

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN



***Aplicación de las Normas Internacionales de
Contabilidad del Sector Público***

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN MONOGRÁFICO PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO – PLAN 1990**

Cátedra: Gestión Financiera del Estado

TUTOR: EC. MIRTA GARCÍA MONTEJO

FEBRERO 2011

ANGEL ESTEBAN GÓMEZ – LUIS PABLO VELAZCO

ABSTRACT.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSPs) han surgido como consecuencia de la gran diversidad de prácticas contables de los gobiernos y otras entidades del Sector Público para la presentación de su información financiera.

El presente trabajo es el resultado de la investigación sobre las NICSPs, y tiene por objetivo analizar la aplicación de las mismas en el Estado no comercial - industrial uruguayo.

La inexistencia de una base real de aplicación de las normas, como lo es la contabilidad patrimonial, la no armonización de las mismas con la normativa vigente en nuestro país y la no definición clara del Ente Contable en el Estado uruguayo, trae consigo serias dificultades para la aplicación de las NICSPs.

En una primera instancia se procede a desarrollar brevemente las NICSPs existentes a la fecha, el organismo emisor de las mismas, la importancia de su aplicación y se presentará como Anexo una comparación con las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

En los capítulos siguientes se expondrá la estructura institucional del Estado uruguayo así como el marco normativo vigente. Se hará un análisis de la situación actual así como una reseña de cómo están otros países en este tema.

Concluiremos con las recomendaciones, que a nuestro entender, colaborarán para la implementación de las NICSPs y una mejor gestión del Estado no comercial - industrial en cuanto a la elaboración de los estados económicos y financieros.

AGRADECIMIENTOS.

Agradecemos a todos aquellos que directa o indirectamente colaboraron en el desarrollo de esta investigación.

Además a nuestras familias y amigos por ser nuestro soporte permanente.

INTRODUCCIÓN.

Debido a la gran diversidad de prácticas contables de los gobiernos y otras entidades del Sector Público para la presentación de su información financiera la Federación Internacional de Contadores (IFAC) por medio de su Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), ha emitido las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs).

El Programa de Normas fue establecido como respuesta a la preocupación sobre la calidad de la información financiera presentada por muchos gobiernos y sus organismos, conforme a la escasa confiabilidad de dicha información, que condiciona muchas veces el éxito de los objetivos gubernamentales.

Debido a lo dicho anteriormente, el objetivo de la presente investigación es poner de manifiesto la importancia de la adopción de las NICSPs por parte del Estado no comercial - industrial uruguayo, así como las necesidades de adaptación o cambios en la normativa vigente, además de los cambios necesarios en los sistemas de información.

Se presentará una comparación analítica de las NICSPs con las NICs, ya que si bien las primeras se han originado tomando como base las NICs, entre ambas normas existen algunas diferencias, obviamente ocasionadas por lo que es la génesis del sector privado y el Sector Público, las cuales serán marcadas en el presente trabajo.

Por otro lado se analizará la normativa vigente a efectos de mostrar qué se está obligado a presentar en materia de información presupuestaria, financiera, económica, patrimonial, así como los resultados de la gestión del Sector Público en su conjunto.

Se verá que actualmente se cuenta con la normativa que obliga a la adopción de las NICSPs dictadas por la IFAC desde el año 2000.

También se mostrará como organismos internacionales han adoptado las NICSPs y a su vez recomiendan la adopción de las mismas por parte de los países.

Se realizará un estudio de la situación actual del Uruguay, abordando los temas que a nuestro entender son los centrales para la adopción de dichas Normas, como lo son la definición del Ente Contable público, la Contabilidad Gubernamental, el Sistema Integrado de Información Financiera, y con qué información se cuenta actualmente para satisfacer las necesidades y requerimientos que exigen las NICSPs.

El presente trabajo finalizará con las apreciaciones y recomendaciones, que a nuestro entender, contribuirían con la implementación de las NICSPs, para de esta manera

lograr una mejor gestión del Estado no comercial - industrial en cuanto a la elaboración de los estados económicos y financieros.

ÍNDICE

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN A LAS NICSPs	11
I.1. SURGIMIENTO DE LAS NICSPs	12
I.2. ORGANIZACIÓN EMISORA DE LAS NICSPs	13
I.2.1 Federación Internacional de Contadores (IFAC)	13
I.2.2 Organismos Emisores de Normas de la IFAC	13
I.2.2.1 Consejos emisores de normas	14
I.2.2.2 Comités	16
I.2.2.3 Otros	17
I.3. NECESIDAD DE LAS NICSPs	19
I.3.1 ¿Por qué son necesarias las Normas?	19
I.3.2 El Formador de Normas Internacionales del Sector Publico	22
I.3.3 Desarrollo de NICSP	23
I.3.3.1 Norma sobre la base de caja	23
I.3.3.2 Normas sobre la base de acumulación o devengado	24
I.3.4 Borradores de Normas (EDs)	24
I.3.5 Otros aportes del IPSASB	24
I.3.6 Programa de trabajo y estrategia de largo plazo del IPSASB	27
I.3.6.1 Programa de trabajo	27
I.3.6.2 Estrategia de largo plazo	27
CAPÍTULO II: ENUMERACIÓN DE LAS NICSPs	29
II.1 PRÓLOGO A LAS NICSPs	30
II.1.1 Introducción	30
II.1.2 Objetivos del IPSASB	31
II.1.3 Miembros del IPSASB	31
II.1.4 Reuniones del IPSASB	31
II.1.5 Alcance y Autoridad de las NICSPs	32
II.1.6 Estados Financieros con Propósito General	33
II.1.7 Las NICSPs para la base contable de acumulación y de efectivo	33
II.1.8 Cambio de la base contable de efectivo a la base contable de Acumulación	34
II.1.9 Autoridad de las NICSPs	35
II.1.10 Procedimiento a seguir	36
II.1.10.1 Comité Directivo, Paneles Asesores de Proyecto y Subcomités	37
II.1.10.2 Procedimientos de aprobación	37

