

## ANTECEDENTES CONTABLES DEL GOING CONCERN

Área de investigación: Contabilidad, costos, auditoría, contribuciones y tributación

**Sergio Luis Ordóñez Noreña**  
Institución Universitaria Agustiniiana  
Colombia  
[sergio.ordonez@uniagustiniana.edu.co](mailto:sergio.ordonez@uniagustiniana.edu.co)

Octubre 9, 10 y 11 de 2019

Ciudad Universitaria | Ciudad de México



## ANTECEDENTES CONTABLES DEL *GOING CONCERN*

### Resumen

El *going concern* se asocia a un supuesto básico de la contabilidad financiera que predica sobre la entidad: su normal funcionamiento, existencia futura y excluye la intención de interrumpir dicha continuidad<sup>1</sup>. En el ámbito de la auditoría se realizan investigaciones sobre la incertidumbre del negocio en marcha en campos diferenciados que se relacionan con factores que limitan o permiten la opinión del auditor sobre la continuidad del negocio, la exactitud de dicha opinión y las consecuencias de ésta, a modo general. Esta ponencia se limita al estudio del significado del “negocio en marcha” en los antecedentes de la contabilidad, primeras discusiones académicas y su inclusión y estatus en las grandes declaraciones sobre principios contables. Es de carácter exploratoria y pretende argumentar que las incertidumbres materiales sobre el negocio en marcha pueden provenir de hechos o condiciones que ya sucedieron y que hacen parte de la información contable, especialmente en los procesos de valoración y estimación de valores de mercado. Esta consideración difiere del alcance de la NIA 570: empresa en funcionamiento, la cual concentra la auditoría de la empresa en funcionamiento en hechos o condiciones futuras que pueden afectar la normal operación de la entidad. Sugiere la ponencia que en la actualidad la auditoría de la empresa en funcionamiento solo se refiere a la entidad y está desconectada de las consideraciones contables relacionadas con el supuesto básico del negocio en marcha. Para ello se hace un recorrido por los antecedentes académicos de este supuesto básico, sus primeras discusiones y su naturaleza conceptual en las grandes declaraciones sobre principios contables, con el fin de argumentar que el alcance de la NIA 570 es reducido frente a las actuaciones de la gerencia y su influencia en las valoraciones contables. La historia y su discusión muestran que este supuesto se desarrolló con preocupaciones sobre la entidad y los tipos de valoración que soportan el supuesto de su continuidad.

**Palabras clave:** *going concern*, NIA 570, incertidumbre, principios contables.

<sup>1</sup> *Going concern* se traduce como preocupación continua; las expresiones equivalentes en español son: negocio en marcha, gestión continuada y empresa en funcionamiento. En esta ponencia se usarán las equivalencias en español como sinónimos.



## Introducción y propósito



El supuesto básico conocido como “Negocio en marcha” considera que una entidad existe y opera, continuará operando y no existe intención de liquidar o interrumpir dicha actividad. La norma de auditoría NIA 570 exige una evaluación sobre la adecuada utilización que realiza la gerencia sobre este supuesto y a su vez, determinar si existe o no una incertidumbre material sobre el cumplimiento de dicha hipótesis. La norma exige valorar el comportamiento futuro de hechos o condiciones que pueden ocasionar incertidumbres y hace énfasis en situaciones relacionadas con la entidad y sus riesgos. Este supuesto del negocio en marcha también tiene consideraciones sobre el registro de los activos y pasivos, los cuales se realizarán y liquidarán en la marcha normal de la entidad. La NIA 570 enfatiza en la situación futura de la entidad y no se refiere directamente a la auditoría de situaciones pasadas que también pueden ocasionar incertidumbres, relacionadas con los procesos de reconocimiento y valoración. Dicha norma solo se concentra en situaciones no sucedidas o con probabilidad de ocurrencia y no evalúa las que ya están incluidas en la información financiera, al parecer las estimaciones de la gerencia y los diseños normativos se presumen neutrales y libres de error.

Esta ponencia pretende explorar los antecedentes contables del “negocio en marcha” con la finalidad de caracterizar al menos: a) las condiciones actuales que exige la norma de auditoría frente a su evaluación; b) las características conceptuales que se incluyen en los marcos de información financiera sobre dicho supuesto, según la NIC 1 y los marcos conceptuales 2010 y 2018; c) las primeras discusiones y críticas, las cuales estuvieron orientadas a una concepción de valoración contable, un cuestionamiento sobre la relación del negocio en marcha con los principios contables, y su rechazo al vínculo con la valoración al costo histórico, entre otros; también, d) identificar el significado del negocio en marcha en las grandes declaraciones sobre principios de contabilidad, su estatus conceptual y sus relaciones con los principios contables.

De este modo plantear que los antecedentes de la contabilidad vinculan el supuesto de la empresa en funcionamiento a discusiones sobre su naturaleza como principio de valoración contable de los activos y pasivos, y discuten de forma amplia su naturaleza como supuesto, llegando a considerar incluso la conveniencia de purgar a la





contabilidad de dicha concepción, asumiendo que la continuidad futura de la entidad debe ser un predicado que se soporte en evidencia y no un supuesto básico.

El análisis de los antecedentes y sus discusiones permitirá sugerir que la NIA 570 está conectada con la condición futura de la entidad, pero no en el mismo modo con el sistema contable y sus procesos de valoración y estimación, lo cual no corresponde a la naturaleza de las discusiones contables que inicialmente consideraron al negocio en marcha en dos sentidos, uno relacionado con la entidad, su operación y existencia futura, y el segundo relacionado como criterio de valoración, discusión entre criterios de valoración relacionados con el costo histórico, valor de realización y de liquidación. La evaluación y auditoría actual solo se conecta con las consideraciones de la entidad.

La ponencia sustenta que las incertidumbres materiales no solo se originan en los resultados futuros de hechos o condiciones, sino que también se puede originar en hechos o condiciones ya incluidos y reconocidos en la contabilidad, que deben ser auditados para comprobar su imagen fiel, fiabilidad y relevancia.

### Justificación

Se justifica investigar sobre el negocio en marcha para conocer sus orígenes conceptuales, sus relaciones con los principios de contabilidad y para comprender la brecha que existe entre las actuales evaluaciones que realiza el auditor sobre el negocio en marcha y las expectativas de los usuarios de la información financiera. La mayor parte de las empresas que fracasan económicamente lo hacen sin una opinión de incertidumbre sobre la marcha del negocio (Carson & *et al*, 2013, Taboada, Pinheiro, 2005) Esta situación justifica entender por qué el auditor no advierte sobre dichas incertidumbres y si los desarrollos contables y financieros actuales soportan dicha opinión. Esta ponencia se centra en los antecedentes contables de este supuesto básico como un primer paso hacia dicha comprensión.

