiciones actuales del préstamo por pagar o de una parte del mismo no sea sustancial, la entidad recalculará el valor del préstamo por pagar y reconocerá una ganancia o pérdida por la modificación en el resultado del periodo.

Cuando el prestamista renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Revelaciones

La deuda adquirida mediante la obtención de préstamos se revelará de acuerdo con dos criterios. El primero es su origen como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio es el plazo pactado que puede ser de corto o largo plazo. Es de corto plazo la deuda adquirida con un plazo para su pago igual o inferior a un año y de largo plazo la deuda adquirida con un plazo para su pago superior a un año.

La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones del préstamo por pagar, tales como: plazo, tasa de interés y vencimiento.

- Información relativa al valor en libros de los préstamos por pagar
- Las principales condiciones financieras como: Plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones que los préstamos por pagar le impongan a la Entidad
- Valor de los préstamos por pagar que se hayan dado de baja por causas distinta a su pago
- El valor recibido, los costos de transacción reconocidos como menor valor del préstamo
- La tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizado para determinarla.
- Valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva
- El monto de las ganancias por baja en cuentas de préstamos por pagar

Si la Entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, de los intereses o de las cláusulas de reembolso, revelará:

- Los detalles de esa infracción o incumplimiento
- El valor en libros de los préstamos por pagar relacionados al finalizar el periodo contable
- La corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por pagar, se revelará la ganancia reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas. Así mismo, revelará el valor de los préstamos por pagar que se hayan dado de baja en cuentas por causas distintas a su pago.

Control Interno

- Control de los vencimientos de los pagos a realizar
- Verificar la liquidación de las cuotas de amortización

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o

- requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

Los beneficios a los empleados se clasifican en:

Beneficios a los empleados a corto plazo

Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios nomonetarios, entre otros.

La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico oel potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que nose paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a cortoplazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos porparte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidadreconocerá un activo por dichos beneficios.

Medición

El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a corto plazo
- la cuantía y metodología que sustenta la estimación de los beneficios a corto plazo otorgados a los empleados.

- la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.

Beneficios posempleo

Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

Entre los beneficios posempleo se incluyen:

- las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación.

- otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

Es importante que la entidad, tenga de manera actualizado el calculo del pasivo pensional, el cual debe estar armonizado con el reporte del ministerio de Hacienda, y registrar contra el patrimonio las variaciones que por efecto de las obligaciones adquiridas deba registrar, con base a lo lineamientos definidos por la CGN en esta materia.

Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual correspondea los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

Medición

El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los

activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.
La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con base a los reportes del FONPET del Ministerio de Hacienda, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan durante el periodo (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Después de cualquier modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a los empleados, la entidad medirá nuevamente el pasivo por beneficios posempleo a fin de determinar el costo del servicio pasado y el costo del servicio presente. Dicha medición podrá realizarse en el periodo contable en el que se originó la modificación o en el periodo contable siguiente con base a las mediciones reportadas por el Ministerio de Hacienda.

La entidad medirá los derechos de reembolso por el valor que esta espera recibir del tercero. Los cambios de valor de dichos derechos afectarán el ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Con la liquidación final de los beneficios posempleo, la entidad reclasificará los saldos acumulados en el patrimonio, relacionados con las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, al resultado de ejercicios anteriores.

Adicionalmente, la entidad reclasificará los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, atendiendo la nueva destinación de los mismos.

Presentación

La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

a) una descripción general del tipo de beneficio posempleo, incluyendo la política de financiación;
b) el valor del pasivo por beneficios posempleo y la naturaleza y valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo;

c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales y de las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, reconocidas durante el periodo en el patrimonio;

d) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios posempleo, incluyendo una descripción de las principales suposiciones actuariales utilizadas;

e) una descripción de las modificaciones y liquidaciones de los beneficios posempleo, en caso de que estas se presenten;

f) una conciliación de los saldos de apertura y cierre del pasivo por beneficios posempleo indicando los conceptos que dieron origen a las variaciones, tales como costo del servicio presente, costo del servicio pasado, ganancias o pérdidas actuariales, pagos realizados y traslados de obligaciones;

g) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo indicando losconceptos que dieron origen a las variaciones, tales como los aumentos odisminuciones producto de la medición a valor de mercado, los costos degestión del plan de activos, las ganancias realizadas y los impuestos que segeneren con cargo a estos recursos;

h) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de los derechos de reembolso indicando los conceptos que dieron origen a las variaciones, tales como ganancias o pérdidas por la actualización de su valor y los recaudos realizados; y

i) las razones por las cuales, debiendo reconocer los costos del servicio presente o los costos del servicio pasado en el resultado del periodo, no lo hizo.

Beneficios a los empleados a largo plazo

Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- premios o bonificaciones por antigüedad, y
- beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, esta reconocerá su derecho a reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo.

Así mismo, en caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

Medición

El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como gasto o ingreso en el resultado del periodo.

En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. Las variaciones en el valor del pasivo por cesantías retroactivas se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

Presentación

La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo la política de financiación;
- el valor del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo y la naturaleza y el valor de los activos que hacen parte del plan de activos parabeneficios a los empleados a largo plazo;

- la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo; y

- la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.

Beneficios por terminación del vínculo laboral

Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral aquellos beneficios que surgen por la decisión de la entidad de terminar anticipadamente el vínculo laboral con el empleado.

La entidad reconocerá un pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral, junto con su gasto asociado, cuando se generen obligaciones por dichos beneficios.

Medición

El pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral se medirá por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación relacionada con los beneficios por terminación del vínculo laboral. Las variaciones que tenga este pasivo afectarán el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- el valor del pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral y la metodología aplicada para la medición del mismo; y
- la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.

PROVISIONES

Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado.

- probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación.
- puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es:

- Probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión.
- Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente.
- Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de lalegislación o de otra causa de tipo legal.

Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

En caso de que la entidad tenga el derecho legal a exigir que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero o que este pague directamente la obligación, la entidad reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a exigir tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.

Se reconocerán provisiones cuando la entidad esté ejecutando un contrato oneroso. Un contrato oneroso es aquel en el cual la entidad preveía obtener utilidades, pero en su ejecución se evidencia que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir de él teniendo en cuenta los valores recuperables. Para reconocer el contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá previamente cualquier tipo de deterioro del valor de los activos incorporados en la ejecución del contrato.

