

Concepto N° 1170
05-02-2021
Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Bogotá, D.C.,

Asunto: Consulta 1-2020-030329

REFERENCIA:		
Fecha de Radicado		30 de diciembre de 2020
Entidad de Origen		Consejo Técnico de la Contaduría Pública
N° de Radicación CTCP		2020-1170
Código referencia		O-1-968
Tema		Hipótesis de negocio en marcha

CONSULTA (TEXTUAL)

“Una entidad desarrollaba actividades de producción y comercialización y cumplía con los requisitos para pertenecer al grupo 1 en aplicación de los marcos técnicos normativos en materia contable.

Para finales del año 2019, la entidad tuvo pérdidas netas significativas, adicionalmente hubo una disminución del 20% en personal clave de la gerencia (directores) y en personal en general. La compañía había cesado de hacer importaciones de materia prima en junio de ese año pero las ventas seguían presentándose hasta cierre de año con el inventario en existencia.

Al analizar si la entidad cumplía la hipótesis de negocio en marcha considerando lo dispuesto en el decreto 2101 de 2016 incorporado en el Decreto 2420 de 2015, en el año 2019 tras la evaluación de los factores que generan dudas significativas sobre la presunción de negocio en marcha, se identificaron que se cumplían nueve (9) indicadores de veinte tres (23) indicadores totales, concluyendo que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, pero la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es adecuada.

Para finales del año 2020, las condiciones de la entidad tuvieron un cambio mayor: los factores que generan dudas significativas sobre la presunción de negocio en marcha pasan de cumplirse nueve (9) indicadores a once (11), El personal se reduce un 95%, quedando solo 6 personas de la parte administrativa, no se cuenta con materia prima, ni inventario de ninguna clase, no hay operación ni producción ni generación de ingresos, las ventas cesaron definitivamente en junio de 2020 y la sociedad ha estado vendiendo toda la

maquinaria, oficinas y enseres a terceros. La entidad aún tiene entre sus activos un terreno sobre el cual estaba la planta productiva que tiene un valor comercial muy significativo y no se ha logrado vender.

Al tratar de evaluar el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha aplicando el decreto 2101 de 2016, se solicita por el representante legal y el contador de la entidad a la junta directiva, dar a conocer si la entidad tiene un plan de negocios o un cambio de operaciones bajo la misma razón social que permitan visualizar en el corto plazo la continuidad de la empresa, a lo cual la junta directiva se abstiene de dar información e indica que no se tiene certeza de qué planes adoptará el máximo órgano social.

Tomando como base las siguientes normas: Decreto 2101 de 2016 NIC 1.P25 Y P26:

“Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.

Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha”.

Se pregunta lo siguiente:

Aunque la entidad sí tiene alternativas reales diferentes a las de terminar sus operaciones o liquidarse (pues podría iniciar otra actividad porque la entidad tiene un patrimonio positivo significativo representado en su mayoría por el terreno), es evidente para el contador y representante legal la intención por parte de la gerencia de cesar en su actividad, pues ha reducido su planta de personal, activos fijos productivos, operaciones, hasta llegar a nivel casi nulo, ni siquiera mínimo, que le permitiera seguir operando con su actividad productora de renta u otra, por lo tanto, ¿es válido que el representante legal y el contador indiquen que la entidad no cumple con la hipótesis de negocio en marcha a menos que se conozcan planes específicos de la dirección, orientados a restablecer las operaciones de la entidad o realizar un cambio de operaciones en la actividad económica a desarrollar, que permitan visualizar rentabilidad en un futuro inmediato?

De ser afirmativa la primera pregunta, ¿Se puede concluir que debe modificarse el marco técnico contable usado actualmente (NIF plenas/Grupo 1) por el marco

técnico para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha, contenido en el Decreto 2101 de 2016 considerando que la gerencia o administración (junta directiva y gerencia) no tienen claro el futuro de la entidad o no lo quieren dar a conocer, pero no es posible hacer una proyección con lo que hoy se tiene siquiera a un período de doce meses?"