### Metodología

Para el desarrollo de la ponencia se consideran los siguientes aspectos metodológicos: a) explora, describe, analiza e interpreta contenidos normativos y de tipo declarativo; b) el orden de exposición de la ponencia y su secuencia temática corresponde a la exploración y



búsqueda sobre los antecedentes contables del supuesto de negocio en marcha; c) las primeras tres secciones se relacionan con contenidos normativos que se analizan mediante técnicas que usan esquemas o diagramas y sirven para la reinterpretación normativa. También se acompaña del uso de tablas comparativas que permiten presentar la norma y al frente su análisis e interpretación normativa según sus caracteres normativos; d) cada sección de la ponencia presenta una síntesis que resume los principales hallazgos de la búsqueda. Su carácter exploratorio lo justifica el tema de investigación, la falta de acuerdos últimos sobre los supuestos, principios, hipótesis en la contabilidad y la necesidad de buscar, en la historia de la contabilidad, las primeras discusiones sobre un supuesto básico y vigente en la elaboración de información financiera. Los antecedentes de investigación se orientan sobre la perspectiva de la evaluación de auditoría sobre este supuesto y no en el mismo sentido sobre su naturaleza conceptual y sus orígenes.

Se desarrolla en 5 secciones: 1) empresa en funcionamiento según la NIA 570, 2) hipótesis de negocio en marcha según NIC 1, 3) hipótesis de negocio en marcha según los marcos conceptuales de información financiera 2010 y 2018, 4) negocio en marcha según las primeras discusiones académicas: Storey, Fremgen y Sterling, 5) negocio en marcha según las grandes declaraciones sobre principios de contabilidad.

### ¿Qué se entiende por “empresa en funcionamiento” en la NIA 570?

La NIA 570: Empresa en funcionamiento<sup>2</sup>, está conformada por las siguientes secciones: Introducción (1-8), Objetivos (9), Requerimientos (10-26), Guía de Aplicación y otras anotaciones explicativas (A1-35) y Anexos (Ejemplos de informe de Auditoría). A continuación, se presentará parte del contenido normativo asociado con el significado de “empresa en funcionamiento”, se prestará más atención a aspectos de su definición y a algunos relacionados con la evaluación que realiza la dirección y la auditoría.



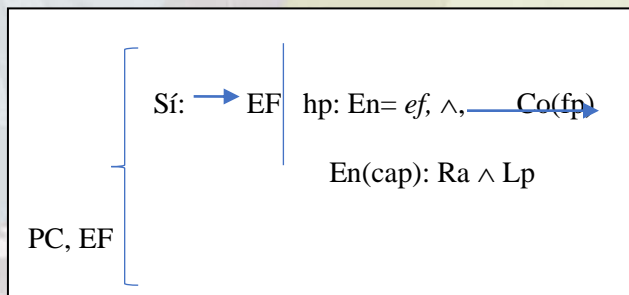
<sup>2</sup> Se utiliza la norma revisada (2016) que se adaptó para su aplicación en España. Su versión anterior es del año 2013. En Colombia dicha norma se incluye en el Decreto 302 de 2015.

**Tabla 1. Principio contable de empresa en funcionamiento según la NIA 570 y Esquema Normativo<sup>5</sup>.**



Contenido normativo <sup>3</sup>	Análisis del contenido normativo <sup>4</sup>
<p>Principio contable de empresa en funcionamiento</p> <p>2. Cuando se aplica el <b>principio contable de empresa en funcionamiento</b>, los <b>estados financieros</b> se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una <b>empresa en funcionamiento</b> y de que continuará sus <b>operaciones</b> en el <b>futuro previsible</b>.</p> <p>Los <b>estados financieros con fines generales</b> se preparan utilizando el <b>principio contable de empresa en funcionamiento</b>, salvo que la <b>dirección</b> tenga la <b>intención de liquidar la entidad o cesar</b> en sus <b>operaciones</b>, o bien <b>no</b> exista <b>otra alternativa realista</b>. (<i>Frase suprimida</i>).</p> <p>Cuando la utilización del <b>principio contable de empresa en funcionamiento</b> resulta adecuada, los <b>activos y pasivos</b> se registran partiendo de la base de que la <b>entidad será capaz de realizar sus activos</b> y de <b>liquidar sus pasivos</b> en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A2)</p>	<p>Norma que define el principio contable de empresa en funcionamiento.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Preparar los estados financieros según la hipótesis de empresa en funcionamiento: la empresa está en funcionamiento y continuará así en el futuro previsible.</li> <li>2. Registrar los activos y pasivos considerando que la entidad será capaz de realizarlos y liquidarlos en el curso normal de los negocios sí se cumple el principio contable de empresa en funcionamiento.</li> <li>3. No preparar los estados financieros según la hipótesis de empresa en funcionamiento, cuando: exista la intención de liquidar la entidad, cesar sus operaciones o no exista otra alternativa realista.</li> </ol>

**Esquema normativo de definición: Principio contable de empresa en funcionamiento**



<sup>3</sup> Se incluye el contenido normativo de forma directa.

<sup>4</sup> Las normas jurídicas y su clasificación permiten identificar componentes normativos en su estructura, como: obligaciones, prohibiciones, excepciones, permisiones, definiciones, información. (López, 2005). Algunos componentes se relacionan con el carácter prescriptivo de la norma y otros con su carácter ilocutivo. En esta columna se reexpresa el contenido normativo con el fin de identificar el tipo de estructura normativa que subyace y hacerla visible mediante la explicitación del verbo que es objeto de la prescripción normativa.

<sup>5</sup> Representación gráfica del contenido normativo. Las letras utilizadas corresponden a palabras resaltadas con negrilla en el campo "Contenido normativo", por ejemplo: PC: Principio Contable, EF: Estados financieros, hp: hipótesis. Se utilizan símbolos para expresar relaciones de consecuencia, agrupación y condiciones que hacen parte del contenido normativo, y algunos relacionados con el lenguaje lógico, como: "y" ( $\wedge$ ), "o" ( $\vee$ ), no ( $\neg$ ), existe ( $\exists$ ), entre otros.

De este modo, el contenido normativo se traduce a un lenguaje que forma una imagen que permite explicitar la estructura normativa según sus operadores normativos (hacer, prohibir, definir, permitir, exceptuar, obligar). El contenido normativo se puede leer desde el esquema normativo y visualizar sus relaciones y estructura. Así, es posible reconocer y explicitar la función normativa, es decir, si está definiendo, prohibiendo, obligando, permitiendo, exceptuando, otras.



La hipótesis de empresa en funcionamiento supone que la entidad existe y opera, que continuará operando en el futuro previsible y que no existe intención o necesidad de interrumpir esta condición. La NIA 570 presenta tres objetivos para el auditor: 1) Concluir sobre la adecuada utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección según evidencia de auditoría adecuada y suficiente, 2) Concluir si existe o no una incertidumbre material que pueda ocasionar dudas sobre el cumplimiento de la hipótesis de empresa en funcionamiento, y 3) informar sobre 1 y 2 de conformidad con dicha norma.