Se reconocerán provisiones por costos de desmantelamiento, los cuales corresponden a los costos en que incurrirá la entidad para desmantelar o retirar un activo, o rehabilitar el lugar en el que este se asienta.

No se reconocerán provisiones por resultados negativos netos futuros derivados de las operaciones de la entidad. Si existiera una posibilidad válida de pérdidas futuras asociadas con la operación, la entidad evaluará la existencia de evidencia objetiva del deterioro del valor de los activos, con base en los criterios definidos en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico del Valor Esperado, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando exista un rango de desenlaces posibles con la misma probabilidad, la entidad utilizará el valor medio del intervalo para estimar la provisión.

Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se

presenta cuando el plazo para cancelar la obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento de la provisión. La tasa de descuento utilizada para el cálculo del valor presente será la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

Las provisiones originadas en contratos de carácter oneroso se medirán por el valor presente de la pérdida esperada asociada al contrato, previa deducción de las recuperaciones asociadas al mismo.

La provisión por costos de desmantelamiento se medirá por el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento, de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo o de Bienes de uso público, según corresponda.

El derecho al reembolso relacionado con provisiones, en caso de que exista, se medirá por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que recibirá la entidad producto de este. Adicionalmente, si el efecto del valor del dinero en el tiempo es significativo, el derecho se descontará utilizando como factor de descuento la tasa empleada para la medición de la provisión relacionada. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para recaudar el derecho se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del derecho. En todo caso, el valor reconocido para el derecho no excederá el valor de la provisión.

Medición posterior

Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo.

En el caso de las provisiones constituidas por desmantelamiento, el ajuste afectará a) los gastos del periodo si el ajuste obedece al reconocimiento del valor del dinero en el tiempo o b) el costo del activo si el ajuste corresponde a la revisión de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento.

Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros o potencial de servicio para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión.

Los derechos al reembolso relacionados con provisiones, en caso de que existan, se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

En todo caso, el valor reconocido para el derecho no excederá el valor de la provisión. Adicionalmente, cuando el valor del derecho se calcule como su valor presente, el valor de este se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará para cada tipo de provisión, la siguiente información:

- la naturaleza del hecho que la origina;
- una conciliación que muestre el valor en libros al inicio y al final del periodo, nuevos reconocimientos, cambios en la medición, ajustes financieros, valores cargados contra la provisión durante el periodo y valores que hayan sido objeto de reversión en el periodo.
- una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante.
- una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos
- los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté asociado con la provisión constituida.

CAPÍTULO IV. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

ACTIVOS CONTINGENTES

Reconocimiento

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

Revelaciones

La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

- una descripción de la naturaleza del activo contingente.
- una estimación de los efectos financieros determinados conforme a lo establecido en el párrafo 4 de esta Norma y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información.
- el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibiría. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del activo contingente será el valor presente de los valores que la entidad espera recibir utilizando como factor de descuento la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho activo contingente.
Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para recibir los recursos se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de registro del activo contingente.

PASIVOS CONTINGENTES

Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

Revelaciones

La entidad revelará, para cada tipo de pasivo contingente, la siguiente información:

- una descripción de la naturaleza del pasivo contingente;

- una estimación de los efectos financieros determinados conforme a lo establecido en el párrafo 4 de esta Norma, la indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de salida de recursos yla posibilidad de cualquier reembolso; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información.

- el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal 2.

Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes.

La medición corresponderá a la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del pasivo contingente será el valor presente de los valores que se requerirían para cancelar la obligación. Para el cálculo del valor presente, se utilizará como factor de descuento la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo contingente. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar la contingencia se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de registro del pasivo contingente.

CAPÍTULO V. INGRESOS

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

Los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado, no serán objeto de reconocimiento.

Los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado y que no cumplan los criterios de reconocimiento de las normas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Propiedades de inversión; Activos intangibles; o Activos biológicos no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Dentro del componente de los tributos, la entidad debe atender los lineamientos del derecho efectivo de cobro, y darle aplicabilidad a lo impartido por los procedimientos del reconocimientos contables de los derechos y evaluar la refrendación de los ingresos y recaudos tributarios, desde lo contable y lo presupuestal.

Los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado y que no cumplan los criterios de reconocimiento de las normas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Propiedades de inversión; Activos intangibles; o Activos biológicos no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

Ingresos por impuestos

Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

Estos reconocimientos, deben estar en armonía con el proceso de refrendación presupuestal y armonizar con la oficina de rentas, los documentos que le permitan a la oficina de contabilidad establecer el derecho a cobro de manera efectiva.

Medición

Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

Reconocimiento

Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica.
En este orden de ideas, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse.

Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no

impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

Las condonaciones de deudas se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando el acreedor renuncie a su derecho de cobrar la deuda.

Las deudas de la entidad asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este las asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

Los activos declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad adquiera el derecho sobre ellos.

Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo o por el valor del derecho que surja por la ejecución del contrato o convenio. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo diferido se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación

del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo diferido. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo diferido. La tasa de descuento utilizada para el cálculo del valor presente será la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para cancelar la obligación presente.

Devolución de transferencias

Cuando la entidad esté obligada a devolver efectivo, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

En caso de que la entidad esté obligada a devolver activos no monetarios, estos se darán de baja en cuentas cuando se pierda el control sobre los activos.

Si la devolución se origina por una transferencia condicionada, la entidad disminuirá el pasivo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre el este y el valor de la cuenta por pagar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

Si la devolución no se origina por una transferencia condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar o la baja en cuentas del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas

circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

Si la entidad actúa como principal, reconocerá el ingreso por la venta de bienes al comprador, por la prestación de servicios al usuario o por la entrega del uso de activos a terceros. Por su parte, si la entidad actúa como agente, reconocerá un ingreso por la comisión o el pago por la prestación del servicio de gestión.

Ingresos por venta de bienes

Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
- la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corrientede los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
- el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencialde servicio, asociados con la transacción; y
- los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tal caso, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la

entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

Frente al proceso de venta de servicios, la entidad, debe evaluar la responsabilidad tributaria frente al IVA, y debe aplicar las políticas que le permitan tener los controles frente a la declaración y pago del citado impuesto.

El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencialde servicio, asociados con la transacción;
- el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros.

Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo y de equivalentes al efectivo de la entidad. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva.