II.1.11 Idioma	37
II.2 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PUBLICO	38
II.2.1 NICSP 1: Presentación de los estados financieros	38
II.2.2 NICSP 2: Estados de flujos de efectivo	40
II.2.3 NICSP 3: Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores	41
II.2.4 NICSP 4: Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio	43
II.2.5 NICSP 5: Costos por préstamos	45
II.2.6 NICSP 6: Estados financieros consolidados e individuales	46
II.2.7 NICSP 7: Inversiones en asociadas	47
II.2.8 NICSP 8: Intereses en negocios conjuntos	49
II.2.9 NICSP 9: Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de Intercambio	50
II.2.10 NICSP 10: Información financiera en economías hiperinflacionarias	52
II.2.11 NICSP 11: Contratos de construcción	52
II.2.12 NICSP 12: Inventarios	54
II.2.13 NICSP 13: Arrendamientos	55
II.2.14 NICSP 14: Eventos ocurridos después de la fecha de presentación del reporte	57
II.2.15 NICSP 15: Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación	58
II.2.16 NICSP 16: Propiedad para inversión	58
II.2.17 NICSP 17: Propiedad, planta y equipo	60
II.2.18 NICSP 18: Presentación de reportes sobre segmentos	63
II.2.19 NICSP 19: Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	65
II.2.20 NICSP 20: Revelaciones sobre partes relacionadas	66
II.2.21 NICSP 21: Deterioro de activos que no generan efectivo	68
II.2.22 NICSP 22: Revelación de información financiera sobre el sector gobierno en general	70
II.2.23 NICSP 23: Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de no intercambio (impuestos y transferencias)	71
II.2.24 NICSP 24: Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros	75
II.2.25 NICSP 25: Beneficios para empleados	77

II.2.26 NICSP 26: Deterioro de los activos que generan efectivo	80
II.2.27 NICSP 27: Agricultura	84
II.2.28 NICSP 28: Instrumentos financieros: presentación	85
II.2.29 NICSP 29: Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	87
II.2.30 NICSP 30: Instrumentos financieros: revelaciones	91
II.2.31 NICSP 31: Activos intangibles	92
II.2.32 Borrador NICSP 32: Combinaciones de negocios provenientes de transacciones de intercambio	95
II.2.33 NICSP: Información Financiera Según la Base Contable del Efectivo	98
II.3 PROYECTO DE MARCO CONCEPTUAL	99
II.3.1 Marco Conceptual de los Informes de Propósito General de Entidades del Sector Público	99
II.3.1.1 Introducción	99
II.3.1.2 Documentos de consulta y proyecto de exposición	102
II.3.1.3 Resumen	103
CAPÍTULO III: ESTRUCTURA INSTITUCIONAL DEL ESTADO URUGUAYO	106
III.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS URUGUAYAS	107
III.2 ESTRUCTURA ACTUAL DEL ESTADO URUGUAYO	109
III.3 EL CONTROL DE LA GESTIÓN FINANCIERA PÚBLICA	112
III.3.1 Tipos de Control	112
III.3.2 Organismos de Control	116
III.3.2.1 Contaduría General de la Nación	116
III.3.2.2 Tribunal de Cuentas	121
III.3.2.3 Auditoría Interna de la Nación	125
CAPÍTULO IV: MARCO NORMATIVO CONTABLE	130
IV.1 EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS DE LOS ÚLTIMOS 40 AÑOS	131
IV.2 NORMAS QUE RIGEN LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO	135
IV.2.1 Normas generales que rigen para todos los Entes Contables	135
IV.2.1.1 Constitución de la República	135
IV.2.1.2 Normas Legales	135
IV.2.1.3 Ordenanzas del Tribunal de Cuentas	137
IV.2.1.4 Normas Administrativas	137
IV.2.1.5 Instructivos y Manuales	137

IV.2.2 Normas específicas	137
IV.2.2.1 Entes Contables Comerciales e Industriales	137
IV.2.2.2 Entes Contables Financieros	138
IV.2.2.3 Ente Contable Banco de Seguros del Estado	138
IV.3 REGISTROS CONTABLES	139
IV.3.1 Los registros de presupuesto	139
IV.3.2 Los registros del movimiento financiero	139
IV.3.3 Los registros económico – patrimoniales	139
IV.3.4 Los registros de las responsabilidades	140
IV.4 COMPARATIVO DE NORMAS: TOCAF - OTC 81 – NICSPs	143
IV.4.1 Sistema Único Integrado	145
IV.4.2 Marco Conceptual y Normas Contables a Aplicar	145
IV.4.2.1 Control de Ejecución del Presupuesto	145
IV.4.2.2 Modelo Contable, criterios para registrar	145
IV.4.2.3 Estados Contables Obligatorios	146
CAPÍTULO V: ORGANISMOS INTERNACIONALES	149
V.1 ORGANISMOS MULTILATERALES DE CRÉDITO	150
V.2 ADOPCIÓN DE LAS NICSPs EN EL SISTEMA DE LAS NACIONES UNIDAS	153
V.3 ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO	154
CAPÍTULO VI: APLICACIÓN NICSP EN URUGUAY	158
VI.1 INTRODUCCIÓN	159
VI.2 ENTE CONTABLE	160
VI.2.1 Situación Actual	160
VI.2.2 Consideraciones al momento de definir el Ente Contable	162
VI.2.3 Definición de Ente en Distintos Países	169
VI.2.4 Definición de Ente según el Marco IPSASB	175
VI.3 LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y LAS NICSPs	181
VI.4 POSIBILIDAD DE APLICAR LAS NICSPs	188
CAPÍTULO VII: SITUACIÓN REGIONAL	204
VII.1 LATINO AMERICA Y LAS NICSPs	205
VII.2 ADOPCIÓN DE LAS NICSPs A NIVEL MUNDIAL	216
CAPÍTULO VIII: CONCLUSIONES	217
VII.1 LA NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	218
VII.2 ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN URUGUAYA	222
VII.2.1 El proceso de implementación de las NICSPs	224
VII.2.2 Ventajas y Desventajas de adoptar las NICSPs	230

VII.2.3 Complemento a la Contabilidad Patrimonial	232
ABREVIATURAS	235
BIBLIOGRAFÍA	240

ÍNDICE DE FIGURAS.

FIGURA I.1 PAÍSES MIEMBROS DE LA IFAC	18
FIGURA I.2 SITUACIÓN EN EL ESTADO	21
FIGURA III.1 ORGANIGRAMA INSTITUCIONAL DEL ESTADO URUGUAYO	111
FIGURA III.2 ORGANIGRAMA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN	120
FIGURA III.3 ORGANIGRAMA AUDITORÍA INTERNA DE LA NACIÓN	129

***CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN A LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO***

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO.

I.1 SURGIMIENTO DE LAS NICSPs.

Debido a la gran diversidad de prácticas contables de los gobiernos y otras entidades del Sector Público para la presentación de su información financiera, la IFAC por medio de su comité del Sector Público, (actualmente Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público - IPSASB), ha considerado las necesidades en materia financiera, contable y de auditoría, emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSPs).