Del análisis del contenido normativo relacionado con la NIA 570 se puede resumir:

1. Responsabilidades de la dirección sobre la evaluación del principio contable de empresa en funcionamiento:
  - i. Se concentran en la evaluación del comportamiento futuro de hechos o condiciones que pueden ocasionar dudas significativas sobre el cumplimiento del principio contable de empresa en funcionamiento.
  - ii. No se definen las expresiones “hechos o condiciones”, “duda significativa”, se incluyen ejemplos que se relacionan con situaciones y condiciones vinculadas a la operación, lo financiero y a otros aspectos.
  - iii. La evaluación de los hechos o condiciones se hace considerando un tiempo futuro de al menos doce meses, incluyendo la información disponible sobre aquellos.
  - iv. Solo se consideran las incertidumbres que pueden ocasionar el comportamiento futuro de algunos hechos o condiciones, no se consideran las incertidumbres que se pueden originar en el reconocimiento contable y que hacen parte de la información financiera que se audita.
  - v. No se refiere directamente a la evaluación de la gerencia sobre la capacidad de la entidad para realizar los activos y liquidar sus pasivos, esto supone auditar los criterios de medición y actualización relacionados con depreciación, deterioro y otras pérdidas de valor. No se refiere de forma directa a la evaluación de la gerencia sobre el grado de certeza de las estimaciones incluidas en la información financiera. Es posible que estos hechos del pasado queden excluidos de la evaluación



de la gerencia y del auditor porque la norma exige formular un juicio sobre los resultados futuros de hechos y condiciones que pueden afectar a la entidad y a su información financiera, pero no considera que la información financiera ya puede estar afectada por incertidumbres incluidas en los procesos de valoración y estimación.

2. El principio contable de empresa en funcionamiento también presenta consideraciones sobre el reconocimiento contable y el registro de activos y pasivos, los cuales se pueden realizar y liquidar porque la entidad opera y continuará operando. Esto incluye valores históricos y otras valoraciones de mercado y a su vez excluye el uso de valores de finalización o liquidación. Sin embargo:
  - i. La NIA 570 enfatiza la auditoría en las consideraciones sobre la entidad, así: los hechos o condiciones y la incertidumbre material se relaciona con el cumplimiento de los criterios: estar operando y continuar operando.
  - ii. La NIA 570 no se refiere a los hechos o condiciones relacionadas con el reconocimiento contable y los criterios de valoración asociados a la realización de los activos y liquidación de los pasivos. Esto deja por fuera hechos o condiciones que ya hacen parte del proceso contable y pueden originar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
  - iii. A continuación, se realizará un análisis similar sobre el contenido normativo del “negocio en marcha” en la norma de presentación de información financiera NIC 1.

### ¿Cómo se regula el “negocio en marcha” en las normas sobre presentación de información financiera (NIC 1)?

NIC 1: Presentación de Estados Financieros.<sup>6</sup>

La sección “Estados Financieros” incluye el componente “Características generales”, estas son: Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF, Hipótesis de negocio en marcha, Base contable de acumulación (devengo), Materialidad o importancia relativa y agregación de datos, Compensación, Frecuencia de la información, Información comparativa. Se refiere así sobre la hipótesis de negocio en marcha.

<sup>6</sup> Modificación reciente: NIIF 16 (Arrendamientos, enero de 2016), también “Iniciativa sobre información a revelar” (Modificaciones a la NIC 7, enero de 2016). De acuerdo con IASB (2017, A, 839)



Tabla 2: Hipótesis de negocio en marcha según la NIC 1.

Contenido normativo	Análisis del contenido normativo
<p>Hipótesis de negocio en marcha 25<sup>7</sup>. Al elaborar los estados financieros, <b>la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento.</b> D 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.</p> <p>a Cuando la gerencia es conocedora, al realizar su evaluación, de <b>incertidumbres significativas</b> relacionadas con <b>sucesos o condiciones</b> que pudieran arrojar <b>dudas significativas</b> sobre la <b>capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha</b>, la entidad <b>revelará esas incertidumbres.</b> i Cuando una entidad <b>no prepare</b> los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, <b>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.</b></p>	<p>Obligaciones de hacer por parte de la gerencia:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Evaluar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (ECECEF)</li> <li>2. Elaborar los estados financieros según la hipótesis de negocio en marcha, salvo que: Se pretenda liquidar la entidad o cesar sus operaciones. No exista otra alternativa más realista.</li> </ol> <p>Obligaciones de informar por parte de la gerencia.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Revelar las incertidumbres materiales relacionadas con hechos o condiciones que constituyen dudas significativas sobre la capacidad del ente para continuar como empresa en funcionamiento.</li> <li>4. Revelar la no aplicación de la hipótesis del negocio en marcha en la preparación de los estados financieros, así como las hipótesis alternativas utilizadas y las razones para no considerar en marcha a la entidad.</li> </ol>
<p>26 Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta <b>toda la información disponible sobre el futuro</b>, que deberá cubrir <b>al menos los doce meses siguientes</b> a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo. n El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá <b>concluir</b> que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es <b>apropiada, sin realizar un análisis detallado.</b> o En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, <b>deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.</b> a t</p>	<p>Obligación de hacer por parte de la gerencia:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Incluir toda la información disponible sobre el futuro de la entidad cuando se evalúa su capacidad para continuar operando como empresa en funcionamiento. Considerar un tiempo de al menos 12 meses después de la emisión de los estados financieros.</li> </ol> <p>Permisi6n de no realizar análisis detallado.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Evaluar sin análisis detallado la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cuando exista: historial de operaciones rentable y pronto acceso a recursos financieros.</li> </ol> <p>Obligaci6n de hacer (detallar el análisis)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Evaluar con m1s detalle la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, seg1n las circunstancias, y considerar, entre otros: rentabilidad actual y esperada, calendario de pago de la deuda y fuentes potenciales y alternativas de la financiaci6n actual.</li> </ol>



<sup>7</sup> Todo el párrafo está resaltado con negrilla en la traducci6n utilizada. Aqu1 se subraya con negrilla la informaci6n a destacar para el desarrollo de la ponencia.

Del análisis del contenido normativo se puede decir:



1. Obligaciones de hacer por parte de la gerencia: 4 (evaluar, elaborar, incluir, evaluar).
2. Obligaciones de informar por parte de la gerencia: 2 (revelar)
3. Permisión (obligación de hacer permisiva): 1 (evaluar)
4. El marco normativo se refiere a las acciones de la gerencia sobre la aplicación de la hipótesis del negocio en marcha y su evaluación.
5. El marco normativo no se refiere al negocio en marcha o empresa en funcionamiento desde una perspectiva que permita clarificar su significado.
6. Las incertidumbres materiales y los hechos o condiciones relacionados con las dudas significativas sobre la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento se refieren solamente al futuro previsible, en un tiempo de al menos 12 meses.
7. No se consideran incertidumbres materiales relacionados con hechos o condiciones relacionadas con el pasado y los procesos de reconocimiento contable.
8. Las variables de detalle para la evaluación del cumplimiento de esta hipótesis se relacionan con las finanzas y no con otras áreas de actuación que también pueden ocasionar incertidumbres significativas.

A continuación, se realizará un análisis similar en los marcos conceptuales de información financiera en sus versiones 2010 y 2018.

### ¿Qué dicen los marcos conceptuales de información financiera sobre el “negocio en marcha” en sus versiones 2010 y 2018?

El capítulo 4<sup>8</sup>: “El marco conceptual (1988): el texto restante”, inicia con la hipótesis fundamental del negocio en marcha, sobre ésta indica:



<sup>8</sup> Este capítulo incluye, además: Los elementos de los estados financieros, Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, Medición de los elementos de los estados financieros, Conceptos de capital y de Mantenimiento de capital.