Los ingresos por derechos de explotación concedidos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para la explotación de activos, tales como patentes, marcas o know-how, derechos de autor o aplicaciones informáticas. Su reconocimiento se realizará cuando se origine el derecho de cobro según lo estipulado contractualmente.

Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.

Los ingresos por dividendos, participaciones y excedentes financieros se reconocerán cuando surja el derecho, de acuerdo con la distribución aprobada por el órgano competente de la entidad que realiza la distribución.

Medición

Los ingresos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.

En el caso de las permutas, si no se puede medir con fiabilidad el valor de mercado de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán por el valor de mercado de los bienes o servicios entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que sea transferida en la operación. Si no es posible medir con fiabilidad, el valor de mercado de los activos recibidos ni de los activos entregados, los ingresos se medirán por el valor en libros de los activos entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que se transfiera en la operación.

La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

- la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje deltotal de servicios a prestar.

Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la entidad reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la entidad postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo la metodología utilizada para la determinación del grado de avance de las operaciones incluidas en la prestación de servicios;
- la cuantía y el origen de cada categoría material de ingresos por venta de bienes; prestación de servicios; derechos de explotación; intereses, dividendos, participaciones o excedentes financieros; y arrendamientos, entre otras;
- el valor de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios; y
- la naturaleza y valor de las transacciones en las que se pacta un precio menor al precio de mercado identificando el tipo de población o la persona, natural o jurídica, beneficiaria de la transacción.

GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Reconocimiento

Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones.

Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para

un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad

transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

Las condonaciones de deudas se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando se expida el acto administrativo en el que se renuncie al derecho de cobrar las deudas.

Las deudas de terceros asumidas por la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando esta las asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos realizados a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, a una tasa de interés cero o inferior a la del mercado se reconocerá como gasto en el resultado del periodo cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por cobrar.

Para cuando haya registros que no correspondan al periodo contable y se detecten en un proceso de depuración y/o saneamiento contable, se deben aplicar las políticas de error, con base a los lineamientos de evaluación de saldos propios de la dinámica contable.

Dentro del proceso de evaluación de saldos, siempre debe atender a los lineamientos del proceso de conciliación de operaciones reciproca, en el evento que las transferencias se hagan con entidades del derecho público.

Medición

Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio.

Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad.

Las condonaciones de deudas y las deudas que asuma la entidad se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

Las subvenciones por préstamos realizados a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, a una tasa de interés cero o inferior a la tasa del mercado se medirán por el valor de la diferencia entre el valor desembolsado y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar.

Posteriormente, el activo diferido reconocido por transferencias o subvenciones condicionadas se amortizará en la proporción de la obligación de desempeño cumplida por el receptor, afectando el gasto en el resultado del periodo.

Devolución de transferencias o subvenciones

Cuando sea exigible la devolución de efectivo, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por el valor a recibir.

En caso de que sea exigible la devolución de activos no monetarios, estos se reconocerán cuando la entidad obtenga el control sobre los activos y se medirán por el valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el activo se medirá por el valor en libros que tenía en la entidad que realiza la devolución.

Si la devolución se origina por una transferencia o subvención condicionada, la entidad disminuirá el activo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

Si la devolución no se origina por una transferencia o subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

Revelaciones

La entidad revelará la cuantía de las transferencias y subvenciones reconocidas, el tipo de beneficiario y la naturaleza del activo entregado.

Para el caso de las subvenciones en efectivo entregadas a individuos u hogares, la entidad revelará:

- el programa o proyecto por el cual se origina
- la normativa que rige la entrega de estos recursos.
- los principales requisitos que deben cumplir los individuos u hogares para acceder a dichos recursos,
- el valor reconocido en el resultado del periodo por cada programa o proyecto
- una descripción de las modificaciones al programa o proyecto y de los efectos significativos que tuvieron durante el periodo.

Adicionalmente, sobre las transferencias y subvenciones condicionadas la entidad revelará la siguiente información:

- las condiciones cumplidas y por cumplir por parte del receptor del activo,
- el plazo que tiene el receptor del activo para cumplir las condiciones y
- el valor de los activos diferidos y gastos por transferencias o subvenciones reconocidos dentro del periodo.

CAPÍTULO VI. OTRAS NORMAS

ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDADCONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidadconcedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activoen concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, porlos servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales elconcesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados adichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedentetenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo deconcesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en laprestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionadospor el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidadconcedente que, de forma

individual o agrupada, se consideren materiales,siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo alfinal del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados oadquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora orehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos paraseparar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitacióna los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asumapor la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán deacuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la

mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido.

El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Cuando la entidad concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como pagos anticipados. En consecuencia, la entidad concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión, hasta tanto el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión.

Tratamiento contable del pasivo financiero

Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación concesionario

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

Tratamiento contable de acuerdos de concesión mixtos

Cuando la entidad concedente realice pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, ceda derechos al concesionario para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá por separado la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido.

El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y se medirá a partir de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental, que es aquella en que incurriría la entidad concedente si pidiera prestados los fondos necesarios para construir desarrollar, adquirir, mejorar o rehabilitar el activo en concesión en un plazo y con garantías similares a las estipuladas en el acuerdo de concesión. Por su parte, el pasivo diferido se medirá por la diferencia entre el valor que debe reconocerse como pasivo conforme a lo establecido en el párrafo 8 de esta Norma y el valor reconocido como pasivo financiero.

Posteriormente, se reconocerá el costo asociado al pasivo financiero, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho pasivo.

Adicionalmente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un período fijo, se realizará de manera lineal durante el plazo convenido

y, cuando corresponda a un periodo variable, se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos).

Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes, Activos contingentes o Cuentas por cobrar, según corresponda. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. Cuando se otorguen garantías financieras (entre otras vías, a través de la titularización o la indemnización relativa a la deuda en que incurre el concesionario para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión) o cuando se otorguen garantías de rendimiento (por ejemplo, garantías de los flujos de ingresos mínimos, los cuales incluyen la compensación por déficit cuando los ingresos que obtenga el concesionario por la explotación del activo sean menores a valores especificados o cuantificables determinados en el acuerdo), estas se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes, según corresponda.

