

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos



Consejo Técnico de la
Contaduría Pública

Algunas reflexiones sobre las implicaciones
contables de los nuevos marcos técnicos
normativos de información financiera

CTCP

Cra. 13 28-01 P5
Bogotá D.C.

Diciembre de 2014

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

Contenido

Introducción.....	2
Contabilidad y NIF	3
Normas de Información Financiera	3
NIIF no es contabilidad	5
Qué regulan los nuevos marcos técnicos normativos	7
Algunos aspectos que están pero que no son contabilidad.....	7
Probabilidad.....	7
Otro resultado integral (ORI)	8
Cambios en políticas contables y corrección de errores	10
Cuentas valuativas	12
Normas no contables	13
Algunos aspectos que son contabilidad pero que no están en las NIIF	13
Cuentas de orden.....	13
El plan de cuentas.....	14
NIIF y los libros de contabilidad.....	15

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (CTCP)

DOCUMENTO DE ORIENTACIÓN TÉCNICA 001

CONTABILIDAD BAJO LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS

Introducción

La llegada de la Ley 1314 de 2009, no solamente implica el establecimiento de nuevos requerimientos de información financiera, sino que tiene múltiples efectos colaterales. Uno de ellos se produce en el proceso contable de las entidades. La falta de comprensión sobre la diferencia existente entre contabilidad y Normas de Información Financiera (NIF) causa diversas confusiones e inconvenientes conceptuales y operativos para las entidades que se sujeten a esos marcos.

En el presente documento, el CTCP, quiere proporcionar una orientación al público interesado sobre algunas implicaciones contables que se derivan de la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos y aclarar el alcance de la nueva normatividad, para contribuir al normal desarrollo del registro de las transacciones o eventos económicos, su procesamiento y la producción de los estados financieros, que son el resultado final de ese procesamiento.

Este documento no pretende ahondar en disquisiciones conceptuales o semánticas acerca de los diferentes modelos contables, análisis históricos o hermenéuticos de la contabilidad. No tiene pretensiones científicas ni filosóficas, sino simplemente servir de una guía sencilla para aportar en el manejo contable de las entidades antes las nuevas realidades normativas.

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

Contabilidad y NIF

Existen innumerables definiciones de contabilidad. A continuación transcribimos la definición a la que llegó el Comité Técnico del Sistema Documental Contable, creado por el CTCP, entre otras cosas, para aportar en el establecimiento de la estructura del proceso contable para el país.

“La contabilidad es un sistema de control de naturaleza económica que tiene como objetivo regular el tratamiento de la información económica, financiera y social que, en desarrollo del objeto social, se genera en el entorno o al interior de la empresa o ente económico. “

“La contabilidad en su conjunto de elementos relacionados advierte tres grandes subsistemas, como son: el subsistema conceptual, el subsistema documental y el subsistema instrumental. Cada uno de estos a su vez está conformado por una serie de elementos con el objetivo de contribuir a que la contabilidad alcance su cometido u objetivo... “

De acuerdo con esta definición, la contabilidad requiere de un conjunto de conceptos para poder desarrollarse; precisa de criterios claros para la producción y conservación de la documentación que la respalda y necesita de unos lineamientos específicos sobre cómo llevarla, cómo diligenciar los registros contables y las herramientas manuales o electrónicas que se usarán para este fin.

Todo lo anterior, lleva a concluir que la contabilidad incorpora un proceso cuyo producto final son los estados financieros.

En este documento nos enfocaremos sobre algunos aspectos relacionados con los subsistemas conceptual e instrumental; el subsistema documental no se contempla porque no constituye el objeto de esta guía.

Normas de Información Financiera “NIF”

Las NIF, para el caso colombiano, están conformadas por los marcos técnicos normativos expedidos para cada uno de los tres grupos incluidos en el Direccionamiento Estratégico del CTCP.

Aunque hay innegables diferencias entre los criterios técnicos que incluye cada marco, la esencia en los tres casos apunta a lo mismo: predominio de la realidad económica sobre la forma jurídica de las transacciones o eventos económicos.

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

No hay una definición oficial sobre NIF, pero con base en los elementos claves que las conforman, podemos intentar la siguiente definición:

Las normas de información financiera son un conjunto de estándares técnicos que establecen los criterios para reconocer, medir, presentar y revelar información financiera en los estados financieros de propósito general de una entidad que se encuentra bajo la hipótesis de negocio en marcha.