**Tabla 3. Hipótesis de negocio en marcha según el marco conceptual para la información financiera (2010)**

Contenido normativo	Análisis del contenido normativo
<p>Hipótesis de negocio en marcha</p> <p>4.1 Los estados financieros se preparan <b>normalmente bajo el supuesto</b> de que una entidad <b>está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible.</b></p> <p>Por lo tanto, <b>se supone</b> que la entidad <b>no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar</b> de forma importante la escala de sus operaciones; <b>si tal intención o necesidad existiera</b>, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una <b>base diferente</b>, en cuyo caso dicha base <b>debería revelarse.</b></p>	<p>Norma que define según rasgos, características o condiciones.</p> <p>Una entidad es un negocio en marcha cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible.</li> <li>2. No existe la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones.</li> </ol> <p>Una entidad no se considera como negocio en marcha cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sí existe la intención o necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones.</li> <li>2. Los estados financieros de la entidad se deben elaborar según bases alternativas (otras hipótesis y criterios de valoración).</li> <li>3. La entidad debe revelar dichas bases alternativas.</li> </ol>

Del análisis del contenido normativo se puede mencionar:

1. “Negocio en marcha” se presenta como una hipótesis fundamental en el marco conceptual de la información financiera. Es decir, no se presenta como un principio contable, característica de la información financiera o criterio de reconocimiento.
2. El negocio en marcha es un supuesto básico e incide en la preparación de información financiera.
3. Se refiere a la entidad y se predicen de ella tres cosas: 1) que está en funcionamiento, 2) que continuará en funcionamiento en el futuro previsible, y 3) no interrumpirá dicho funcionamiento de forma importante.
4. Negocio en marcha supone que no existe la intención ni la necesidad de liquidar o cesar las operaciones, es decir, que no se requiere el uso de valores de liquidación o de cierre y que la



entidad utiliza otras bases o criterios de valoración relacionados con su normal funcionamiento.



El marco conceptual de la información financiera más reciente (2018), se refiere así sobre el “negocio en marcha”<sup>9</sup>:

**Tabla 4. Hipótesis de negocio en marcha según el marco conceptual para la información financiera (2018)**

Contenido normativo	Análisis del contenido normativo
<p>Hipótesis de negocio en marcha</p> <p>3.9. Los estados financieros se preparan <b>normalmente</b> bajo el <b>supuesto</b> de que una <b>entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible.</b></p> <p>Por lo tanto, <b>se supone</b> que la entidad <b>no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial.</b> Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse <b>sobre una base diferente.</b> Si es así, <b>los estados financieros describen la base utilizada.</b></p>	<p>Norma que define según rasgos, características o condiciones.</p> <p>Una entidad que informa es un negocio en marcha cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible.</li> <li>2. No existe la intención ni la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial.</li> </ol> <p>Una entidad que informa no se considera como negocio en marcha cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Si existe la intención o la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial.</li> <li>4. Los estados financieros de la entidad se deben elaborar sobre una base diferente.</li> <li>5. Los estados financieros describen la base alternativa.</li> </ol>

A continuación, se compara el contenido normativo de los marcos 2010 y 2018 sobre la hipótesis del negocio en marcha.

Modificaciones normativas: 1) Se adiciona la expresión “que informa”. La entidad que informa es una novedad del marco conceptual 2018, se desarrolla en los numerales 3.10 a 3.14. El numeral 3.10, indica: “Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal”; 2. Se elimina la expresión “recorta de forma importante la escala de sus operaciones”, es decir, que hacer esto no constituye parte de las expresiones incluidas en la intención de liquidar o cesar las

<sup>9</sup> Se incluye como hipótesis en el Capítulo 3: Estados Financieros y la entidad que informa. Ese capítulo también incluye: Estados Financieros, La entidad que informa. La hipótesis hace parte de la primera sección.



operaciones. Así, una entidad puede recortar, cesar, liquidar segmentos importantes de su operación y esto no constituirá incumplimiento del negocio en marcha. Se pueden interrumpir actividades operacionales y continuar con las comerciales. 3. Se suprime la expresión "...dicha base debería revelarse". La cual es consistente con las revelaciones que exige la NIC 1, y en su reemplazo exige que la base alternativa sea descrita por los estados financieros.

Del análisis normativo del negocio en marcha, según el marco conceptual reciente (2018) y de su comparación con el anterior (2010), se puede mencionar:

1. Negocio en marcha se considera como un supuesto básico y se presenta como una hipótesis que hace parte de la elaboración de la información financiera.
2. Ambos marcos consideran tres cosas sobre dicha entidad: que está operando, que continuará operando y que no tiene intención de interrumpir su actividad económica.
3. Ambos marcos se refieren a intenciones positivas y negativas de la entidad. Las primeras hacen cumplir la hipótesis y las segundas la niegan. Las intenciones negativas se concretan en el incumplimiento de al menos tres cosas: a') está operando, b') continuará operando, c') no tiene intención de interrumpir la actividad.
4. El marco 2018 hace énfasis en la entidad que informa, suprime la revelación de la base alternativa utilizada y suprime el corte o cese de operaciones significativas como intención negativa para el incumplimiento de la hipótesis del negocio en marcha.

A continuación, se presentará una síntesis de las primeras discusiones académicas sobre el "negocio en marcha".

### ¿Cuáles son los antecedentes académicos de la discusión sobre el "negocio en marcha"?

Esta sección presenta una síntesis de las características de las primeras discusiones académicas sobre el "negocio en marcha", con la intención de encontrar y describir los inicios conceptuales de esta discusión. La revisión se soporta en las siguientes fuentes: "Revenue realization, going concern and measurement of income (Storey, 1959)", "The going concern assumption: a critical appraisal (Fremgen, 1968)" y "The going concern: an examination (Sterling, 1968)".



Storey, 1959.



Lawrence R Dicksee introdujo el concepto de negocio en marcha: "It being the primary object of most ordinary undertakings to continue to carry on operations, it is fair that the assets enumerated in a Balance Sheet be valued with that end in view"<sup>10</sup> (Dicksee, 1892, 1902, p. 179, citado por Storey, 1959). Continuar con las operaciones de la empresa hace parte de su propósito y la valoración de activos debe corresponder a ese fin.

Dicksee desarrolló una concepción del negocio en marcha como principio de valoración y fue utilizada en la valoración de activos hasta 1920. Su enfoque requirió que los activos fijos fueran valorados al costo y la depreciación se cargará a los ingresos; los activos corrientes fueron valorados según su valor realizable.

Las condiciones de su época no permitían distinguir entre activos permanentes y flotantes: algunas empresas, compañías parlamentarias, mantenían los activos de manera perpetua y no afectaban su valor por variaciones externas; los comerciantes privados solo actualizaban los valores de los activos cuando la entidad cambiaba de propietarios; algunas compañías, las de existencia perpetua, no estaban obligadas a retener la posesión de un activo en particular (Storey, 1959). Su valoración distingue entre activos fijos y flotantes. Las fluctuaciones de valor solo afectan a los segundos. Sobre los flotantes especifica: una disminución de su valor se reconoce como una pérdida realizada, una apreciación de su valor debe aumentar el ingreso, pero siempre debe existir la duda sobre si ocurrió tal apreciación de valor.