Revelaciones

La entidad concedente revelará la siguiente información:

- una descripción del acuerdo de concesión;
- los términos significativos del acuerdo que puedan afectar su valor, el calendario y la certeza de los flujos de efectivo futuros;

- la naturaleza y alcance del derecho a utilizar activos especificados, de los aspectos pactados en torno a lo que se espera que el concesionario proporcione en relación con el acuerdo de concesión y de los activos reconocidos como activos en concesión;
- los derechos a recibir activos especificados al final del acuerdo de concesión;
- las alternativas de renovación y cese del acuerdo; y
- cambios en el acuerdo de concesión que se realicen durante el periodo.

EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDAEXTRANJERA

Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la monedafuncional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.

Transacciones en moneda extranjera

Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

Reconocimiento inicial

Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

Reconocimiento de las diferencias en cambio

Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por

ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

Conversión de estados financieros

Cuando la entidad requiera presentar sus estados financieros en una monedadistinta al peso colombiano, convertirá sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

El resultado y la situación financiera de la entidad se convertirán a la moneda de presentación teniendo en cuenta lo siguiente:

- los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio en lafecha de cierre del estado de situación financiera;
- el patrimonio del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirá a la tasa de cambio de la fecha en que lapartida patrimonial fue originada o aportada o a la tasa promedio del periodo que defina la entidad, siempre que durante este no se haya presentado una variación significativa de la tasa.
- los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones o a la tasa promedio del periodo que defina la entidad, siempre que durante este no se haya presentado una variación significativa de la tasa.
- las diferencias en cambio resultantes se presentarán en el patrimonio.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- el valor de las diferencias en cambio reconocidas en el resultado del periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados, de acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez.
- las diferencias en cambio netas reconocidas en el patrimonio, así como una conciliación entre los valores de estas diferencias al principio y al final del periodo contable.

CAPÍTULO VII. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROSY REVELACIONES

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la entidad aplicará loscriterios establecidos en esta Norma.

Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.

Por su parte, los estados financieros consolidados son aquellos en los que losactivos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga ladeclaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información presentada refleja enforma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios enel patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

Finalidad de los estados financieros

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto

a la asignación de recursos, así como para realizar el ejercicio de control a nivelinterno y externo. Los estados financieros también constituyen un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiadosy pueden ser utilizados como un instrumento de carácter predictivo o proyectivo en relación con los recursos requeridos, los recursos generados en elgiro normal de la operación y los riesgos e incertidumbres asociados a estos.

Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos: activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, así como los flujos de efectivo. No obstante, junto con los estados financieros, la entidad podrá revelar información complementaria, con el fin de ofrecer una descripción más completa de sus actividades y contribuir al proceso de rendición de cuentas.

Juego completo de estados financieros

Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas alos estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

Estructura y contenido de los estados financieros

Identificación de los estados financieros

La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financieroanterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al quecorrespondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

Estado de situación financiera

El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y presenta la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio.

Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

a) efectivo y equivalentes al efectivo;
b) inversiones de administración de liquidez;
c) cuentas por cobrar por transacciones sin contraprestación;
d) cuentas por cobrar por transacciones con contraprestación;
e) préstamos por cobrar;
f) inventarios;
g) inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
h) propiedades, planta y equipo;
i) bienes de uso público;
j) bienes históricos y culturales;
k) recursos naturales no renovables;
l) propiedades de inversión;
m) activos intangibles;
n) activos biológicos;
o) cuentas por pagar;
p) préstamos por pagar;
q) títulos emitidos;
r) provisiones;
s) pasivos por beneficios a los empleados;
t) pasivos y activos por impuestos corrientes;
u) pasivos y activos por impuestos diferidos; y
v) participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

La entidad presentará, en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función deestos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad.

La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la entidad.

La entidad podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

a) la naturaleza y la liquidez de los activos; y

b) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Adicionalmente, la entidad presentará en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio, los saldos de las cuentas de orden deudoras contingentes, de control y fiscales, así como los saldos de lascuentas de orden acreedoras contingentes, de control y fiscales.

Distinción de partidas corrientes y no corrientes

La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

Activos corrientes y no corrientes

La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado,consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, en su ciclo normal de operación(este último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente alefectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentrerestringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados comoconsecuencia de un proceso judicial.

La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

En todos los casos, la entidad clasificará los activos por impuestos diferidoscomo partidas no corrientes.

Pasivos corrientes y no corrientes

La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando: a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga derecho aaplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a lafecha de presentación de los estados financieros.

La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

En todos los casos, la entidad clasificará los pasivos por impuestos diferidos como partidas no corrientes.

Información a presentar en el estado de situación financiera o a revelaren las notas

La entidad presentará en el estado de situación financiera o revelará en las notas desagregaciones de las partidas adicionales a las presentadas, clasificadas según las operaciones de la entidad. Para el efecto, tendrá en cuenta los requisitos de las normas, así como el tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo:

a) Las partidas de propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; bienes históricos y culturales; recursos naturales no renovables; activos intangibles y propiedades de inversión se desagregarán según su naturaleza.

b) Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar por concepto de impuestos, ingresos no tributarios, venta de bienes, prestaciónde servicios, transferencias, anticipos y otros importes.

c) Los inventarios se desagregarán en bienes producidos, mercancías en existencia, inventarios de prestadores de servicios, materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, inventarios en tránsito e inventarios en poder de terceros.

d) Las provisiones se desglosarán de forma que se muestren por separado lasque correspondan a litigios y demandas, garantías y demás.

e) Las cuentas por pagar se desagregarán en subvenciones, transferencias e importes por pagar a proveedores y a partes relacionadas, así como las procedentes de devoluciones de impuestos y otros importes.

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se

reconocen en el patrimonio. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora.

Estado de resultados

El estado de resultados presenta el total de ingresos menos los gastos y costosde la entidad reflejando el resultado del periodo.

Información a presentar en el estado de resultados

Como mínimo, el estado de resultados incluirá partidas que presenten lossiguientes importes:

a) los ingresos sin contraprestación;

b) los ingresos con contraprestación;

c) los gastos de administración y operación;

d) los gastos de ventas;

e) el gasto público social;

f) el costo de ventas;

g) las ganancias y pérdidas que surjan de la baja en cuentas de activos;

h) la participación en el resultado del periodo de las controladas, asociadas y negocios conjuntos; e

i) los costos financieros.

Para los estados financieros consolidados,la entidad adicionalmente, presentará lo siguiente:

a) el resultado del periodo atribuible a las participaciones no controladoras, y

b) el resultado del periodo atribuible a la entidad controladora.