De esta forma, a través de las 31 normas que actualmente existen como referencia, se incrementarán tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del Sector Público de los diversos países del mundo.

El objetivo de las NICSPs es fortalecer la información que se expresa en los estados financieros, estableciendo procesos de implementación de estándares transparentes y relevantes a través de un sistema de responsabilidad cuando exista un desempeño de calidad inferior a lo determinado por cualquiera de las partes en el proceso de los informes financieros.

Las NICSPs están orientadas a estandarizar la preparación, presentación y tratamiento de la información financiera del Sector Público.

I.2 ORGANIZACIÓN EMISORA DE LAS NICSPS.

I.2.1 Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La IFAC es la organización mundial que agrupa a la profesión de la contaduría. Trabaja con sus 164 organizaciones miembros en 125 países para proteger el interés público, al fomentar las prácticas de alta calidad profesional de los contadores de todo el mundo. Los miembros y asociados de la IFAC que son principalmente organismos profesionales nacionales de contaduría, representan a 2,5 millones de contadores que prestan servicios en la práctica pública, la industria, el comercio, el gobierno y en el entorno académico.

Su estructura y gobernabilidad prevén la representación de sus diversos miembros y la interacción con grupos externos que confían en el trabajo de los contadores o tienen influencia sobre dicho ámbito.

El propósito de la IFAC es servir al interés público y contribuir a fortalecer la profesión contable a nivel mundial y el desarrollo de economías internacionales fuertes mediante el establecimiento y promoción de la adhesión a estándares profesionales de alto nivel, profundizando la convergencia internacional de dichos estándares y discutiendo los temas de interés público en los que la idoneidad profesional es de suma importancia.

I.2.2 Organismos Emisores de Normas de la IFAC.

A través de sus consejos independientes emisores de normas, la IFAC desarrolla normas internacionales sobre ética, auditoría y aseguramiento, formación y las NICSPs. También ofrece una guía para apoyar a contadores profesionales en empresas, en firmas profesionales pequeñas y medianas y en naciones en desarrollo. Además, IFAC emite documentos de posición de política sobre temas de interés público.

La estructura de IFAC es la siguiente:

- Consejos Emisores de Normas
- Comités
- Otros

I.2.2.1 Consejos Emisores de Normas.

Los Consejos, encargados de emitir normas son los que a continuación se detallan:

1. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).
2. Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB).
3. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).
4. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB).

Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).

Emite normas y guías éticas para ser aplicadas por los contadores profesionales. Alienta a los organismos miembros a adoptar elevados estándares de ética para sus miembros y fomenta las buenas prácticas éticas a nivel global. IESBA también fomenta el debate internacional sobre las cuestiones éticas que afrontan los contadores.

Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB).

Desarrolla las Normas Internacionales de Educación, fijando los puntos de referencia para la educación de los miembros de la profesión contable. Las normas tratan el proceso educativo que conduce a la calificación como contador profesional, así como el desarrollo profesional continuo de los miembros de la misma. El IAESB orienta a los organismos miembros e instructores de contabilidad a implementar y lograr la mejor práctica en la educación de la profesión contable mundial.

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

Sirve al interés público al:

- establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados; y
- facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.

Esto contribuye a una mejor calidad y uniformidad de la profesión en estas áreas por todo el mundo, y a una mayor confianza pública en los informes financieros.

Es el emisor de la siguiente normativa:

- Normas Internacionales de Auditoría (ISAs).

- Normas Internacionales en los Compromisos de la Revisión (ISREs).
- Normas Internacionales de Prácticas de Auditorías (IAPs).
- Normas Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento (ISAEs).
- Normas Internacionales en los Servicios Relacionados (ISRSs).
- Normas internacionales en el Mando de Calidad (ISQCs).

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB).

El IPSASB es un Consejo técnico de la IFAC, que ha reemplazado al Comité del Sector Público (PSC) creado a fines de 1986. Desde 1996 progresó con un Programa dirigido al desarrollo de las NICSPs inherentes a la información financiera por parte de entidades del Sector Público a nivel del gobierno local, estadual y nacional. Dicho Programa de Normas ha sido financiado por el Banco Mundial (BM), el Banco Asiático de Desarrollo (BAsD), el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la IFAC.

El IPSASB reemplazó al Comité del Sector Público (PSC) en noviembre de 2004, luego de la decisión del Directorio de la IFAC de aceptar las recomendaciones de un panel revisor con presidencia externa. Según lo estipulado por este panel y lo aprobado por la IFAC, el IPSASB tiene como función principal la emisión de NICSP según su propia autoridad o sea como órgano independiente emisor de normas.

En la actualidad el IPSASB cuenta con 16 miembros procedentes de los organismos integrantes de la IFAC. Los nuevos términos de referencia del IPSASB permiten que se designen miembros públicos, los cuales pueden ser nominados por cualquier individuo u organización. Los miembros del IPSASB son designados por sus conocimientos y experiencia en la información financiera del Sector Público, ellos pueden tener el apoyo de los asesores técnicos procedentes de la profesión contable de sus propios países. Los participantes de los organismos de préstamo multilaterales y determinadas organizaciones internacionales y regionales son observadores del IPSASB con derechos totales de permanencia en las reuniones pero sin derecho a voto.

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los entes normativos nacionales, a establecer guías y normas contables para la presentación de la información financiera, pero aconseja la adopción de las normas emitidas por dicho Consejo. Las normas emitidas son fundamentalmente sobre base del acumulado o

devengado y también se ha emitido una norma sobre base caja, para aquellos países a los que aún les resulta difícil adoptar la base acumulativa.

I.2.2.2 Comités.

Comités de Naciones en Desarrollo.

El Comité de Naciones en Desarrollo apoya el desarrollo de la profesión de la contaduría en todas las regiones del mundo. El comité representa los intereses de la profesión en desarrollo, proporciona orientación y otros recursos para satisfacer sus necesidades, y busca apoyo para el desarrollo de parte de la comunidad de benefactores para fortalecer la profesión de la contaduría en países en vías de desarrollo.

El Comité de Naciones en Desarrollo tiene las siguientes responsabilidades clave:

- Apoyar el desarrollo de la profesión de la contaduría en todas las regiones del mundo;
- Producir guías y materiales para ayudar en la creación de organismos de contaduría profesional;
- Proporcionar información a los responsables del establecimiento de normas internacionales para garantizar que conozcan y consideren debidamente las cuestiones relevantes a la profesión en las naciones en desarrollo; y
- Colaborar con la comunidad de benefactores.