Hatfield (1909, según Storey, 1959) distingue entre activos fijos y circulantes, los primeros se valoran al costo a pesar de sus cambios de valor y los segundos según sus valores corrientes. Existió acuerdo sobre la valoración de los activos fijos (Costo histórico menos su depreciación, las circunstancias externas que causan cambios en el valor se consideraron irrelevantes); los circulantes se valoran según precios actuales, pero la valoración del inventario fue fuente de desacuerdo. Para este componente del activo se mantuvo el criterio del costo y no el del mercado, éste se acepta cuando es menor al costo. Esta última condición del inventario hizo considerar que la valoración de



<sup>10</sup> Siendo el objeto primario de la mayor parte de las empresas, continuar con sus operaciones, es justo que los activos enumerados en el balance sean valorados según ese fin.

los activos corrientes no siguiera una misma lógica (como una regla general).



Storey considera que la aplicación del principio de valoración fue incompleta, que los activos e ingresos no se determinaron según una evidencia objetiva o una comparación de valores, en su lugar, primaron los factores asociados a la naturaleza histórica de la contabilidad y el conservadurismo, este último solo aceptaba anticipar las pérdidas, pero nunca las ganancias, no era bien visto incluir un valor de mercado en la contabilidad que fuera superior al costo histórico (1959). El principio contable de realización completó el vacío originado por la aplicación incompleta del criterio de valoración del negocio en marcha. El principio de realización permitió justificar la valoración del inventario según el costo porque requiere que los activos se valoren al costo hasta que se realice la venta.

Para Storey (1959), es un error de la concepción popular asociar el negocio en marcha al costo o como su sinónimo, considera que esta convención es neutral respecto a la valoración; solo descarta los valores de liquidación; el negocio en marcha y la realización se complementan como principios de valoración, sin embargo, considera que este último es dominante en el ámbito de los activos corrientes.

*Fremgen, 1968*

Fremgen menciona que Arthur Andersen mediante memorándum rechazó el “negocio en marcha” como principio o fundamento y solo lo aceptó como premisa general; esta premisa ha sido usada por algunos contadores para obviar inminentes liquidaciones (1968). Menciona que la muerte de miles de nuevas empresas es evidencia en contra de ese supuesto y que sí solo se limita a indicar que una entidad continuará en el futuro previsible, debe ser considerado como un supuesto estéril.

Considera que la existencia de la entidad en un futuro previsible debe sustentarse en evidencia y que no puede aceptarse como principio o fundamento; aceptar el negocio en marcha como principio conduce a su aprobación sin evidencia; predecir que una entidad continuará existiendo en el futuro previsible debe ser una conclusión que se apoya en pruebas.

Cita a Sprouse y Moonitz para indicar la relación que existe entre los postulados y los principios de contabilidad, sin embargo, no se



explicita la relación entre los principios y el supuesto básico del negocio en marcha. Esto se puede deber a que es tan fundamental que su relación de consecuencia con los principios no es necesaria; o bien, se acepta como algo razonable pero no se relaciona con los principios contables porque no es específico para soportarlos.

Cuestiona la relación entre la empresa en funcionamiento y el devengo contable, para ello se centra en la depreciación y mediante un ejemplo presenta que una entidad en proceso de liquidación puede aplicar un criterio similar de depreciación. (Fremgen, 1968)

Sobre la valoración del activo: una característica del negocio en marcha es la exclusión de los valores de liquidación; Fremgen argumenta a favor de mantener la consideración de negocio en marcha de la entidad a pesar de que existan activos que individualmente deban ser liquidados o interrumpidos en su operación.

También cuestiona que exista una relación estrecha y lógica entre el negocio en marcha y el costo histórico, negar los valores de liquidación llevó a instaurar la creencia de que el valor aceptable debió ser el costo histórico. Esta relación fue una práctica generalizada sin demostración, al parecer no existe relación causal entre la continuidad futura de la entidad y su valoración al costo histórico. (Fremgen, 1968)

Fremgen concluye sobre el supuesto básico de negocio en marcha: 1) no tiene influencia importante sobre la formulación de principios contables; los pronunciamientos oficiales han ignorado dicho supuesto en el desarrollo de argumentos que justifiquen los principios contables; 2) No existe un acuerdo general sobre sus implicaciones; existen distintas consideraciones, como: la operación continua supone ganancias, supone reemplazar los activos antiguos por unos recientes, opera ante la ausencia de una inminente liquidación, entre otros, 3) es una tenue concepción; se debe investigar si es cierto o no que la entidad es un negocio en marcha y no asumirla como un postulado, verdadero y sin prueba. Finaliza su artículo diciendo que es posible que sea una observación inocua que no le ofrece una guía real al contador para dirigir su conducta profesional.

*Sterling, 1968*

Considera que entre administradores y contadores debe existir una concepción diferente sobre el futuro de la empresa, aquel puede ser





optimista, el último debe ser neutral. Desarrolla su artículo por secciones, la segunda se titula “Necesidad” <sup>11</sup>, de ésta concluye: para conocer el valor real de la empresa es necesario determinar su valor de liquidación; no se requiere considerar la existencia indefinida de la entidad para determinar el beneficio, éste requiere que se especifique una duración determinada; la continuidad se suele asociar al éxito en los negocios (obtención de ganancia).

La tercera sección se titula “Conexión”, de ésta concluye: rechaza la conexión pretendida entre negocio en marcha y costo histórico según el uso de los activos; se considera que los activos en uso excluyen los valores de liquidación; confronta dos clases de activos, la propiedad planta y equipo y el inventario, el primero para el uso y el segundo para la venta, pero con una misma consecuencia de valoración: el costo; así concluye que el uso no condiciona la consecuencia de valoración (Sterling, 1968); considera que la concepción del negocio en marcha no excluye los procesos de liquidación porque para continuar con la operación normal se deben reemplazar los activos y vender el inventario, por ejemplo, así, considera aceptable que algunos componentes del activo no estén en marcha y a pesar de eso se pueda cumplir dicha condición de continuar existiendo en el futuro previsible. Formula una interesante paradoja, da a entender que el supuesto de negocio en marcha mantiene la información financiera de la entidad con valores provisionales y que para conocer su valor real son necesarios los valores de liquidación, tal supuesto de continuidad no permite conocer el valor real de la entidad.

La cuarta sección se titula “El modelo de la firma”: Sterling considera que el negocio en marcha supone un estado estacionario, continuar existiendo en el presente y en el futuro supone una cierta estabilidad de la firma y la economía.

La quinta se titula: “El problema del futuro”: considera que se puede cambiar el estatus del negocio en marcha, dejar de considerarlo como una concepción y en su lugar asumirlo como una predicción. Cuando se asume como concepción se acepta una premisa de equilibrio, estabilidad y de ausencia de prueba; Para Sterling, las expresiones “concepción” y “ausencia de evidencia en contra”, oscurecen el uso y aplicación del negocio en marcha, así lo detalla: ante evidencia de



<sup>11</sup> En la primera se desarrolla la introducción del artículo



liquidación no se considera la aplicación del negocio en marcha y cuando no hay evidencia de liquidación se asume que se aplica el supuesto de continuidad; en ambos escenarios se omite la obtención de evidencia sobre la continuidad (Sterling, 1968, p. 495). Esta sección termina recomendando evitar el absurdo de suponer que la entidad tendrá una continuidad infinita en el tiempo.