La entidad presentará, en el estado de resultados, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función deestos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

La entidad no presentará ni revelará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado de resultados o en las notas.

Información a presentar en el estado de resultados o a revelar en las notas

La entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en su función dentro de la entidad. Según esta clasificación, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por esta de forma separada. Igualmente, se revelará informaciónadicional sobre la naturaleza de los gastos que incluya, entre otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. En todo caso, con independencia de la materialidad, la entidad revelará de forma separada, laspartidas de ingresos o gastos relacionadas con lo siguiente:

a) impuestos;

b) transferencias;

c) ingresos por venta de bienes y prestación de servicios;

d) ingresos y gastos financieros;
e) beneficios a los empleados;

f) depreciaciones y amortizaciones de activos;

g) deterioro del valor de los activos, reconocido o revertido durante el periodo contable; y

h) la constitución de provisiones y las reversiones de las mismas.

Estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio presenta las variaciones de las partidas del patrimonio en forma detallada, clasificada y comparativa entre un periodo yotro.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio incluirá la siguiente información:

a) cada partida de ingresos y gastos del periodo que se haya reconocido directamente en el patrimonio, según lo requerido por otras normas, y eltotal de estas partidas;

b) el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las participaciones no controladoras y a la entidad controladora; y

c) los efectos de la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimacionescontables y corrección de errores, para cada componente de patrimonio.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o arevelar en las notas

La entidad presentará, para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, la siguiente información:

a) el valor de los incrementos de capital y los excedentes financieros distribuidos;

b) el saldo de los resultados acumulados al inicio y al final del periodo contable,y los cambios durante el periodo; y

c) una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del periodo contable para cada componente del patrimonio, informando por separado cada cambio.

Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación,durante el periodo contable.

Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.
El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos deinversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes alefectivo.

Las entidades que realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada no incluirán dentro de su estado de flujos de efectivo dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado deflujos de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recursos recaudados por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecucióndel presupuesto de gastos de una entidad

del mismo nivel.

Presentación

Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la entidadrealizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades deoperación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas.

Actividades de operación

Son las actividades que realiza la entidad en cumplimiento de su cometido estatal y que no pueden calificarse como de inversión o financiación.

Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones, tasas y multas; b) los recaudos en efectivo procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios; c) los recaudos en efectivo procedentes de transferencias y otras asignaciones realizadas por el Gobierno opor otras entidades del sector público; d) los recaudos en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos; e) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos); f) los pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes yservicios; g) los pagos en efectivo a los empleados; h) los pagos en efectivo a lasentidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras

obligaciones derivadas de las pólizas suscritas; i) los pagos y devoluciones enefectivo de impuestos sobre las ganancias, a menos que estos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y j) los recaudos y pagos en efectivo derivados de la resolución de litigios.

En los estados financieros individuales, los flujos de efectivo derivados de lasactividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual sepresentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos entérminos brutos.

En los estados financieros consolidados, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se podrán presentar por el método directo o el métodoindirecto. Según este último, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de: a) los cambios ocurridos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y porpagar derivadas de las actividades de operación; b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, pérdidas y ganancias no realizadas; y c) cualquier otra partida cuyos flujos de efectivo se consideren de inversión o de financiación.

Actividades de inversión

Son las actividades relacionadas con la adquisición y disposición de activos alargo plazo, así como de otras inversiones no incluidas como equivalentes alefectivo.

Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

a) los pagos en efectivo por la adquisición de propiedades, planta yequipo; de bienes de uso público; de bienes históricos y culturales; de activos intangibles y de otros activos a largo plazo, incluidos aquellos relacionados conlos costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la entidad para sí misma; b) los recaudos en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo; de activos intangibles y de otros activos a largoplazo; c) los pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como las participaciones en negocios conjuntos; d) los recaudos en efectivo por la venta y reembolso deinstrumentos de deuda o de patrimonio emitidos por otras entidades, así como las participaciones en negocios conjuntos; e) los préstamos a terceros; f) losrecaudos en efectivo derivados del reembolso de préstamos a terceros; g) lospagos en efectivo derivados de contratos a término, de futuros, de opciones yde permuta financiera, excepto cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; y h) los recaudos en efectivo procedentes de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trate contablemente como cobertura de una posicióncomercial o financiera determinada, sus flujos de efectivo se clasificarán de lamisma forma que los procedentes de la posición que se esté cubriendo.

Actividades de financiación

Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de loscapitales propios y de los préstamos tomados por la entidad.

Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son lossiguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de la emisión de títulos, dela obtención de préstamos y de otros fondos, ya sea a corto o largo plazo; b) los reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y c) los pagos en efectivo realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente deun arrendamiento financiero.

Intereses, dividendos y excedentes financieros

Las entidades de gobierno clasificarán y presentarán, de forma separada, los intereses y excedentes financieros pagados como flujos de efectivo por actividades de financiación, y los intereses, excedentes financieros y dividendosrecibidos como flujos de efectivo por actividades de inversión.

Impuesto a las ganancias

Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto a las ganancias se presentarán por separado y se clasificarán como flujos de efectivoprocedentes de actividades de operación, a menos que puedan asociarse, específicamente, con actividades de inversión o de financiación.

En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también el importe total de impuestos pagados en el periodo.

Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos

La entidad presentará, de forma separada, los flujos de efectivo efectuados en operaciones con la entidad receptora de la inversión, tales como, dividendos y anticipos.

Cambios en las participaciones de propiedad en controladas, asociadasy negocios conjuntos

Los flujos de efectivo totales derivados de la adquisición o enajenación de inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos se presentarán por separado, y se clasificarán como actividades de inversión.

La entidad revelará, de forma agregada, respecto a cada adquisición o enajenación de inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos,ocurridos durante el periodo, los siguientes datos: a) la contraprestación total pagada o recibida; b) la porción de la contraprestación en efectivo o su equivalente; c) el valor de efectivo y su equivalente originado en la adquisición o enajenación de inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos; y

d) el valor de los activos y pasivos (distintos de efectivo y su equivalente) en la controlada u otros negocios adquiridos o enajenados, agrupados por cada una de las categorías principales.