RESUMEN

"Una entidad no cumple la hipótesis de negocio en marcha cuando la administración (o sus propietarios) concluyen que no tienen la capacidad de evitar una liquidación de la entidad o el cierre del negocio"

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Respecto de la Hipótesis de negocio debe considerarse lo establecido en el marco de información financiera aplicado por la entidad. Tanto la NIC 1.25, como la NIIF Pymes 3.8, establece que una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Otras referencias del marco aplicable para entidades del grupo 1 son las siguientes:

- Los estados financieros elaborados bajo NIIF plenas se elaboran bajo el supuesto que la entidad que informa está funcionando y que continuará su actividad dentro del futuro previsible (MC 3.9);
- *"La conclusión de que es apropiado preparar los estados financieros de una entidad sobre una base de negocio en marcha también implica una conclusión de que la entidad no tiene la capacidad de evitar una transferencia que podría evitarse solo liquidando la entidad o cesando en el negocio".(MC 4.33);*

- Cuando una entidad elabora estados financieros de propósito general (de fin de período o de períodos intermedios) los administradores deben evaluar la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento (NIC 1.25);
- La razón por la que no se cumple la hipótesis de negocio en marcha, es porque la administración pretende liquidar la entidad o pretende cesar sus actividades (operaciones). No se cumple la hipótesis de negocio en marcha, cuando no exista otra alternativa más realista que liquidar la entidad o cesar sus operaciones (NIC 1.25);
- La existencia de incertidumbres importantes relacionadas con eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando, generan una obligación de revelar, pero no implica que la entidad no cumple la hipótesis de negocio en marcha (NIC 1.25). En este caso, se continúa aplicando la norma de información financiera que sea pertinente, y se revelan los juicios e incertidumbre materiales, que pueden afectar a la entidad en un período futuro, sin que sea necesario aplicar la base contable de liquidación.

Para evaluar la hipótesis de negocio en marcha la entidad tendrá en cuenta toda la información de que disponga sobre el futuro, y que debe abarcar por lo menos los próximos doce meses a partir del período sobre el que se informa (NIC 1.26), el análisis podrá incluir lo siguiente:

- Rentabilidad actual y esperada;
- Calendario del pago de la deuda; y
- Fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente (NIC 1.26).

Dentro de los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento tenemos (lista no exhaustiva)^[1]:

Fuente de la incertidumbre	
Financieros	Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
	Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
	Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
	Flujos de efectivo de operación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.

	Ratios (indicadores) financieros claves desfavorables.
	Pérdidas operacionales sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
	Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
	Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
	Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
	Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
	Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.
Operativos	Intención de la administración de liquidar la entidad o de cesar sus actividades.
	Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
	Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
	Dificultades laborales.
	Escasez de suministros importantes.
	Aparición de un competidor de gran éxito.
Otros	Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como requerimientos de solvencia o liquidez en el caso de entidades financieras.
	Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
	Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
	Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

Cuando el resultado de la evaluación concluye que no es necesaria la liquidación, ni es necesaria el cese de las operaciones, ni existe el requerimiento legal de iniciar un proceso de liquidación, se deberá revelar en los estados financieros, los principales juicios e incertidumbres materiales que generan dudas significativas

sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento, en este caso la entidad debe revelar el hecho de la existencia de transacciones, eventos o condiciones inciertos relacionados con el futuro, que pueden resultar en que la entidad no pueda continuar como un negocio en marcha en el futuro previsible.

Respecto de la responsabilidad del revisor fiscal (auditor) debemos señalar que no es su responsabilidad realizar las evaluaciones para determinar si una entidad cumple la hipótesis de negocio en marcha. Lo anterior es responsabilidad de la administración de la entidad. La responsabilidad del revisor fiscal es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la idoneidad del uso por parte de la administración de la base contable de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros, y concluir si existe una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha (ver la NIA 570 y el punto 2.2 de la orientación 18 emitida por parte del CTCP[2]).

Una entidad no cumple la hipótesis de negocio en marcha cuando la administración (o sus propietarios) concluyen que no tienen la capacidad de evitar una liquidación de la entidad, el cese de sus operaciones, o que no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas dos formas.

A través de su página web, la Fundación IFRS publicó en enero de 2021 un material educativo que tiene como objetivo ayudar a las empresas a aplicar los requisitos de negocio en marcha[3], en este documento se especifica lo siguiente[4]:

- En el actual entorno económico estresante, derivado de la pandemia covid-19, **muchas entidades han visto un significativo descenso en sus ingresos, su rentabilidad y por tanto, en su liquidez**, lo que puede plantear dudas acerca de su capacidad para continuar como un negocio en marcha. **Por lo tanto, para esas entidades, decidir si se requiere que los estados financieros se preparen sobre una base de negocio en marcha puede necesitar un mayor grado de juicio que el habitual;**
- Al preparar estados financieros, ya sean de **períodos anuales o intermedios**, las NIIF requieren que la administración evalúe la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha;
- las NIIF definen la expresión "*negocio en marcha*" explicando que los estados financieros se preparan sobre la base de negocio en marcha **a menos que la administración pretenda liquidar la entidad o cesar sus actividades,**

o no tenga otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas;