La sexta se titula: “Alternativa de predicción”: propone reinterpretar el negocio en marcha como una predicción y no como concepción; sugiere como alternativa “purgar” a la contabilidad del supuesto básico sobre la continuidad y desarrollar los estados financieros sin una concepción favorable sobre el funcionamiento futuro de la entidad. Considera ampliamente benéfico que la contabilidad se purgue de dicho supuesto (Sterling, 1968, p. 497). Para finalizar, Sterling considera que las mediciones presentes no están condicionadas a las predicciones futuras y que todos los valores deberían ser asignados sobre la base de precios presentes y no sobre bases de predicciones manipuladas o en concepciones sobre el futuro previsible de la entidad.

A continuación, se exploran algunas afirmaciones sobre el negocio en marcha y su relación con los principios contables. Se pretende constatar algunas de las afirmaciones compartidas por los autores (Fremgen, 1968) cuando acusan al “negocio en marcha” de ser una noción tenue, sin relación de justificación con los principios contables.

### **¿Cómo fue concebido el “negocio en marcha” en las grandes declaraciones sobre principios contables?<sup>12</sup>**

<sup>12</sup>El apartado anterior relacionado sobre las primeras discusiones académicas sobre el “negocio en marcha” sugiere que este supuesto no tiene una fundamentación conceptual y que no se relaciona con los principios contables. En este apartado se quiere saber sobre las primeras definiciones del negocio en marcha en las declaraciones sobre principios contables y constatar si éste se presenta como un postulado, supuesto básico, principio contable, regla, otros. En primer lugar, se examinaron algunos trabajos sobre principios contables y postulados, su justificación y necesidad, buscando definiciones y conceptualizaciones sobre dicho supuesto, esta primera etapa no obtuvo resultados directos (Chambers, 1970; Vatter, 1970; Moonitz, 1979; Storey, 1979, Túa, 1983a); en segundo lugar, se examinaron algunos documentos que presentan las características y estructura de las declaraciones sobre principios contables, aquí sí se encontró información, definiciones y clasificaciones sobre el negocio en marcha (Cañibano, Túa, López, 1985; Túa, 1983b; Hendriksen, 1974; Cañibano, 1979). También se consultaron algunas fuentes históricas de la Auditoría para identificar posibles definiciones y desarrollos, con escasos resultados (Mautz y Sharaf, 1971; Gironella, 1978; Jeppsen y van Liempd, 2015 y Franco y Gómez, 2017)



En este apartado se presentarán dos desarrollos, el primero indica las definiciones sobre “negocio en marcha” incluidas en las grandes declaraciones sobre principios contables, y en segundo lugar se identificará si en ellas se presenta como postulado, supuesto básico, principio contable, imperativo, otros. Se sigue el desarrollo expositivo sobre la “Gestión continuada” según el orden de su aparición en Principios y Normas de Contabilidad de Túa (1983b).

**Tabla 5. “Negocio en marcha” según algunas de las principales declaraciones sobre principios de contabilidad.**

Tipo de declaración	Contenido <sup>13</sup>	Clasificación	Autores, Instituciones
<sup>14</sup> Cap. 13. Las grandes declaraciones del subprograma lógico: el “Basic Concepts...” del APB.	p. 502. “(...). 2. <i>Empresa en marcha</i> : Generalmente se presume la continuidad en las operaciones de la entidad, salvo evidencia en contrario”	Rasgo básico	La declaración 4 del Accounting Principles Board, APB, 1970
Cap. 14. Las declaraciones de organismos profesionales: otras manifestaciones.	p. 521. Se enumeran los principios de: gestión continuada, continuidad, correlación de gastos e ingresos y prudencia. Los estados financieros se refieren a una empresa en funcionamiento.  p. 524. La entidad continuará su actividad, no	Principio básico  Convención contable básica cd5: la continuidad se predica de la totalidad de la entidad y de alguna de sus partes.	Unión Europea de Expertos Contables (UEC)  IASC, I, 1975  Esquema de la

<sup>13</sup> En esta columna se presenta el contenido directo relacionado con las declaraciones y se usa la paráfrasis como modo de presentación. Las citas directas se incluyen mediante comillas

<sup>14</sup> La versión original de esta tabla inicia con los capítulos 1: *El American Institute of Accounts* y la elaboración de normas contables, 5: *The American Accounting Association: la autoridad doctrinal*, 6: *Los principios de contabilidad en el derecho mercantil español* y 9: *Las áreas regionales de la normalización contable internacional*. El “5” incluye los aportes de Paton y Littleton en la Monografía 3 publicada por The American Accounting Association en 1940, la que se tituló: *Introducción a los estándares de la contabilidad de la empresa*. Paton y Littleton consideran sobre la continuidad de la actividad: que la interrupción brusca de las actividades de la entidad no puede ser el soporte para los principios de la contabilidad; que el concepto del negocio en marcha recibe un importante soporte de la noción de ejercicio económico y reportes periódicos; c) los estados financieros son de carácter provisional; la imagen completa de una empresa nunca es enteramente discernible hasta su liquidación final; d) el concepto de continuidad es importante para fortalecer la capacidad adquisitiva (1940, pp. 9 a 11). De este desarrollo se extraen las siguientes características de definición del negocio en marcha: cd2: control de situaciones futuras incide en la permanencia de la operación; cd3: realizar activos y liquidar obligaciones; cd4: situación de liquidación supone abandonar el supuesto de continuidad. El capítulo 1 presenta los desarrollos de principios relacionados con *Examination of financial statements by independt public accountants* (AIA, 1936), del cual se extrae la característica de definición 1: cd1: costumbre de la contabilidad, suponer que la entidad continuará funcionando.



	<p>existe intención de liquidar las actividades o de interrumpir las operaciones en un nivel significativo. La continuidad se aplica a la totalidad de la empresa y a alguna de sus partes.</p> <p>pp. 529-530. Principio asociado a la delimitación de las bases de cuantificación de las operaciones, entre estos: valor histórico original, negocio en marcha y dualidad económica.</p> <p><i>“Negocio en marcha.</i> La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación”.</p> <p>p. 540. El principio de empresa en funcionamiento es el primer principio contable, estos aparecen después de: Entorno económico, Características de la información contable, Los requisitos de la información contable. Así lo define: “Salvo prueba en contrario, se presume que continúa la marcha de la actividad empresarial. Por tanto, en la gestión normal de la empresa, la aplicación de los presentes principios no puede ir encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio”</p>	<p>Principio de contabilidad</p> <p>cd6: excluye valores de liquidación.</p> <p>Principio de contabilidad.</p>	<p>teoría básica de la contabilidad financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1973</p> <p>AECA, Principios y normas de contabilidad en España, 1980</p>
--	--	--	--