Otra información a revelar

La entidad revelará la siguiente información:

a) los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo;

b) una conciliación de los saldos del estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera; sin embargo, no se requerirá que la entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe descrito en el estado de situación financiera;

c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposiciones legales, no esté disponible para ser utilizadopor parte de la entidad;

d) las transacciones de inversión o financiación que no hayan requerido el usode efectivo o equivalentes al efectivo; y

e) un informe en el cual se desagregue, por un lado, la información correspondiente a cada uno de los componentes del efectivo y equivalentesal efectivo y, por el otro, la información correspondiente a recursos de uso restringido en forma comparativa con el periodo anterior.

Notas a los estados financieros

Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

Estructura

Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugarde los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estadosfinancieros y que no se haya presentado en estos.

La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

a) La información relativa a su naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal. Para tal efecto, indicará su denominación; su naturaleza y régimen jurídico, identificando los órganos superiores de dirección y administración,y la entidad a la cual está adscrita o vinculada, cuando sea el caso; su domicilio y la dirección del lugar donde desarrolla sus actividades; una descripción de la naturaleza de sus operaciones y de las actividades que desarrolla con el fin de cumplir con las funciones de cometido estatal asignadas; y los cambios ordenados que comprometen su continuidad como supresión, fusión, escisión o liquidación.

b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del MarcoNormativo para Entidades de Gobierno, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.

c) La información sobre políticas contables aplicadas a los hechos económicos materiales.

d) La información material sobre políticas contables relacionada con hechos económicos no materiales. Es probable que la información sobre políticas contables sea material si está relacionada con i) un cambio de política contable que ocurre durante el periodo producto de una modificación al Marco Normativo

para Entidades de Gobierno o de una decisión de la entidad, ii) un hecho económico regulado por la Contaduría General de la Nación cuya aplicación inició durante el periodo contable, iii) un juicio o supuesto significativo al aplicar una política contable, o iv) un hecho complejo cuya información sobre políticas contables facilite la comprensión por parte de los usuarios.

e) Los juicios, diferentes de aquellos que involucren estimaciones, que la administración haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, en la información sobre políticas contables o en otras notas.

f) Los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en las estimaciones realizadas al final del periodo contable, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el valor en libros de

los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de su naturaleza y su valoren libros al final del periodo contable. El valor en libros corresponde al valorbruto del activo o pasivo menos las deducciones o compensaciones aplicables, tales como: depreciación, amortización, deterioro o agotamiento acumulados.

g) Las limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que tienen impacto en el desarrollo normal del proceso contable o en la consistencia y razonabilidad de las cifras.

h) La información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluarlos objetivos, las políticas y los procesos que aplica para gestionar el capital.

Así mismo, la entidad revelará el valor de los excedentes financieros distribuidos,cuando a ello haya lugar.

CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

La Contaduría General de la Nación (CGN) preparará y presentará los estados financieros consolidados del Nivel Nacional, de acuerdo con lo establecido en lapresente Norma, para lo cual solicitará, a las entidades, la información necesariapara llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación ypresentación de estados financieros consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo la CGN, para lo cualdefinirá los criterios a aplicar.

Las entidades de gobierno del nivel nacional y del nivel territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante,si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlosy presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales setenga control. Para tal efecto, se considerarán los elementos de control establecidos en la Norma de inversiones en controladas, con independencia de que las entidades controladas sean empresas o entidades de gobierno

y de queno se reconozcan como inversiones en controladas.

Adicionalmente, para el caso de las entidades de gobierno controladas, sonindicios de existencia de control, los siguientes:

a) El control administrativo, consagrado en las disposiciones legales, que se materializa en la capacidad que tiene una entidad para coordinar funciones, actividades y políticas de otra entidad.
b) La dependencia económica que se origina en la asignación de recursos para crear entidades o para garantizar su sostenibilidad.

1.1. Condiciones generales

Los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora ysus entidades controladas.

Para la elaboración de los estados financieros consolidados, se requiere que losestados financieros de las controladas estén preparados a la misma fecha de losestados financieros de la controladora. En caso contrario, la controladora podráconsolidar la información financiera de la controlada utilizando los estados financieros más recientes ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados. En todo caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros más recientes de la controlada y la fecha de los estados financieros consolidados no será mayor atres meses.

Las políticas contables empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias parecidas serán uniformes en la preparación de los estados financieros consolidados. Cuando las políticas contables de la entidadcontrolada sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en losactivos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos de la entidad controladamedidos con una u otra política sea material, se realizarán los ajustes a que hayalugar con el fin de que las políticas contables de la entidad controlada sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados paraidentificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadaspor las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

La controladora incluirá los activos, pasivos, ingresos, gastos, costos y flujos deefectivo de la controlada en los estados financieros consolidados y calculará lasparticipaciones no controladoras, desde la fecha en que obtenga el control hasta la fecha en que este cese. Una participación no controladora es la porción del patrimonio de una controlada no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora. Los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la controlada sebasarán en los valores reconocidos en los estados financieros consolidados enla fecha de la adquisición.

La controladora realizará los ajustes necesarios para eliminar las transacciones realizadas entre las entidades a consolidar (operaciones recíprocas), así como los ingresos, gastos y costos generados en estas.

Proceso de consolidación

La preparación de los estados financieros consolidados implicará cumplir con los siguientes pasos:

a) Agregar los saldos de las partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, de la controladora con los de sus controladas.

b) Eliminar el valor en libros de la inversión de la controladora en cada controlada y eliminar la parte de la controladora en el patrimonio de cada controlada. La parte no eliminada corresponde a la participación no controladora, la cual debe presentarse separadamente en el patrimonio.

c) Reconocer de manera separada la plusvalía, cuando se adquiera control sobre una empresa. La plusvalía se calculará como la diferencia entre el costo de la inversión y la participación en el valor de mercado de los activosy pasivos de la empresa controlada, en la fecha de adquisición.

d) Eliminar en su totalidad, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, relacionados con transacciones entre las entidades del grupo, así como las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en los activos o en los pasivos.

e) Determinar la participación en el resultado que es atribuible a la controladora y a las participaciones no controladoras.

Para las entidades controladas sobre las cuales no se tenga inversión, solo seaplicarán los pasos a) y d).

Revelaciones

La entidad revelará el listado de las entidades consolidadas, identificando aquellas que se encuentren en proceso de liquidación o transformación, así como las que se tenga previsto vender.

Con relación al proceso de consolidación, se revelarán las condiciones de control que conlleven a la preparación de los estados financieros consolidados, estableciendo el fundamento que sustente la existencia de control. Lo anterior, sin prejuicio de las exigencias de revelación de cada uno de los elementos de los estados financieros y demás información requerida en la presentación de losestados financieros de propósito general, ni de las revelaciones exigidas en las diferentes normas.