Los cuatro elementos mencionados en la definición (reconocimiento, medición, presentación y revelación), están referidos a los estados financieros. Esto se puede corroborar en el párrafo 4.37 del Marco Conceptual para la Información Financiera, que indica:

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 4.38.”

Por su parte, el párrafo 4.54 dispone:

“Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros para su inclusión en el balance y el estado de resultados.”

El párrafo CC37 dice con respecto a la presentación:

“La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza.”

Finalmente, NIC 1.47 dispone:

“Esta Norma requiere revelar determinada información en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado de cambios en el patrimonio, y requiere la revelación de partidas en estos estados o en las notas.”

Las revelaciones correspondientes al estado de flujos de efectivo no se mencionan en este párrafo porque están incluidas en la NIC 7.

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

NIIF no es contabilidad

Al leer las anteriores referencias, parecería ser que las NIIF hicieran a un lado la contabilidad para centrarse en los estados financieros. No podría afirmarse tal cosa, dado que se entiende que los estados financieros se alimentan del sistema contable, pero sí es cierto que el centro de las NIIF son los estados financieros de propósito general y no la contabilidad. De hecho, el centro son los estados financieros al cierre del ejercicio contable, y yendo aún más allá, son los estados financieros principales (consolidados y no consolidados)¹, dado que tanto la NIC 34 (Información Financiera Intermedia), como la NIC 27 (Estados Financieros Separados), son normas opcionales que son aplicadas voluntariamente o por requerimientos específicos de las entidades de regulación o supervisión.

En efecto, NIC 34.1 dice:

“En esta Norma no se establece qué entidades deben ser obligadas a publicar estados financieros intermedios, ni tampoco la frecuencia con la que deben hacerlo ni cuánto tiempo debe transcurrir desde el final del periodo intermedio hasta la aparición de la información intermedia.”

Igualmente, NIC 27.2 a 27.3 dispone:

“Esta Norma deberá aplicarse a la contabilidad de las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas en el caso de que una entidad opte por presentar estados financieros separados, o esté obligada a ello por las regulaciones locales.

¹ El término “estados financieros principales” no aparece en las NIIF completas, pero sí en la NIIF para las PYMES. El párrafo 9.27 de ese estándar dice: “Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:

(a) que los estados son estados financieros separados, y

(b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.” Si una entidad tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos pero no en subsidiarias, tendría estados financieros principales pero no consolidados, puesto que los separados se definen en NIC 27.4 como “los presentados por una controladora (es decir, un inversor con el control de una subsidiaria) o un inversor con control conjunto en una participada o influencia significativa sobre ésta, en los que las inversiones se contabilizan al costo o de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros.” La medición de las inversiones en estados financieros separados en PYMES es similar: al costo o al valor razonable (párrafo 9.26).

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

Esta norma no establece qué entidades elaborarán estados financieros separados. Se aplica en el caso de que una entidad elabore estados financieros separados que cumplan con las Normas Internacionales de Información Financiera.”

Lo anterior demuestra que las NIIF, dado su interés en determinar los principios para presentar información financiera con parámetros apropiados para garantizar la calidad, credibilidad, comparabilidad y transparencia de la información, no se ocupan de establecer criterios específicos para desarrollar el proceso contable.

En un caso extremo, si una entidad reconoce, mide, presenta y revela la información necesaria respetando estos principios, podría no cumplir las NIIF al efectuar los registros contables pero publicar estados financieros que las cumplan. Desde luego que la anterior afirmación es de tipo teórico, dado que la contabilidad sí tiene requerimientos legales que deben cumplirse.

En efecto, el artículo 50 del Código de Comercio establece sobre este punto:

“La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.”

Por supuesto, para dar cumplimiento al artículo anterior, se requiere que la contabilidad esté en consonancia con la información presentada en los estados financieros de propósito general.

Sin embargo, no es un tema que sea materia de interés de las NIIF. Sobre el particular, NIC 34.2 establece:

“El hecho de que una entidad no haya publicado información intermedia durante un periodo contable en particular, o de que haya publicado informes financieros intermedios que no cumplan con esta Norma, no impide que sus estados financieros anuales cumplan con las NIIF, si se han confeccionado siguiendo las mismas.”

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

Qué regulan los nuevos marcos técnicos normativos

Con base en los planteamientos anteriores, surge entonces la inquietud acerca del alcance de la nueva regulación que se ha expedido en los nuevos marcos técnicos normativos.

Debe entonces aclararse que esos marcos no regulan el manejo contable sino el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera en los estados financieros de propósito general.