<p>Cap. Construcciones inductivas estrictamente profesionales.</p>	<p>15. no p. 554. Continuidad es el tercero de los diez principios o conceptos básicos formulados por Grady. Se destacan algunas afirmaciones: (...) 3. Continuidad en la actividad de la empresa: (...) Un corolario obvio de esta hipótesis es que, al existir evidencia de que la entidad tendrá una vida limitada, no se debe actuar como si fuera a permanecer en operación indefinidamente. (...) las reglas de valuación y otras fórmulas para expresar el activo y el pasivo para asignar los ingresos y costos a cada ejercicio deberán adecuarse a la fecha esperada de terminación de la entidad y al tipo de liquidación previsto. Continuación indefinida significa que la empresa no será liquidada dentro del lapso necesario para cumplir con los compromisos contractuales presentes o para agotar el uso del activo de acuerdo con los planes y expectativas que se tengan en la actualidad. Este punto de vista hace del concepto un juicio aproximado sujeto a revisión en el futuro, conforme varíen las estipulaciones contractuales y se modifiquen los planes y expectativas con respecto a las operaciones.</p>	<p>Principio o concepto básico cd7: juicio aproximado sujeto a revisión según las condiciones futuras. cd8: la continuidad de las operaciones supone el uso de criterios de valoración que expresan activos y pasivos que se realizaran y liquidaran en la marcha normal de la actividad.</p>	<p>Paul Grady, el "Inventory...", Accounting Research Studies, 7, AICPA, 1965.</p>
<p>Cap. 16. Los intentos deductivos: Moonitz y Sprouse y Moonitz.</p>	<p>pp. 574-575. Postulado C1. Gestión continuada. Desarrollan tres tipos de postulados: A) del entorno, B) del ámbito de la contabilidad y C) imperativos. Los tres soportan los principios y reglas concretas. Los imperativos se ubican en el ámbito del deber ser y se unen a finalidades de la información contable.</p>	<p>Postulado imperativo cd9: naturaleza normativa</p>	<p>ARS 1 y 3, AICPA, 1961, 1962</p>



Las siguientes son algunas características sobre la definición de “negocio en marcha” según las principales declaraciones sobre principios de contabilidad: cd1: costumbre de la contabilidad, suponer que la entidad continuará funcionando; cd2: control de situaciones futuras incide en la permanencia de la operación; cd3: realizar activos y liquidar obligaciones; cd4: situación de liquidación supone abandonar el supuesto de continuidad; cd5: la continuidad se predica de la totalidad de la entidad y de alguna de sus partes; cd6: excluye valores de liquidación; cd7: juicio aproximado sujeto a revisión según las condiciones futuras; cd8: la continuidad de las operaciones supone el uso de criterios de valoración que expresan activos y pasivos que se realizarán y liquidarán en la marcha normal de la actividad; cd9: naturaleza normativa, orientado a fines.

Respecto a su clasificación según su naturaleza y ubicación en los principios contables, en sentido general, se tiene: Supuesto básico (1936-AIA, 1940-AAA, 1965-AICPA, 1970-APB, 1975-IASC), Concepto asociado a la valoración (1951-LSA, 1978-CEE), Postulado Imperativo (1961, 1962-AICPA), Principio de contabilidad (1973-IMCP, 1980-AECA)

No se encontraron de modo explícito relaciones de derivación o consecuencia entre principios de contabilidad y el negocio en marcha, en las declaraciones que lo consideran como supuesto básico

### Conclusiones

Sobre el negocio en marcha y su regulación en la NIA 570: La norma de auditoría incluye al negocio en marcha como principio contable. Este tiene dos ejes de análisis, uno se relaciona con la entidad y otro con la capacidad de realizar y liquidar los activos y pasivos. Esta norma incorpora las críticas de Storey, Fremgen, Sterling, al considerar como verdadero el supuesto de la empresa en funcionamiento respecto a su capacidad de realizar y liquidar sus recursos económicos. Solo enfatiza en las condiciones y hechos que por su comportamiento futuro pueden ocasionar incertidumbres materiales sobre el cumplimiento de este supuesto. La norma no considera que las actuaciones de la gerencia y su posible influencia en los procesos de valoración financiera pueden incluir incertidumbres en los procesos de reconocimiento contable.

Sobre el negocio en marcha y su regulación en la NIC 1: La norma contable se refiere al negocio en marcha como hipótesis básica y centra



su desarrolla sobre las condiciones de la entidad, su actual funcionamiento, su continuidad y la exclusión de intenciones que conduzcan a la interrupción de las actividades normales de la empresa. Exige que la gerencia realice una valoración del cumplimiento de la hipótesis considerando el comportamiento de hechos o condiciones que están en el futuro y que tienen probabilidad de ocurrencia. Esta norma no considera que se deba realizar una valoración sobre la capacidad que tiene la entidad de realizar y liquidar sus pasivos, la redacción normativa excluye estas variables. Incluso permite realizar análisis no detallados según las circunstancias, y cuando exige un mayor detalle considera que se deben garantizar las variables de tipo financiero: rentabilidad y obtención oportuna de financiación. La norma no considera que los procesos de reconocimiento y valoración pueden ocasionar incertidumbre sobre el cumplimiento del supuesto sobre la continuidad económica. Exige revelar las incertidumbres materiales identificadas, relacionadas con hechos futuros. Excluye la revelación sobre la auditoría de la valoración contable y su certidumbre.

Sobre el negocio en marcha y su regulación en los marcos conceptuales 2010 y 2018: Ambos marcos consideran al negocio en marcha como hipótesis. Los supuestos se relacionan con la entidad, su funcionamiento futuro y la no interrupción de su continuidad. Si se cumple la hipótesis se excluyen las intenciones de liquidación. Si no se cumple la hipótesis se excluye la intención de continuidad y se debe usar otra base (de valoración), y se debe comunicar (revelar, describir) dicha base. La versión reciente del marco conceptual suprime la expresión “recorta de forma importante la escala de sus operaciones”, en el marco 2010 ésta era una condición de incumplimiento de la hipótesis, ahora se puede interrumpir una operación importante sin incumplir la continuidad económica. Ambos marcos solo se refieren a la entidad y sus variables, pero no se refieren a la capacidad de la entidad para realizar sus activos y liquidar sus pasivos.

Sobre el negocio en marcha en las primeras discusiones académicas: Los autores consultados sustentan: a) el negocio en marcha no debe ser considerado como un supuesto, el cual tiene verdad y aceptación sin prueba; b) debe ser una conclusión que se predica de la entidad y se apoya en evidencia; c) suele ser neutral respecto a la valoración porque no existe una relación causal entre la condición de existencia futura de





la empresa y la valoración específica del costo histórico.; d) mantiene los valores contables con un carácter provisional y al excluir los valores de liquidación impide conocer el valor real de la empresa; e) es compatible el uso de valores de liquidación de activos individuales con el cumplimiento del supuesto básico de empresa en funcionamiento, los recursos se consumen, expiran, venden, sustituyen y esto es compatible con la condición de continuar operando; f) el negocio en marcha como postulado no conserva una relación directa con los principios contables, las declaraciones sobre principios no explicitan esta relación; f) es recomendable sustituir dicha suposición y en su lugar aceptarla como predicción. Estas discusiones centraron su interés en la continuidad económica como principio de valoración contable y en su naturaleza conceptual. Reconocieron la importancia del control sobre las incertidumbres, pero no enfatizaron sobre la entidad y su condición futura previsible.