Comités de Nominaciones de IFAC.

Hace recomendaciones respecto de la composición de los consejos y comités de IFAC. Se rige por el principio de elegir al candidato más adecuado para desempeñar estas tareas que son voluntarias.

Comité de Contadores Profesionales en Empresas (PAIB) de la IFAC.

Proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre los contadores en todo el mundo que desarrollan su actividad en el comercio, la industria, el Sector Público, la educación y en entidades sin ánimo de lucro.

Comité de Auditores transnacionales (TAC).

Es un comité de IFAC dedicado a representar y a satisfacer las necesidades de los miembros del Foro de Firmas. Juega un papel destacado al impulsar a las firmas miembros a cumplir con normas de alto nivel en el ejercicio internacional de la contaduría.

Comité de firmas pequeñas y medianas de IFAC (SME).

Proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre el comercio internacional para firmas pequeñas y medianas y otros contadores que prestan servicios en pequeñas y medianas empresas.

I.2.2.3 Otros.

El Grupo Asesor de Cumplimiento (CAP).

Supervisa la implementación y el funcionamiento del Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembros de la IFAC. El CAP también tiene responsabilidad de hacer recomendaciones al directorio de la IFAC con respecto al proceso de solicitud de afiliación, incluyendo la recomendación de nuevos solicitantes.

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB).

Supervisa el trabajo del CAP y otras actividades de interés público de la IFAC.

El Foro de Firmas (FOF).

Es una organización de firmas internacionales que realizan auditorías sobre estados financieros que se utilizan, o que podrían utilizarse, fuera de las fronteras nacionales. Los miembros del Foro aceptan voluntariamente cumplir con ciertos requisitos tal y como se indican en su constitución. El compromiso con las obligaciones de afiliación del foro contribuye a elevar las normas de la práctica internacional de la auditoría en beneficio de los usuarios de los servicios de la profesión.

PAÍSES MIEMBROS DE LA IFAC.

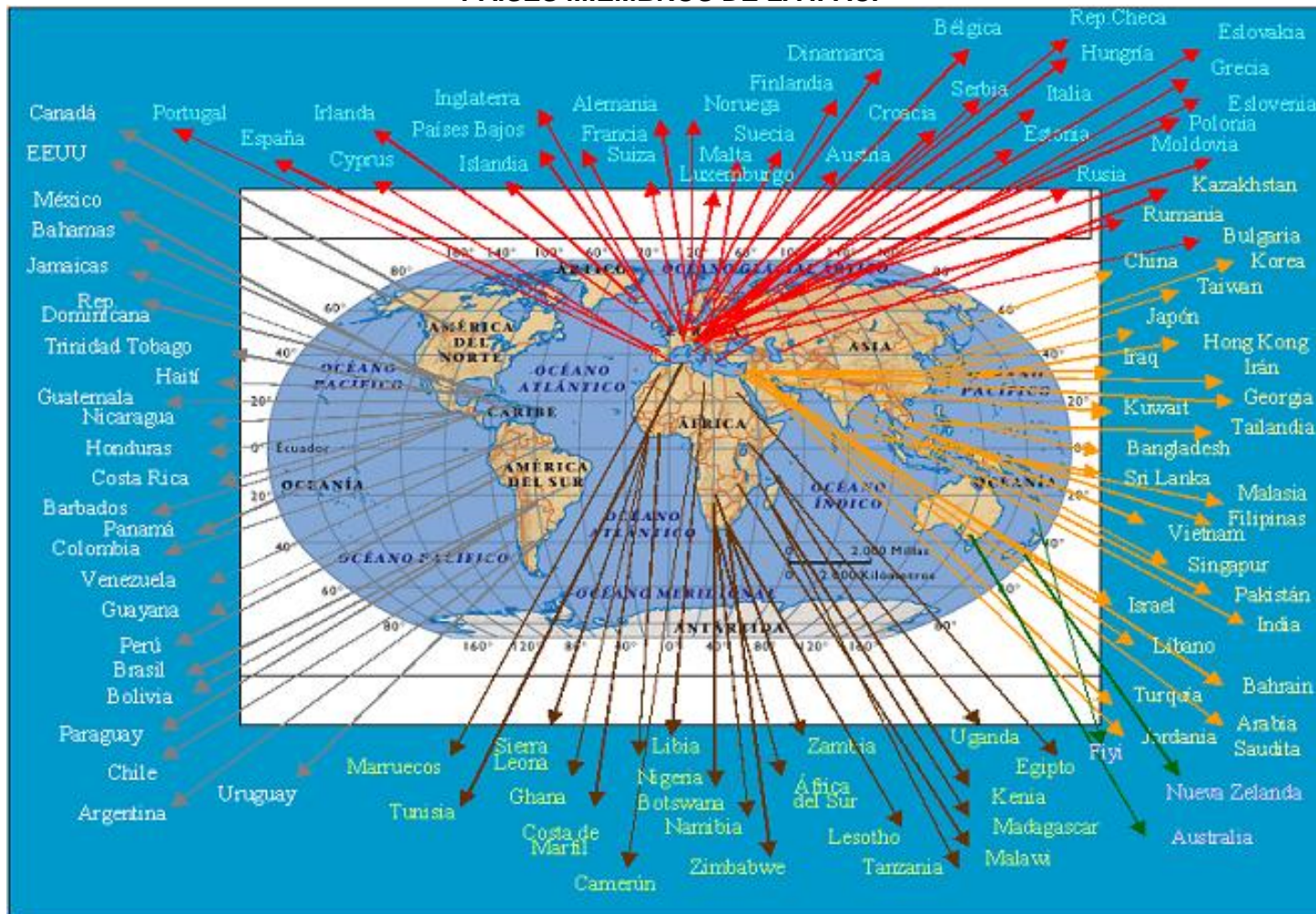


Figura I.1 Países Miembros de la IFAC

Fuente: Presentación Carmen Giachino de Paladino

I.3 NECESIDAD DE LAS NICSPS.

I.3.1 ¿Porque son Necesarias las Normas?

El Programa de Normas fue establecido como respuesta a la preocupación sobre la calidad de la información financiera presentada por muchos gobiernos y sus organismos, conforme a la escasa confiabilidad de dicha información, que condiciona muchas veces el éxito de los objetivos gubernamentales. La calidad de la información financiera del gobierno con destino a los usuarios externos y gerentes de muchas jurisdicciones es generalmente pobre y puede afirmarse que la baja calidad de la información financiera está a menudo asociada a los pobres estándares de gerenciamiento financiero, a las deficiencias del proceso de toma de decisiones económicas y a la ausencia de adecuadas rendiciones de cuentas. Un contexto tal contribuye a un nivel bajo de disciplina financiera y a menudo lleva al incremento de la corrupción.