No tener esta diferencia clara puede llevar a conclusiones equivocadas sobre algunos aspectos que están en la nueva normatividad y otros que no están.

A continuación mencionamos algunos por vía de ejemplo, sin pretender incluir todas las posibilidades.

Algunos aspectos que están pero que no son contabilidad

Probabilidad

El marco conceptual, en el párrafo 4.38 dispone:

“Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- (a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta; y*
- (b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. “*

Si en la contabilidad se siguiera este criterio al pie de la letra, muchas transacciones o eventos no podrían registrarse. Por ejemplo, si una entidad realiza una transacción que implica un derecho de cobro sobre la que tiene dudas de recaudo, no podría contabilizarla, dado que el término “probabilidad” significa que hay un suficiente grado de certeza sobre los beneficios económicos. El marco conceptual lo indica de esta manera en el párrafo 4.5:

“...En particular, la expectativa de que llegarán a la entidad, o saldrán de ésta, beneficios económicos, debe tener el suficiente grado de certeza para cumplir la condición de probabilidad del párrafo 4.38, a fin de permitir que se reconozca un activo o un pasivo.”

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

En un caso como el descrito, la entidad se vería en problemas para poder controlar la transacción, amén de las dificultades documentales y jurídicas que se generarían.

Obviamente que contablemente reconocería el hecho económico, pero al preparar los estados financieros, la partida no cumpliría el criterio de reconocimiento.

Otro resultado integral registrado como otras partidas patrimoniales (ORI)

Uno de los aspectos que más confusión causa es el concepto de ORI. El párrafo 7 de la NIC 1 dice al respecto de este elemento:

“Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado integral incluyen:

- (a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y la NIC 38 Activos Intangibles);*
- (b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados);*
- (c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera);*
- (d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros;*
- (e) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);*
- (f) para pasivos concretos designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);*
- (g) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);*

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

(h) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9)...

Algunos han pensado que el ORI es una cuenta contable que debe ser agregada en el estado de resultados y en las cuentas de patrimonio. Visto desde esa perspectiva, todos los conceptos citados en el aparte que acabamos de transcribir, serían ORI, lo cual llevaría a que el patrimonio terminaría siendo solamente capital, ganancias acumuladas y ORI, dado que cualquier partida distinta a las primeras dos resultaría siendo ORI. Adicionalmente, resultarían siendo inconsistentes las NIIF que establecen esas partidas. Por mencionar solamente un caso, basta citar NIC 16.39:

“Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación...”

¿Cómo podría registrarse la partida en Superávit y simultáneamente en ORI?

Desde luego, no se trata de una instrucción contable, sino de un requerimiento de presentación en los estados financieros. La cuenta en la cual se registra el incremento es el superávit por revaluación, pero al presentar el Estado del Resultado Integral, el movimiento se muestra en el ORI. El mismo criterio puede aplicarse en los demás casos en los que sea necesario registrar efectos de valoración en el patrimonio de acuerdo con las NIIF correspondientes.

Por otro lado, los componentes del otro resultado integral pueden diferir entre entidades por razones como la complejidad de la entidad, de sus transacciones y de las políticas contables que sean adoptadas, en el contexto de los marcos técnicos normativos. Por ejemplo, una entidad que aplique la NIIF para Pymes no incorpora en su estado de resultados el ORI resultante de la revaluación de sus propiedades, planta y equipo, puesto que el modelo de revaluación no es permitido para este tipo de entidades. También es poco probable que una microempresa tenga transacciones

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

relacionadas con operaciones en el extranjero, instrumentos de cobertura o ganancias o pérdidas actuariales.

Cambios en políticas contables y corrección de errores

Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMES establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la reexpresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a reexpresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. Es claro que esto es absolutamente ineficiente e inaplicable.

Una vez más, la solución es diferenciar la contabilidad de las NIIF. Los estados financieros que deban reexpresarse son los comparativos, porque los del periodo actual no requieren reexpresión. Siendo así, la disposición del Código de Comercio que indica que el Revisor Fiscal debe verificar que los estados financieros *“han sido tomados fielmente de los libros”* (artículo 208.4), debe entenderse con relación a los estados financieros del ejercicio, porque los comparativos han sido reexpresados como consecuencia de los cambios en políticas o la corrección de errores, pero en su momento también fueron fielmente tomados de los libros. En otras palabras, el efecto en la contabilidad se da en el periodo corriente, pero para efectos de presentación, los estados financieros deben modificarse.

Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas.