Sobre el negocio en marcha en las grandes declaraciones sobre principios contables: El análisis de las características de la gestión continuada según las declaraciones sobre principios de contabilidad permite destacar: se relaciona con la entidad, su condición de operación, continuidad y no interrupción o liquidación; se relaciona con la valoración contable: se excluyen valores de liquidación y se usan criterios compatibles con la realización y liquidación de los pasivos según la marcha normal de los negocio; se relaciona con una valoración o juicio: se deben evaluar las situaciones futuras, su posible ocurrencia e impacto probable sobre el cumplimiento de la continuidad económica. Las declaraciones sobre principios de la contabilidad lo consideran principalmente un supuesto básico, también se incluye como principio de valoración y como imperativo (debe ser). No se presenta de forma explícita una relación de derivación entre principios contables y reglas de actuación que se soporten o justifiquen según el negocio en marcha.

Las normas contables: NIC 1, el marco conceptual 2010 y 2018, la NIA 570, centran la atención en el resultado futuro de hechos o condiciones que se relacionan con situaciones financieras, operativas y otras, estas condiciones pueden ocasionar incertidumbres materiales, así se entiende que se deben controlar eventos que aún no han sucedido o que tienen probabilidad de ocurrencia. Esta condición explícita una desconexión con la contabilidad y sus procesos de reconocimiento y







valoración, especialmente se deja de lado la influencia de la gerencia en las estimaciones de valores de mercado, se supone con ello que dichos procesos están libres de error, intención inadecuada y que las normas son libres de error y sesgo. Toda vez que estas normas no explicitan las condiciones de valoración asociadas con la capacidad de la entidad para realizar los activos y liquidar los pasivos en la marcha normal del negocio. Se supone como verdad que la empresa está funcionando y continuará funcionando y que estas condiciones por sí mismas permitirán realizar los activos y liquidar los pasivos en las circunstancias actuales; y solo se consideran situaciones futuras, que, de existir, por su naturaleza y magnitud pueden afectar la normal continuidad de la empresa. Estas consideraciones dejan por fuera las incertidumbres que se ocasionan en los procesos de valoración contable. La evaluación y diseño normativo sobre el negocio en marcha exige revelar dichas incertidumbres materiales que pueden afectar la continuidad de la empresa, pero esta condición no recae sobre las actuaciones de la gerencia y el grado de certidumbre de la valoración contable.

### Referencias

- Cañibano, L. (1979). *Capítulo 2. Definición, requisitos e hipótesis de funcionamiento de la ciencia contable*. España: Ediciones ICE, pp. 25-60.
- Cañibano, L., Túa, J, López, J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *REFC*, Vol XV, N° 47, pp. 293-355.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K, y Willekens, M. (2013). Audit reporting for Going-Concern Uncertainty: a research synthesis. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, Vol 32, pp. 353-384.
- Chambers, R. (1970). ¿Para qué preocuparse por los postulados? En: *La Contabilidad Contemporánea y su medio ambiente*. México: Ediciones Contables y Administrativas S.A, pp. 178-193.
- Decreto 302 (2015). Ministerio de Comercio, Industria y Comercio. Colombia.
- Franco, I., Gómez, M. (2017). Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: fuentes históricas y teóricas. *Contaduría*, Universidad de Antioquia, 71, pp. 51-83.



Ferrater, J. (1964). Postulado, Axioma, Principio. En: Diccionario de Filosofía. Editorial Sudamericana Buenos Aires.

Fremgen, J. (1968). The going concern assumption: a critical appraisal. *The Accounting Review*, Vol 43, N° 4, pp. 649-656.

Gironella, E. (1978). La Auditoría Independiente en los Estados Unidos: evolución de sus objetivos y técnicas. *REFC*, Vol VII, N° 26, pp. 155-182.

Gonzalo, J., Gabas, F. (1985). El principio de gestión continuada. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XV, 46, pp. 77-106.

Jeppsen, K., Van Liempd, D. (2015). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría. *Rev. Cient. Gen. José María Cordova*, 13 (16), pp. 135-171.

Hendriksen, E. (1974). *Capítulo 2. Historia y evolución de la teoría de la contabilidad hasta 1930 y Capítulo 3. El desarrollo de la teoría de la contabilidad inmediatamente anterior a 1930 y a partir de ese año.* En: Teoría de la Contabilidad. México: U.T.E.H.A.

IASB. (2010). Marco conceptual para la información financiera. London: Fundación IFRS.

IASB. (2018). Marco conceptual para la información financiera. London: Fundación IFRS.

IASB. (2017). NIC 1: Presentación de Estados Financieros. En: Normas NIIF. Parte A. (emitidas a primero de enero de 2017). London: Fundación IFRS.

López, J. (2005). Clasificación de las normas jurídicas como enunciados de actos ilocutivos. *Anuario de Derechos Humanos, Nueva Época*, Vol. 6, pp. 455-509

Mautz, R., Sharaf, H. (1971). Capítulo 1. Hacia una filosofía de la auditoría, Capítulo 2: La metodología de la auditoría, Capítulo 3: Los postulados de auditoría, Capítulo 4: Los conceptos en la teoría de la auditoría. En: *La filosofía de la Auditoría*. México: Ediciones Contables Administrativas S.A

Moonitz, M. (1979). ¿Por qué necesitamos “postulados” y “principios”? En: Estudios Contemporáneos sobre la evolución del



pensamiento contable. Chatfield, M (Compilador). México: Ediciones contables y Administrativas S.A, pp. 415-424.

NIA-ES 570 (Revisada). (2016). Traducción Autorizada por IFAC. España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NIA-ES 570. (2013). Traducción Autorizada por IFAC. España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Paton, W., Littleton, A. (1940). Chapter II. Concepts. En: An introduction to corporate accounting standards. *American Accounting Association*, Monograph 3, pp. 7-23.

Sterling, R. (1968). The going concern: an examination. *The Accounting Review*, Vol 43, N° 3, pp. 481-502.

Storey, R. (1959). Revenue realization, going concern and measurement of income. *The Accounting Review*, Vol 34, N° 2, pp. 232-238.

Storey, R. (1979). Los principios de Contabilidad: el AAA y el AICPA. En: Estudios Contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. Chatfield, M (Compilador). México: Ediciones contables y Administrativas S.A, pp. 425-443

Taboada, L., Pinheiro, J. (2005). Evaluación de la calidad de las decisiones de los auditores sobre la continuidad de la empresa en España. *Vista & Revista*, Vol 16, N° 3, pp. 41-61.

Túa, J. (1983a). Los principios contables y la evolución del concepto de la empresa. *Contaduría*, Universidad de Antioquia, pp. 53-70

Túa, J. (1983b). Capítulo 1. El American Institute of Accountants y la elaboración de normas contables, Capítulo 5. The American Accounting Association: la autoridad doctrinal, Capítulo 6. Los principios de contabilidad en el derecho mercantil español, Capítulo 9. Las áreas regionales de la normalización contable internacional, Capítulo 13. Las grandes declaraciones del subprograma lógico: el "basic concepts..." del APB, Capítulo 14. Las declaraciones de organismos profesionales: otras manifestaciones, Capítulo 15. Construcciones inductivas no estrictamente profesionales, Capítulo 16. Los intentos deductivos: Moonitz y Sprouse y Moonitz. En: Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y timbre.



Vatter, W. (1970). Obstáculos con que tropieza la tarea de concretar los principios contables. En: La Contabilidad Contemporánea y su medio ambiente. México: Ediciones Contables y Administrativas S.A, pp. 229-256.