Cuando los estados financieros consolidados se preparen a partir de estados financieros preparados a diferentes fechas, se revelará esta diferencia.

Además, la entidad informará sobre la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa y sobre la capacidad de las controladas para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos depréstamos.

En cuanto a las entidades que se encuentren en proceso de liquidación o transformación, así como las que se tenga previsto vender, se revelará información del estado de estos procesos y de los impactos financieros que estos tendrían sobre los estados financieros consolidados.

Así mismo, se revelarán las políticas contables de la entidad controlada que erandiferentes a las de la entidad controladora pero que, dada la materialidad de lasdiferencias en los valores de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos ycostos medidos con una u otra política, no fueron objeto de ajuste y los criteriosutilizados por la entidad controladora para definir la materialidad.

INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado revelar información financiera separadacon el fin de: a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante revelar información financiera por segmentos, la entidad aplicará lapresente Norma.

Segmentos sobre los que se debe informar

La entidad revelará de manera separada en las notas a los estados financieros,información sobre cada uno de los segmentos que cumpla con los criterios paraser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criteriosde segmentación.

Para la determinación de los segmentos, la entidad considerará aspectos tales como: a) las principales clasificaciones de las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional, comercial o administrativo; b) las expectativas de los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidoso designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera parala rendición de cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el

logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

Pueden identificarse segmentos de servicios, segmentos geográficos o una combinación de ambos.

Segmentos de servicios

Los segmentos de servicios son aquellos componentes identificables de la entidad cuya finalidad es el suministro de bienes o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la entidad.

Los factores que la entidad considerará para determinar si los productos (bienes o servicios) están relacionados y deben agruparse como un segmento para efectos de revelación, son los siguientes:

a) los principales objetivos de la entidad y su relación con los bienes o servicios suministrados o con las actividades desarrolladas, además de la forma comolos recursos han sido asignados;

b) la naturaleza de los bienes o servicios suministrados o de las actividades desarrolladas;

c) la naturaleza de los procesos de producción o de suministro del servicio, así como los mecanismos empleados para su distribución;

d) el tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;

e) la consideración de si la segmentación propuesta refleja la forma en que la administración de la entidad asigna, gestiona y evalúa el uso de los recursos designados a un objetivo y si dicha segmentación es comparable con la información financiera que se presenta a la administración de la entidad; y

f) la naturaleza del entorno regulatorio o el sector de gobierno al que pertenece.

Segmentos geográficos

Los segmentos geográficos son aquellos componentes identificables de la entidad cuya finalidad es el suministro de bienes o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la entidad para un área geográfica específica.

Los factores que la entidad considerará para determinar si la información financiera debe o no revelarse por áreas geográficas, son los siguientes:

a) la similitud de condiciones económicas, sociales y políticas de las diferentes regiones;

b) la relación entre los principales objetivos de la entidad y las diferentes regiones;

c) las diferencias que existen de una región a otra en cuanto a las características del suministro del servicio y las condiciones en las que operan;

d) la consideración de si la segmentación propuesta refleja la forma en que la

administración de la entidad asigna, gestiona y evalúa el uso de los recursos designados a un objetivo, y si dicha segmentación es comparable con la información financiera que se presenta a la administración de la entidad; y

e) las necesidades o riesgos específicos asociados al desarrollo de actividades de un área en particular.

Segmentación por servicios y por áreas geográficas

La segmentación por servicios y por áreas geográficas es aquella que combina los dos criterios mencionados anteriormente.

Los factores que la entidad considerará para determinar si la información financiera debe o no revelarse por servicios y por áreas geográficas, son los siguientes:

a) la consideración de cómo el cumplimiento de los objetivos de la entidad se ve afectado directamente tanto por el suministro de bienes o servicios comopor las áreas geográficas a las cuales se suministran dichos bienes o servicios; y

b) la consideración de si la segmentación propuesta refleja la forma en que la administración de la entidad asigna, gestiona y evalúa el uso de los recursos designados a un objetivo, y si dicha segmentación es comparable con la información financiera que se presenta a la administración de la entidad.

Información financiera de los segmentos

La entidad incluirá, para cada segmento, los activos, pasivos, ingresos, gastos ycostos que le sean directamente atribuibles, así como los que se le puedan asignar utilizando una base razonable de reparto. Los activos de un segmento no incluyen los activos empleados por la entidad para propósitos generales. Losactivos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos se distribuirán entre ellos si los ingresos, gastos y costos relacionados con dichos activos también son objeto de reparto entre los segmentos.

Cuando para efectos de la revelación de información por segmentos, la entidadlleve contabilidad separada para cada uno de ellos, se eliminarán lasoperaciones entre segmentos.

Los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que no hayan sido atribuidos o asignados pueden revelarse como valores no asignados al hacer la conciliación de las revelaciones de los segmentos con la información agregada presentada en los estados financieros de la entidad.

En la medida en que se realice una modificación en la estructura de los segmentos, la entidad reexpresará la información comparativa, excepto si no sedispone de información o si el costo de obtenerla es significativo, caso en el cualrevelará la información actual con el criterio de segmentación actual y anterior.

Revelaciones

La entidad revelará información que permita a los usuarios evaluar lo siguiente:

a) la naturaleza y los efectos financieros de cada segmento, de forma que los factores empleados para su identificación y las bases de organización sean identificables;
b) la información sobre el resultado, activos y pasivos de cada segmento, así como el ingreso del segmento proveniente de asignaciones, otras fuentesexternas y transacciones con otros segmentos, de forma separada;

c) la información sobre el costo total en el que se haya incurrido durante el periodo contable para adquirir activos del segmento que espere usar durante más de un periodo;

d) la participación en el resultado de las entidades receptoras de la inversiónque hagan parte del segmento;

e) las conciliaciones entre la información revelada sobre los segmentos y la información agregada presentada en los estados financieros de la entidad; y

f) las partidas adicionales detalladas que estén relacionadas con los segmentos reportados a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

Políticas contables

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, enalgunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definidoen dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual para la Preparacióny Presentación de Información Financiera; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y

Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de laNación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la informaciónsuficiente y pertinente.

La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad haseleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificaciónal Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto enla norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que,en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicarácomo si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se veanafectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos,pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política,de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajustese efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la informacióncomparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales decada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos losperiodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando lanueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha enque se cambie la política.