Un ejemplo ilustra mejor esta situación:

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

Supóngase que la empresa Colombia Primero SAS recibió en diciembre de 2014 un fallo en contra por un litigio que venía desde 2013. Al cierre del año 2013 la compañía no había hecho ninguna provisión, a pesar de que el concepto de los abogados indicaba una alta probabilidad de pérdida del pleito. En este contexto, al aplicar las NIIF, la entidad debería reconocer un error y registrar contra las ganancias acumuladas la provisión estimada por los expertos al cierre del año 2013, la cual para este caso era 600 millones de pesos. El fallo finalmente fue por 700 millones de pesos. En el ejemplo se desestima el efecto financiero y se asume una tarifa de impuestos del 33%.

Los extractos del Estado de Situación Financiera y del Estado de Resultados de la empresa por el año 2013, antes y después de la corrección, son los siguientes:

Estado de Resultados (en millones de pesos)

	Sin reexpresar	Reexpresado
Utilidad antes de impuestos	3.920	3.320
Impuestos	(1.294)	(1.096)
Utilidad neta	2.626	2.224

Estado de Situación Financiera

	Sin reexpresar	Reexpresado
Activos diversos	41.523	41.523
Activos por impuesto diferido		198
Activo total	41.523	41.721

Pasivos diversos	24.142	24.142
Provisión por litigios		600
Pasivo total	24.142	24.742

Patrimonio

Capital	10.000	10.000
Reserva legal	2.000	2.000
Ganancias acumuladas	2.755	2.353

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

Utilidad del ejercicio	2.626	2.626
Patrimonio total	17.381	16.979
Total pasivo y patrimonio	41.523	41.721

En el ejemplo se ha separado la utilidad del ejercicio de otras ganancias acumuladas para mayor claridad. Sin embargo, en el formato sugerido en la NIC 1, las ganancias acumuladas incluyen la ganancia del periodo.

Como la situación se descubrió apenas en diciembre de 2014, el registro que quedaría en la contabilidad sería:

Cuenta	Débito	Crédito
Ganancias acumuladas	402	
Activo por impuesto diferido	198	
Provisiones por litigios		600

Al cierre del año 2014, al efectuarse el desembolso, se cargaría una pérdida adicional de 100 millones de pesos, cancelando la provisión correspondiente. El impuesto diferido se compensaría al hacer efectiva la deducción por la pérdida.

En los estados financieros al cierre de 2014, las cifras quedarían correctamente afectadas, dado que el efecto del año son los 100 millones de pesos y el efecto de impuesto correspondiente.

Como se observa, una cosa es la reexpresión de los estados financieros y otra la contabilidad, con su efecto consiguiente en los libros oficiales.

Importes brutos y uso de cuentas valuativas

Los requerimientos de las NIIF en muchos casos requieren que se revelen los importes brutos de los activos o pasivos, pero no prohíben el registro contable por sus importes netos. Este es el caso del deterioro de los activos financieros, que puede presentarse *“directamente o mediante el uso de una cuenta correctora”* (NIC 39.6). Si se opta por la primera vía, esto no significa que la contabilidad deba ser igual. Una entidad podría registrar el deterioro de sus activos (financieros o no financieros) en una cuenta correctora en la

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

contabilidad, pero optar por la presentación neta en los estados financieros. Lo mismo aplicaría para ciertos activos y pasivos financieros que podrían ser registrados por su valor nominal, utilizando cuentas valuativas para registrar las diferencias entre el precio de la transacción (costo) y el importe nominal registrado en los libros.

La contabilidad es una valiosa herramienta de control, lo cual se hace más evidente con la utilización de las NIIF. Muchas diferencias entre los requerimientos de presentación de las NIIF y los de control, como ocurre por ejemplo con el uso del costo amortizado, llevan a la definición de cuentas que permitan efectuar el control de la transacción, y a la vez dar cumplimiento a los criterios de medición de las NIIF.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la forma en que los hechos económicos son registrados pueden diferir de la forma en que estos son presentados o revelados en los estados financieros de propósito general.

Normas no contables

Algunas NIIF no tienen nada que ver directamente con la contabilidad, sino con finanzas o gestión. Tal es el caso de la NIIF 8 (Segmentos de Operación) y la NIC 33 (Ganancias por Acción); otras tienen que ver solamente con revelaciones, como la NIC 24 (Información a Revelar sobre Partes Relacionadas), la NIIF 12 (Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades) o la NIIF 7 (Instrumentos Financieros: Información a Revelar). Desde luego, todas estas normas están relacionadas casi que exclusivamente con la presentación de estados financieros, sin perjuicio de que puedan utilizarse cuentas de registro separadas como un componente instrumental que permite cumplir con los requerimientos de revelación de las NIIF.