La relación entre la buena gobernabilidad, la transparencia fiscal y los mejores resultados económicos también está siendo reconocida y haciendo responsables a los gobiernos, sus organismos y sus funcionarios, lo cual es un elemento clave para dicha relación en el Sector Público, sobre la base de que la transparencia fiscal es una condición necesaria, aunque no excluyente, para el debido ejercicio de la rendición de cuentas. Sobre el tema, el IPSASB opina que los componentes claves de cualquier sistema de contabilidad gubernamental deben ser los siguientes:

- la preparación de estados financieros de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas, desarrolladas para el interés del usuario de los estados financieros de las entidades del Sector Público, y
- una auditoría independiente que provea garantías de que dichas normas han sido respetadas.

El IPSASB opina que un impedimento de importancia para el logro de la debida rendición de cuentas y la transparencia financiera de los gobiernos y sus organismos es la ausencia de normas de información financiera generalmente aceptadas para dichas entidades. En muchas jurisdicciones, no han sido establecidos los entes profesionales formadores de normas a nivel nacional o bien son los propios organismos públicos los que cumplen funciones de formadores de normas, quedando

muchas veces en las manos de una sola persona tal responsabilidad. En estas circunstancias, el desarrollo y promoción de las NICSPs proveerán un punto de partida adecuado y bien entendido para la calidad de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del Sector Público.

Para los usuarios de los estados financieros de los gobiernos, sus organismos y aquellos preocupados por la transparencia financiera, los beneficios que surgen del desarrollo y mantenimiento de las NICSPs incluirán:

- el establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas;
- la consistencia en la aplicación de dichas prácticas, tanto dentro del país, como entre países por el mismo período, y
- la potencial armonización de la información financiera entre las bases económica y contable, si ello fuera apropiado.

Dada la escasa calidad de la información financiera disponible en la actualidad para administradores del Sector Público de muchas jurisdicciones, es probable que los usuarios internos también se beneficien del desarrollo y aplicación de las NICSPs.

La adopción de las NICSPs también comprende una mayor eficiencia y efectividad en la auditoría y análisis de los estados financieros gubernamentales debido a que prácticamente en todo el mundo viene adoptándose reglas comunes para la información financiera de transacciones y eventos similares. También significará que la idoneidad en la presentación de la información financiera será más dinámica y flexible, a través de los límites nacionales, con la esperanza de que, por ejemplo, las economías en desarrollo puedan acceder a este recurso a un costo más bajo.

SITUACIÓN EN EL ESTADO

SIN ADOPCIÓN DE LAS NICSP

- ✓ Falta de Transparencia
- ✓ Imposibilidad de Comparación
- ✓ Normas Contables Poco Confiables
- ✓ Incremento de la Corrupción

CON ADOPCIÓN DE LAS NICSP

- ✓ Aumentar la Transparencia
- ✓ Comparabilidad
- ✓ Sistemas Contables Confiables
- ✓ Practicas Uniformes de Información Financiera
- ✓ Lenguaje Común
- ✓ Reforzar el Marco Gubernamental

Figura I.2 Situación en el Estado

I.3.2 El Formador de Normas Internacionales del Sector Público.

En el sector privado, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es el cuerpo emisor de normas de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) y tiene como objetivo emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) para su aplicación por parte de entidades con fines de lucro. Estas Normas apoyan la eficiencia tanto del mercado de capital nacional como internacional. Las NIIFs son un componente necesario de las recientes iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y mejorar la gobernabilidad corporativa. Las NIIFs y las NICs se aplican a las entidades con fines de lucro, sean del sector público o privado. El Prólogo de las NICSPs confirma que las Empresas Comerciales e Industriales del Gobierno deberán aplicar las mismas NICs, como lo hacen las entidades del sector privado.

Las NICSPs son un componente tan importante de las iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y la gobernabilidad del gobierno, como sus contrapartes del sector privado lo son para la economía privada. Tales normas proveen a los gobiernos un medio de bajo costo para asegurar que los informes financieros de las entidades del Sector Público en su jurisdicción incluyan información financiera de suficiente calidad como para descargar sus obligaciones de rendir cuentas hacia los usuarios y de apoyar la toma de decisiones basada en la información por parte de un amplio rango de usuarios externos.

El IPSASB ha iniciado un proceso de convergencia con las normas revisadas por IASB de su propio proyecto de mejoramiento de las NICs. La política de convergencia iniciada en el IPSASB con el sector privado, deberá tener un alcance tal, que sea apropiado para el Sector Público, por lo cual se deberán respetar las características diferenciales con el sector privado.

El IPSASB se encuentra debidamente acreditado para desempeñar el rol de Formador Independiente de NICSPs, debido a las siguientes consideraciones:

- ha sido establecido para operar en beneficio del interés público y es independiente del control de aquellos que pudieran pretender ejercer influencias sobre los resultados generados que no sean para dicho interés;
- posee la idoneidad técnica adecuada, conocimientos de acuerdos institucionales abarcados por sus miembros y una diversidad de relevantes

membresías a nivel de usuarios, preparadores y auditores, además de una gran amplitud geográfica;

- adopta un proceso formal, que provee a los usuarios la oportunidad de contribuir al proceso de desarrollo. Los borradores de cada NICSP (EDs) propuestos se publican y distribuyen ampliamente a toda la profesión. El período de exposición de cada NICSP para su estudio es en general de cuatro meses;
- suministra la oportunidad para que los formadores de normas nacionales, los organismos gubernamentales responsables del desarrollo de las políticas y lineamientos de información financiera y otros usuarios claves participen directamente con el proceso de desarrollo de las NICSPs mediante la formación de Comités de Guía y/o Grupos Consultivos, y
- es un Consejo Técnico de la IFAC y cuenta con la participación de organizaciones internacionales tales como BM, FMI, BAsD, UN, PNUD, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superior (INTOSAI) y Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en condiciones de observadores del IPSASB, lo cual acrecienta el grado de autoridad para el desarrollo e implementación de los pronunciamientos.

I.3.3 Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los entes normativos nacionales, a establecer guías y normas contables para la presentación de la información financiera, pero aconseja la adopción de las normas emitidas por dicho Consejo. Como se mencionó anteriormente las normas emitidas son fundamentalmente sobre base del acumulado o devengado, y también se han emitido normas sobre base caja, para aquellos países a los que aún les resulta difícil adoptar la base acumulativa. Ellas son:

I.3.3.1 Norma sobre la base de caja.