- Los factores que la administración puede tener en cuenta al evaluar si la base de preparación de negocio en marcha es adecuada son aquellos factores que se relacionan con la **rentabilidad actual y prevista de la entidad, el calendario de reembolsos de los servicios financieros existentes y las posibles fuentes de financiación que los sustituyan;**
- En el actual entorno económico estresado, una entidad puede verse afectada por una gama más amplia de factores que en el pasado. **La NIC 1 requiere que la administración tenga en cuenta toda la información disponible sobre el futuro;**
- Entre los factores que la administración puede necesitar considerar se encuentran los efectos de cualquier cierre temporal o reducción de las actividades de la entidad, las posibles restricciones a las actividades que pudieran imponer los gobiernos en el futuro, la disponibilidad continua de cualquier apoyo gubernamental y los efectos de cambios estructurales a más largo plazo en el mercado (como los cambios en el comportamiento de los clientes);
- Al evaluar la conveniencia de preparar estados financieros sobre la base de un negocio en marcha, la NIC 1 requiere que la administración observe al menos 12 meses desde el final del período de presentación de informes, pero enfatiza que la perspectiva no se limita a 12 meses;
- **Considerar períodos de tiempo mayores a 12 meses no es inconsistente con los requerimientos de la NIC 1,** que establece un período mínimo, no un tope;
- Las circunstancias que afectan la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha pueden cambiar rápidamente en el entorno actual. El párrafo 14 de la NIC 10 Eventos posteriores al período sobre el que se informa explica que la evaluación de la administración del uso de una base de preparación de negocio en marcha necesita reflejar el efecto de los eventos que ocurren después del final del período sobre el que se informa hasta la fecha en que se autorice la emisión de los estados financieros. Esto podría requerir que la administración **actualice las evaluaciones de la base de preparación del negocio en marcha y decisiones sobre qué revelaciones son necesarias.** Si antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, las circunstancias se deterioran de manera que la administración

ya no tiene otra alternativa más realista que dejar de operar o liquidar la entidad, los estados financieros no deben prepararse sobre la base de negocio en marcha;

- En el actual entorno económico de tensión, es más probable que **los usuarios de los estados financieros se centren en las revelaciones relacionadas con el negocio en marcha**. Las preguntas que los usuarios podrían formularse podrían incluir la forma en que las hipótesis que la administración ha utilizado para llegar a su conclusión sobre negocio en marcha se relacionan con las hipótesis en que se basan otros aspectos de los estados financieros;

Al aplicar los requerimientos establecidos en las Normas de Información Financieras, podrían ocurrir cuatro escenarios[5]:

...La situación de la entidad se deteriora...				
Concepto	Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3	Escenario 4
Escenario	No existen dudas significativas acerca del negocio en marcha	Dudas significativas acerca del negocio en marcha, pero las acciones de mitigación se consideran suficientes para hacer que la evaluación del negocio en marcha sea apropiada. La entidad determina que no existen incertidumbres materiales.	Dudas significativas acerca del negocio en marcha, pero las acciones de mitigación se consideran suficientes para hacer que la evaluación del negocio en marcha sea apropiada. Permanecen incertidumbres materiales sobre el negocio en marcha luego de considerar las acciones de mitigación	Existe la intención de liquidar o dejar de operar, o no existe otra alternativa más realista que proceder de esa manera.
Base de preparación	Normas de Información Financiera (NIIF, NIIF PYMES, Microempresas)	Normas de Información Financiera (NIIF, NIIF PYMES, Microempresas)	Normas de Información Financiera (NIIF, NIIF PYMES, Microempresas)	Normas de Información para entidades que no cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha
Revelación	Bases de preparación. Sin revelaciones específicas.	Bases de preparación. ¿juicios importantes?	Bases de preparación. Incertidumbres materiales.	Requisitos específicos limitados

			¿juicios importantes?	
--	--	--	-----------------------	--

De acuerdo con lo anterior, los cuatro escenarios de la gráfica anterior permiten identificar las siguientes situaciones[6]:

Escenario	Comentario
Escenario 1	<p>Entidad que tiene operaciones rentables y no tiene problemas de liquidez y para la cual no existen dudas significativas sobre su capacidad para continuar como negocio en marcha.</p> <p>Para dicha entidad, aparte de la necesidad de describir la base de preparación, no existen requerimientos de información a revelar relacionados con el negocio en marcha.</p> <p>También es menos probable que haya habido juicios importantes para llegar a la conclusión de preparar los estados financieros sobre la base de un negocio en marcha.</p>
Escenario 2	<p>Entidad que después de considerar la viabilidad y efectividad de las acciones que se planea, se concluye por parte de la administración, que se espera mitigar las incertidumbres materiales; por ejemplo, la administración podría haber comenzado a ejecutar un cambio de estrategia que muestre suficiente evidencia de éxito, incluida la identificación de fuentes de alternativas viables de financiamiento.</p> <p>El CINIIF consideró un escenario similar en 2014. En su Decisión de la Agenda, el Comité destaca que si después de considerar las acciones de mitigación planificadas, la conclusión de la administración de que no existen incertidumbres materiales implica un juicio significativo, entonces los requerimientos de revelación del párrafo 122 se aplicarían a los juicios realizados para concluir que no existen incertidumbres materiales.</p>
Escenario 3	<p>Entidad que está cerca de dejar de ser un negocio en marcha. Suponga que la entidad tiene pérdidas, la demanda de sus bienes o servicios ha disminuido rápidamente y sus facilidades de financiamiento vencerán en los próximos 12 meses. En este escenario, la administración ha concluido después de considerar toda la información relevante, incluida la viabilidad y efectividad de las acciones que planea tomar, que es apropiado preparar los estados financieros sobre la base de un negocio en marcha.</p> <p>No obstante, la administración concluye que existen incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha; por ejemplo, podría haber una incertidumbre considerable sobre la capacidad de la administración para ejecutar su estrategia de reestructuración para abordar la demanda reducida y renovar o reemplazar la financiación.</p> <p>En tal escenario, el párrafo 25 de la NIC 1 requiere que una entidad revele las incertidumbres materiales relacionadas con su capacidad para continuar como un negocio en marcha.</p>

	<p>Al hacerlo, la entidad identifica que esas incertidumbres pueden generar dudas significativas sobre su capacidad para continuar como negocio en marcha.</p> <p>En el escenario 3, es probable que la conclusión de preparar los estados financieros sobre la base de un negocio en marcha haya involucrado un juicio significativo.</p> <p>Si este es el caso, además de revelar las incertidumbres materiales como lo requiere el párrafo 25, la entidad también debe aplicar los requerimientos de información a revelar del párrafo 122 relacionados con el juicio de que la base de negocio en marcha es apropiada.</p> <p>Al aplicar estos requerimientos, la entidad considera qué información es material sobre (a) los eventos o condiciones que arrojan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha y (b) la viabilidad y efectividad de las acciones o planes de la administración en respuesta a esos eventos o condiciones.</p>
Escenario 4	<p>La información disponible y las decisiones de la administración permiten concluir que la entidad no es un negocio en marcha. La NIC 1 explica que la base de preparación de negocio en marcha ya no es apropiada cuando la administración tiene la intención de liquidar la entidad o dejar de negociar, o no tiene otra alternativa realista que hacerlo.</p> <p>En tales casos, si la entidad prepara estados financieros aplicando las Normas NIIF, no los prepara sobre una base de negocio en marcha.</p> <p>La NIC 1 no especifica una base alternativa para preparar los estados financieros si la entidad ya no es un negocio en marcha.</p> <p>El párrafo 25 de la NIC 1 requiere que la entidad revele el hecho de que los estados financieros no han sido preparados sobre una base de negocio en marcha y las razones por las cuales la entidad no se considera como un negocio en marcha, así como también revelar la base sobre la cual los estados financieros han sido preparados.</p>

En conclusión la existencia de alternativas por parte de la administración (o los propietarios) para seguir funcionando (aunque puedan persistir incertidumbres) podría ubicar la entidad en el escenario tres planteado en la consulta. Por lo que en este caso la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros *“los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones[7]”*; del mismo modo revelará claramente *“que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios[8]”*.

En caso de que la entidad no revele de manera adecuada dichas incertidumbres materiales, el revisor fiscal expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 y en la sección "*Fundamento de la opinión con salvedades*" o "*Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*" del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión (ver párrafo 23 de la NIA 570 y la orientación 18 expedida por el CTCP).

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

LEONARDO VARÓN GARCÍA

Consejero CTCP