Algunos aspectos que son contabilidad pero que no están en las NIIF

Cuentas de orden

Muchos opinan que con las NIIF desaparecen las cuentas de orden, porque no se mencionan en los estándares, a pesar de que hay referencias

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

aisladas (como en NIIF 9 FC6.532). Nuevamente es una conclusión que parte del supuesto de que las NIIF son contabilidad.

Los estados financieros solamente tienen 5 elementos (Marco Conceptual 4.2): activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Las cuentas de orden por consiguiente, no tienen cabida en los estados financieros, porque no corresponden a ninguna de estas categorías. Las NIIF privilegian la revelación sobre el registro en este caso, por lo cual muchas partidas de cuentas de orden deben originar una revelación a cambio, tal como ocurre con la banca. Sin embargo, esto es para efectos de presentación en los estados financieros.

No puede concluirse que porque en los estados financieros no hay cuentas de orden, estas no se puedan incluir en la contabilidad. En muchos casos, los registros de transacciones y otros eventos en las cuentas de orden representan un elemento importante de control de información cuantitativa. Aunque esto es más evidente en el sector financiero (cupos, garantías, compromisos, etc.) también puede ser necesario en el sector real, como sucede con las mercancías en consignación, por ejemplo.

La determinación de las clases y terminología específica para el uso de registros auxiliares en cuentas de orden, es un asunto que deberá ser definido al establecer las políticas contables de cada organización.

El plan de cuentas

También se ha debatido mucho si al aplicar las NIIF desaparece o no el plan de cuentas. Al respecto es necesario aclarar lo que significa el enfoque contable de las NIIF. Estas normas, como es de conocimiento general, se basan en principios, lo cual significa que establecen unos lineamientos o parámetros generales para reconocer, medir, presentar y revelar información financiera, pero no las reglas específicas para individualizar estos criterios. Siguiendo esta línea, si se continúa con la utilización de Planes Únicos de Cuentas, nuevamente iríamos hacia un enfoque de reglas, con el riesgo de afectar uno de los principios básicos de las NIIF: el uso del juicio profesional. No es posible prescribir al detalle cada tratamiento contable sin incurrir en una desviación de los propósitos de las

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

NIIF, porque cada organización tiene sus particularidades y el registro de sus transacciones y otros eventos debe respetar los principios pero reflejar su realidad.

Lo anterior no implica que no sea útil el uso de un catálogo de cuentas. Una cosa es un plan único, que incluye dinámicas contables y otra, un catálogo de cuentas que permite organizar la información para facilitar su agrupación y presentación de informes de propósito general y de propósito especial. El manejo de software contable requiere el uso de un catálogo de cuentas con códigos mayores o auxiliares que permitan el registro de los hechos económicos. Pero la determinación específica de las cuentas que se utilicen y las subcuentas y cuentas auxiliares que se necesiten es un asunto del resorte de cada organización, al margen de que los entes de inspección, control y vigilancia establezcan criterios unificados para el reporte de la información que requieren en el desarrollo de sus funciones.

Considerando lo anterior, la idea de que la estructura de los planes de cuentas cumplen la totalidad de los principios de revelación plena deberá ser revisada, ya que un catálogo de cuentas no es el instrumento más idóneo para definir la estructura forma y contenido de los estados financieros. Los principios de presentación y revelación son un componente fundamental de los marcos técnicos normativos, que tienen como propósito generar información de alta calidad, transparente y comparable que sea útil para que los diferentes usuarios tomen decisiones.

NIIF y los libros de contabilidad

La contabilidad está sujeta a un régimen legal que implica llevar libros oficiales donde se registren las transacciones y otros eventos económicos. El artículo 19 del Código de Comercio, que debe ser seguido no solo por los comerciantes sino por todos los que estén obligados a llevar contabilidad, establece la obligación de “...Inscribir en el registro mercantil todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad...” (Numeral 2).