Se ha emitido una única NICSP general del Base Caja: *“Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo”* en enero de 2003, abarcando dos partes: la primera, incluye requerimientos obligatorios que deben cumplirse y la segunda parte identifica las revelaciones y tratamientos sugeridos:

- incluye requerimientos para que un gobierno o entidad del gobierno informen todos los cobros en efectivo, pagos y saldos que controla y que revele información sobre montos acordados en su nombre por terceros;
- permite la flexibilidad en el formato de información, y
- alienta a la revelación en notas de información adicional sobre, por ejemplo, activo, pasivo, transacciones administradas en nombre de terceros y si se han excedido los montos presupuestados.

Esta norma fue complementada con normas que se han emitido sobre base devengada ajustada para la base caja como ser el caso de la NICSP 24 *“Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros”*, que se ha realizado una norma similar para la base caja. También se ha tratado y aprobado, desde el punto de vista de caja la norma de *“Asistencias Externa”* que no tiene una contraprestación en las normas sobre base acumulativa.

I.3.3.2 Normas sobre la base de acumulación o devengado.

Se han emitido y aprobado 31 NICSPs sobre la base de lo devengado, que regulan los distintos aspectos:

- **de reconocimiento**, que determina los momentos en que deben registrarse o darse de baja los activos y los pasivos;
- **de medición**, que establece la valuación de los activos, pasivos, patrimonio, etc.;
- **de exposición**, que dispone el contenido y la forma con la que deben cumplir la presentación de estados financieros a presentar por los gobiernos.

I.3.4 Borradores de Normas (EDs).

El IPSASB tiene como política de trabajo entregar a la profesión contable los borradores de los proyectos de normas por el término de cuatro a cinco meses, dicho insumo es muy valorado por el consejo, que recibe con agrado los comentarios y los discute en comisión.

I.3.5 Otros aportes del IPSASB.

Dentro de los objetivos del IPSASB se encuentra la provisión de guías sobre los temas de interés al Sector Público, por lo cual existe una serie de guías. Ellas son:

1 - Información Financiera de los Gobiernos Nacionales.

Este estudio es de interés particular para los altos cargos con responsabilidad en temas financieros en los gobiernos, políticos, auditores del legislativo y otros que utilicen los informes financieros del gobierno, porque aborda los fundamentos básicos de la información financiera gubernamental.

2 - Elementos de los Estados Financieros de los Gobiernos Nacionales.

Este estudio considera los elementos, tipos o clases de información financiera, a informar en los estados financieros preparados según bases de contabilidad diferentes que pueden emplearse por los gobiernos nacionales y sus unidades más importantes y la forma en que esos elementos puedan definirse.

3 - Auditoría de Cumplimiento con la Legalidad – Una Perspectiva del Sector Público.

Este estudio aborda aspectos de la auditoría de cumplimiento en el Sector Público que, en numerosos países, está sujeta a mandatos y objetivos muy diversos con respecto al sector privado. En un sistema democrático de gobierno, la obligación de rendir cuentas al público, y en particular, a sus representantes electos, es un aspecto preponderante de la gestión de una entidad del Sector Público.

4 - Utilización del Trabajo de otros Auditores – Una Perspectiva del Sector Público.

Este estudio aborda el uso del trabajo de otros auditores, incluyendo otros auditores externos e internos, en la certificación financiera y auditorías de cumplimiento. Considera los temas que un auditor tiene que tener en consideración cuando utiliza el trabajo de otro auditor y proporciona una perspectiva del Sector Público para las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIA) 600 “*Utilización del Trabajo de otro Auditor*” y las NIA 610 “*Consideración del Trabajo del Auditor Interno*”.

5 - Definición y Reconocimiento de Activos.

Este estudio identifica y describe la variedad de puntos de vista que existen sobre, cuando y como los activos específicos deben ser medidos y reportados en el Sector Público.

6 - Contabilidad e Información sobre Pasivos.

Este estudio proporciona una perspectiva del Sector Público sobre la definición y reconocimiento de pasivos.

7 - Información sobre Rendimiento de las Empresas Públicas.

Este estudio identifica los principales usuarios de la información sobre rendimiento, considera las necesidades de dichos usuarios, y describe las formas de información que podrían estar disponibles para satisfacer necesidades.

8 - La Entidad Financiera del Gobierno que Informa.

Este estudio considera las implicancias de los diferentes enfoques para definir la entidad financiera del gobierno que informa y las distintas técnicas para la elaboración de los informes financieros del gobierno y la consecución de los objetivos de los informes financieros.

9 - Definición y Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias.

Este estudio examina conceptos, principios y temas relacionados con las definiciones y reconocimientos de ingresos en los estados financieros con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales.

10 - Definición y Reconocimiento de gastos/desembolsos.

Este estudio examina conceptos, principios y temas relacionados con el tratamiento de gastos/desembolsos en los estados financieros con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales.

11- Información Financiera Gubernamental: Temas Usuales de Contabilidad y Prácticas.

Este estudio trata de ayudar a los gobiernos de todos los niveles en la identificación de los temas asociados con la información financiera. Aunque algunas partes de este estudio pueden estar únicamente relacionadas con los gobiernos nacionales, otras son aplicables a todos los niveles de los gobiernos.

12 - Perspectiva de Costos para el Gobierno.

Este estudio pretende ayudar a los funcionarios de finanzas de los gobiernos y entes contables gubernamentales en sus esfuerzos por desarrollar e implementar la contabilidad de costos.

13 – Gobernabilidad en el Sector Público: Perspectiva de un Organismo Gubernamental.

Este estudio perfila los principios de la gobernabilidad y su aplicación a las entidades del Sector Público.

14 -Transición a la Contabilidad de Base Acumulada: Guía para los Gobiernos y Entidades Gubernamentales.

Este estudio proporciona una guía para ayudar a las entidades gubernamentales que tengan intención de cambiar a la base de contabilidad de acumulación y presentar estados financieros que cumplan con las NICSPs con base de acumulación.

También podemos encontrar los Documentos Ocasionales, los cuales son experiencias presentadas por los miembros integrantes del IPSASB en sus respectivos países, tratados y aprobados por el Consejo.

Dichos documentos pueden ser consultados en la página web. Los Países que han efectuado presentaciones son; Nueva Zelanda, Reino Unido, Francia, Argentina y Estados Unidos.