El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda satisfacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; o si la aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo.

También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dicha aplicación requiere estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones:

a) información que suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron o midieron o, de la fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de los periodos anteriores.

De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad haga un cambio en las políticas contables, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

Cuando la entidad adopte un cambio en una política contable revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante;

c) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables.

Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, la depreciación de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las provisiones.

El uso de estimaciones constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen

cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas para la estimación contable, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, noimplica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de unpasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en unapolítica contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícildistinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimacióncontable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el quetenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimacióncontable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida delpatrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros delactivo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

Cuando la entidad realice un cambio en una estimación contable revelará losiguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectosen el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros; y

c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros.

Corrección de errores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticascontables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, enel periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia,el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo

más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para elque se presente información, de forma que los estados financieros se presentencomo si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidadreexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirásu reexpresión retroactiva.

De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando laentidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectosen el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anterioresrevelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el quese presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos,favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por suparte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieroscorresponderá a la

fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final dedicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros parareflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o elajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son lossiguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidadtenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodocontable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos alos empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, serán objeto de revelación.

Algunos de los eventos ocurridos después del periodo contable que indican condiciones surgidas después del periodo que no implican ajuste y que seránobjeto de revelación debido a su materialidad son los siguientes: a) la reducciónen el valor de mercado de las inversiones; b) la distribución de beneficios adicionales, directa o indirectamente a los participantes de programas de servicios a la comunidad; c) la adquisición o disposición de una controlada, o la subcontratación total o parcial de sus actividades; d) las compras o disposiciones significativas de activos; e) la ocurrencia de siniestros; f) la decisiónde la liquidación o cese de actividades de la entidad; g) la introducción de una ley para condonar préstamos concedidos a entidades o particulares como partede un programa; h) las variaciones importantes en los precios de los activos o en las tasas de cambio; i) el otorgamiento de garantías; j) el inicio de litigios y k) el comienzo de una combinación o un traslado de operaciones.

Revelaciones

La información revelada en las notas a los estados financieros y relacionada conlas partidas objeto de ajuste se actualizará en función de la información recibida.

Así mismo, la entidad revelará la siguiente información:

a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,

b) el responsable de la autorización,

c) la existencia de alguna instancia que tenga la facultad de ordenar la modificación de los estados financieros una vez se hayan publicado,

d) la naturaleza de los eventos que no impliquen ajuste, y

e) la estimación del efecto financiero de los eventos que no impliquen ajusteo la aclaración de que no es posible hacer tal estimación.

CAPÍTULO VIII. TRANSICIÓN POR CAMBIO DE MARCO NORMATIVO

TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Las entidades que deban realizar la transición por cambio al Marco Normativo para Entidades de Gobierno aplicarán esta Norma, por una única vez, para lo cual llevarán a cabo las siguientes actividades.

Preparación para el cambio de marco normativo

Durante el periodo de preparación, la entidad continuará aplicando el marco normativo vigente en la fecha en la cual se notifica el cambio de marco normativo por parte de la Contaduría General de la Nación (CGN) y realizará lasactividades de preparación para la aplicación del Marco Normativo Entidadesde Gobierno, dentro de las cuales se incluirá la definición de las políticas contables, el ajuste a los sistemas de información y la obtención de la información que permita realizar la transición. El periodo de preparación es el comprendido entre la fecha en la cual se notifica el cambio de marco normativopor parte de la CGN y el 31 de diciembre del mismo año.

Si las políticas contables definidas bajo este Marco Normativo difieren de lasaplicadas bajo el marco normativo anterior, la entidad identificará los elementosde activos, pasivos y patrimonio que, como producto de estas diferencias, debanser objeto de reconocimiento, reclasificación, baja en cuentas o ajustes en sumedición, e iniciará la recopilación de la información que se requiera para talesefectos.

Ajustes por cambio de marco normativo

Los saldos iniciales para la aplicación del Marco Normativo para Entidades deGobierno corresponderán a los saldos finales del periodo de preparación. Laentidad efectuará los ajustes a que haya lugar por el cambio de marco normativo durante el primer periodo de aplicación, es decir, desde el 1º de eneroy hasta el 31 de diciembre del año posterior al periodo de preparación.

Para determinar los ajustes, la entidad: a) reconocerá todos los activos y pasivos a que haya lugar; b) dará de baja las partidas que no cumplan con los criteriospara reconocerse como activos o pasivos; c) reclasificará las partidas que, habiendo sido reconocidas en una categoría de activo, pasivo o patrimonio según el marco normativo anterior, deban clasificarse de una manera diferentebajo este Marco Normativo; y d) aplicará los criterios de medición de este Marco Normativo; no obstante, para el caso de los bienes de uso público y bienes históricos y culturales que deban ser reconocidos, estos se medirán por el costoo el costo de reposición determinado a través de avalúo técnico, siempre que se pueda determinar alguno de estos valores.

Las diferencias que, producto del cambio en las políticas contables, surjan por la primera aplicación de este Marco Normativo afectarán directamente los resultados de ejercicios anteriores.

Los errores que se identifiquen en la aplicación del marco normativo anterior secorregirán ajustando las partidas del activo, pasivo o patrimonio que se afectaron por el error y los resultados de ejercicios anteriores. En este caso, no se reexpresarán los estados financieros preparados bajo el marco normativo anterior.

Estados financieros del primer periodo de aplicación

Durante el primer periodo de aplicación, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Al final del primer periodo de aplicación, la entidad presentará los primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los cuales no se presentarán en forma comparativa con los del periodo anteriory estarán conformados por: a) el estado de situación financiera, b) el estado deresultados, c) el estado de cambios en el patrimonio, d) el estado de flujos de efectivo y e) las notas a los estados financieros.

Adicional a las revelaciones exigidas por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad revelará los principales impactos de orden financiero derivados de la aplicación de este Marco Normativo, tanto a nivel cuantitativocomo a nivel cualitativo. Por tanto, revelará como mínimo:

las razones que dieron lugar al cambio de marco normativo y la fecha en lacual se notificó dicho cambio, los cambios en las políticas contables y los ajustes que estos originaron, y el valor y la descripción de los errores surgidos en periodos contables anteriores que fueron objeto de ajuste durante el primer periodo de aplicación.