Derogados los decretos 2649 y 2650 de 1993, no existe en la normatividad colombiana ninguna disposición que establezca libros de contabilidad

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

específicos, pero sí hay algunas exigencias con respecto al manejo que deben tener, a pesar de que el Decreto 019 de 2012 eximió a los obligados del registro de los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio, limitando el registro a *“Los libros de registro de socios o accionistas, y los de actas de asamblea y juntas de socios.”*

Por ejemplo, el artículo 26 del Código de Comercio indica la calidad de público del registro mercantil, lo cual implica que *“...Cualquier persona podrá examinar los libros y archivos en que fuere llevado, tomar anotaciones de sus asientos o actos y obtener copias de los mismos.”*

El artículo 48 ídem determina que los procedimientos para registrar las operaciones deben facilitar *“...el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.”*

El artículo 51 aclara que los libros deben estar soportados por *“comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas”* en ellos y por la correspondencia pertinente.

El artículo 53 establece que *“En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden...”*

El artículo 55 se refiere al archivo de los soportes contables y el 56 permite amplitud en el medio utilizado para llevar los libros, incluyendo medios electrónicos, con tal de que *“garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación.”*

Hay muchas otras disposiciones con respecto al tema, que no hacen parte del punto central que nos ocupa en este documento, pero que deben ser objeto de observancia obligatoria por quienes estén obligados a llevar contabilidad, como las reglas sobre conservación, las sanciones por la violación de estas disposiciones, los procedimientos para exhibición y los requisitos para obrar como prueba, entre otras.

Atendiendo todo lo anterior podemos sacar algunas conclusiones:

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

- ✓ Los libros oficiales de contabilidad son obligatorios, puesto que la nueva normatividad no ha modificado las normas que tienen que ver con su manejo, a excepción de las normas sobre registros y libros contenidas en el título III del Decreto 2649 de 1993, que han sido derogadas en su totalidad por los decretos que adoptan los nuevos marcos técnicos normativos a partir de la fecha de aplicación de cada uno.
- ✓ Para efectos legales no puede haber sino un juego de libros de contabilidad, tal como lo establece el artículo 264 de la Ley 1564 de 2012:

“...Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles solo tendrán valor en su contra. Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos...”

Sin embargo, no debe confundirse esta restricción con la imposibilidad de llevar otros libros para otros efectos.

Por ejemplo, el artículo 4° del Decreto 2548 de 2014, establece la posibilidad de llevar un libro tributario:

“Artículo 4. Libro Tributario. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, podrán llevar el Libro Tributario con base en las disposiciones del artículo 2 del presente Decreto. Así, todos los hechos económicos deberán ser registrados en este libro.”

Lo mismo ocurre con la transición hacia los nuevos marcos técnicos normativos. Nada impide que para efectos de la transición, una entidad lleve simultáneamente libros bajo la nueva normatividad, a la vez que continúa llevando sus libros oficiales bajo la normatividad anterior, mientras esta esté vigente.

Puede haber otras situaciones en las que sea útil llevar libros adicionales, como sucede con aquellas entidades en las cuales haya transacciones en diversas monedas, o su moneda funcional no sea el peso. En este último caso, aunque la contabilidad se lleve en pesos colombianos para facilitar las transacciones locales y reportes

Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos

de información, entre otras cosas, puede ser útil llevar simultáneamente libros en otra moneda (la moneda funcional u otra moneda de presentación) para facilitar la preparación de los estados financieros que cumplan con los requerimientos de las NIIF.

- ✓ Al momento de iniciar el periodo de la primera aplicación, debe haber continuidad en los registros de los libros contables, dado que el ya citado artículo 53 del Código de Comercio exige que los registros se hagan en orden cronológico.

Teniendo en cuenta que el último día del año de transición la contabilidad debe reflejar las transacciones y saldos de acuerdo con lo establecido en el Decreto 2649 de 1993, los libros deberían cerrar el periodo con estos saldos.

Para quienes han llevado una contabilidad en libros paralelos, al iniciar el año de la primera aplicación, los libros oficiales reflejarán las transacciones y saldos de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos. Sin embargo, como las transacciones del año de transición pueden tener valoraciones distintas entre lo requerido por el Decreto 2649 de 1993 y los nuevos marcos técnicos normativos, no es posible continuar la contabilidad de acuerdo con las nuevas bases sin reflejar el efecto del cambio de marco técnico. Es decir, no se puede cerrar el año de transición con unos saldos e iniciar el año de la primera aplicación con otros saldos. Por consiguiente, es necesario efectuar un comprobante de ajuste donde se incluyan las diferencias por reconocimiento, baja en cuenta, revalorización y reclasificación para cada cuenta, al iniciar el año de la primera aplicación del nuevo marco técnico normativo que corresponda.

*Proyectó: Daniel Sarmiento P.
Aprobó: WFF, DSP, GSA, GSC*