Para ayudar a desarrollar y coordinar programas a efectos de promover la educación e investigación y para animar y facilitar el intercambio de información entre organismos miembros y partes interesadas, el IPSASB emitió una Bibliografía Seleccionada sobre Material de Contabilidad del Sector Público y de Auditoría.

I.3.6 Programa de trabajo y estrategia de largo plazo del IPSASB.

I.3.6.1 Programa de trabajo.

En la actualidad el IPSASB viene llevando a cabo un conjunto de actividades tendientes a desarrollar varias normas de contabilidad del Sector Público que interpreten las especificidades de los diferentes Estados.

1.3.6.2 Estrategia de largo plazo.

El IPSASB orientará sus acciones en cuatro áreas de trabajo:

- desarrollo de un marco conceptual del Sector Público;

- desarrollo de otros proyectos específicos del Sector Público, entre ellos la convergencia con el método estadístico para la presentación de informes cuando sea adecuado;
- convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera;
- otros proyectos y actividades, entre ellas la promoción y la publicación.

***CAPÍTULO II: ENUMERACIÓN DE LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO***

CAPÍTULO II: ENUMERACIÓN DE LAS NICSPs.

II.1 PRÓLOGO A LAS NICSPS.

El Prólogo de las NICSPs es importante porque constituye una base a los efectos de interpretar todas las normas contables que expide el IPSASB, así como los Borradores de Discusión, Drafts, elaborados por este organismo normalizador.

Por la gran importancia que reviste este documento, y porque resulta pertinente y conveniente su publicación dada su corta extensión, hemos decidido su transcripción para una mejor comprensión.

II.1.1 Introducción.

Este Prólogo establece los objetivos y procedimientos operativos del IPSASB y explica el alcance y autoridad de las NICSPs. Este Prólogo debe ser utilizado como una referencia para interpretar invitaciones a comentar, documentos de discusión, proyectos de norma y normas aprobadas y publicadas por el IPSASB.

La misión de la IFAC, como se señala en su constitución, es *“servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de tales normas, y tomando postura sobre la base del interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante”*. Para alcanzar esta misión la IFAC creó el IPSASB.

El IPSASB es un Consejo de la IFAC constituido para desarrollar y emitir bajo su propia autoridad Normas Internacionales de Contabilidad del Sector. Las NICSPs son normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del Sector Público excepto las Empresas Públicas.

El Grupo Consultivo del IPSASB es nombrado por el IPSASB. El Grupo Consultivo es un grupo sin derecho a voto. Proporciona un medio por el cual el IPSASB puede consultar con un amplio grupo de interesados y buscar consejo si fuera necesario en los mismos. El Grupo Consultivo está presidido por el Presidente del IPSASB. El Grupo Consultivo es principalmente un forum electrónico. Sin embargo, las secciones

regionales del Grupo Consultivo se reúnen con el IPSASB cuando éste se reúne en su región. Todos los miembros del Grupo Consultivo son invitados a estas reuniones. Además, si se considera necesario, puede celebrarse una reunión general con todos los miembros del Grupo Consultivo.

II.1.2 Objetivos del IPSASB.

Los objetivos del IPSASB son servir al interés público desarrollando normas sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo. El IPSASB alcanza sus objetivos:

- emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público;
- promoviendo su aceptación y la convergencia internacional de estas normas; y
- publicando otros documentos que orientan sobre temas y experiencias de información financiera en el Sector Público.

Las NICSPs son los requisitos normativos establecidos por el IPSASB. Junto al desarrollo de las NICSPs, IPSASB emite otras publicaciones no normativas que incluyen estudios, informes de investigación y trabajos específicos referidos a aspectos concretos de la información financiera del Sector Público.

II.1.3 Miembros del IPSASB.

Los miembros del IPSASB son designados por el Consejo de la IFAC para trabajar al servicio del IPSASB. El IPSASB consta de 18 miembros, 15 de los cuales son propuestos por organismos miembros de la IFAC y tres son miembros externos a estos organismos. Los miembros externos pueden ser propuestos por un particular u organización. Además, el IPSASB nombra un número limitado de observadores procedentes de organismos con interés en la información financiera del Sector Público. Estos observadores tienen derecho de voz pero no de voto.

II.1.4 Reuniones del IPSASB.

Cada reunión del IPSASB requiere un quórum de al menos doce miembros designados, en persona o mediante telecomunicación simultánea.

Las reuniones del IPSASB para debatir el desarrollo y aprobar la emisión de NICSPs u otros trabajos están abiertas al público. La documentación relacionada con el orden

del día, incluidas las actas de las reuniones del IPSASB, son publicadas en la página web del IPSASB.

II.1.5 Alcance y Autoridad de las NICSPs.

El IPSASB desarrolla las NICSPs que se aplican a la base contable de acumulación y las NICSP que se aplican a la base contable de efectivo.

Las NICSPs establecen requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros con propósito general (GPFRs).

Las NICSPs están diseñadas para aplicarse a los estados financieros con propósito general de todas las entidades del Sector Público. Las entidades del Sector Público incluyen los gobiernos nacionales, regionales, por ejemplo, estatal, provincial, territorial, gobiernos locales como por ejemplo, ciudad, población, y sus entidades dependientes, o sea departamentos, agencias, consejos, comisiones, a menos que se señale lo contrario. Las Normas no son aplicables a las Empresas Públicas. Las Empresas Públicas aplican las NIIFs que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Las NICSPs incluyen una definición de Empresas Públicas.

Toda limitación a la aplicabilidad de las NICSPs específicas se señala explícitamente en esas normas. Las NICSPs no están pensadas para ser aplicadas a los elementos inmateriales.

El IPSASB ha adoptado la política de que todos los párrafos de las NICSPs tendrán igual valor normativo, y que la obligatoriedad de una disposición particular deberá determinarse por el lenguaje utilizado. Para evitar cualesquiera consecuencias no intencionadas el IPSASB ha determinado aplicar esta política prospectivamente cuando revise y emita nuevamente NICSPs anteriormente emitidas. En consecuencia, las NICSPs aprobadas por el IPSASB con posterioridad al 1 de enero de 2006 incluyen párrafos en negrita y en texto normal, que tienen la misma obligatoriedad. Los párrafos en letra negrita indican los principios importantes. Cada NICSPs individual debe ser leída en el contexto del objetivo y los Fundamentos de las Conclusiones establecidos en la propia norma y en este Prólogo.

II.1.6 Estados Financieros con Propósito General.

Los estados financieros emitidos para usuarios que no están en posición de demandar información financiera para satisfacer sus necesidades específicas de información son estados financieros de propósito general. Ejemplos de tales usuarios son los ciudadanos, votantes, sus representantes y otros miembros del público. El término “*estados financieros*” utilizado en este Prólogo y en las normas abarca todos los estados y material explicativo, identificados como parte de los estados financieros de propósito general.

Cuando la base contable de acumulación subyace en la preparación de los estados financieros, los estados financieros incluirán el estado de situación financiera, el estado de rendimiento financiero, el estado de flujos de efectivo y el estado de cambios en los activos/patrimonio netos. Cuando la base contable de efectivo subyace en la preparación de los estados financieros, el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.

Además de preparar estados financieros de propósito general, una entidad puede preparar estados financieros para otros interesados (tales como organismos rectores, asamblea legislativa y otros interesados que realizan funciones de supervisión) que pueden demandar estados financieros especiales para cubrir sus necesidades específicas de información. A tales estados se hace referencia como estados financieros con propósito especial. El IPSASB fomenta el uso de las NICSPs en la preparación de estados financieros de propósito especial cuando resulte apropiado.

II.1.7 Las NICSPs para la base contable de acumulación y de efectivo.

El IPSASB desarrolla las NICSPs con base contable de acumulación que:

- convergen con las NIIF emitidas por IASB por adaptación de las mismas al contexto del Sector Público cuando resulte apropiado. En este proceso, el IPSASB intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF a no ser que haya una circunstancia significativa en el Sector Público que justifique una desviación; y
- abordan aspectos de información financiera del Sector Público que no están exhaustivamente tratados en las NIIF existentes o para los que el IASB no ha desarrollado una NIIF.

Como muchas NICSPs con base contable de acumulación están basadas en las NIIF, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB es una referencia relevante para los usuarios de las NICSPs.

El IPSASB también ha emitido una NICSP global con base contable de efectivo que incluye secciones obligatorias y recomendadas sobre revelación.

II.1.8 Cambio de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación.

La NICSP con base contable de efectivo anima a una entidad a revelar voluntariamente información con base contable de acumulación, aunque sus estados financieros básicos sean preparados bajo base contable de efectivo. Una entidad en el proceso de cambio de la base contable de efectivo a la de acumulación puede desear incluir revelaciones concretas sobre base contable de acumulación durante este proceso. El estatus (por ejemplo, auditado o no auditado) y la ubicación de la información adicional (por ejemplo, en las notas a los estados financieros o en una sección suplementaria separada del informe financiero) dependerán de las características de la información (por ejemplo, fiabilidad e integridad) y de la legislación o regulaciones que rigen la información financiera en una jurisdicción.

El IPSASB también trata de facilitar el cumplimiento de las NICSPs con base contable de acumulación mediante el uso de disposiciones transitorias en ciertas normas. Cuando existan disposiciones transitorias, pueden conceder a una entidad tiempo adicional para el total cumplimiento de los requisitos de una NICSPs específica con base contable de acumulación o relajar algunos requisitos cuando se aplican las NICSPs por primera vez. Una entidad puede en cualquier momento elegir adoptar la base contable de acumulación de acuerdo con las NICSPs. En ese momento, la entidad aplicará todas las NICSPs con base contable de acumulación y podrá elegir aplicar las disposiciones transitorias de una NICSPs con base contable de acumulación particular.

Una vez decidido adoptar la base contable de acumulación de acuerdo con las NICSPs, las disposiciones transitorias regirán durante el período disponible para hacer la transición. Al expirar las disposiciones transitorias, la entidad informará de total acuerdo con las NICSPs con base contable de acumulación.

La NICSP 1 *“Presentación de Estados Financieros”* incluye el siguiente requisito: *“Una entidad cuyos estados financieros cumplan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe revelar este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de cada NICSPs que les sea de aplicación.”*

La NICSP 1 también exige revelar en qué medida la entidad ha aplicado las disposiciones transitorias.

II.1.9 Autoridad de las NICSPs.

En cada jurisdicción, las regulaciones pueden regir la emisión de estados financieros de propósito general por entidades del Sector Público. Estas regulaciones pueden tener forma de requisitos legales de información, directivas e instrucciones de información financiera, y/o normas contables emitidas por gobiernos, organismos reguladores y/o organismos profesionales de contabilidad en la jurisdicción correspondiente.

El IPSASB considera que la adopción de las NICSPs, junto con la revelación del cumplimiento con las mismas, conducirá a una mejora significativa en la calidad de los estados financieros de propósito general de las entidades del Sector Público. Esto, a su vez, es probable que lleve a una valoración mejor informada de las decisiones sobre asignación de recursos realizados por los gobiernos, y de ese modo, a incrementar la transparencia y rendición de cuentas.

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. Algunos gobiernos soberanos y emisores de normas nacionales han desarrollado normas contables que aplican a los gobiernos y entidades del Sector Público en su jurisdicción. Las NICSPs pueden ayudar a estos emisores de normas en el desarrollo de nuevas normas, y en la revisión de las existentes para contribuir a una mayor comparabilidad. Las NICSPs tienen muchas posibilidades de ser usadas de forma considerable en las jurisdicciones que no han desarrollado aún normas contables para los gobiernos y entidades del Sector Público. El IPSASB fomenta decididamente la adopción de las NICSPs y la armonización de los requisitos nacionales con las NICSPs.

Por sí mismos, ni el IPSASB ni la profesión contable tienen el poder de exigir el cumplimiento con las NICSPs. El éxito de los esfuerzos del IPSASB depende del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de diferentes grupos interesados que actúan dentro los límites de su propia jurisdicción.

II.1.10 Procedimiento a seguir.

El IPSASB adopta un procedimiento a seguir para el desarrollo de las NICSPs que proporciona la oportunidad de hacer comentarios por las partes interesadas incluyendo los organismos miembros de la IFAC, los auditores, los elaboradores de la información, incluyendo los ministerios de finanzas, emisores de normas, e individuos. El IPSASB también consulta con su Grupo Consultivo sobre proyectos muy importantes, cuestiones técnicas, y prioridades del programa de trabajo.

El procedimiento a seguir del IPSASB para proyectos incluye normalmente, aunque no necesariamente, los siguientes pasos:

- estudio de los requisitos y prácticas contables nacionales e intercambio de puntos de vista sobre los temas con los emisores nacionales de normas;
- consideración de los pronunciamientos emitidos por:
 - el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB);
 - los emisores de normas nacionales, organismos reguladores y otros organismos con capacidad normativa;
 - organismos profesionales de la contabilidad; y
 - otras organizaciones interesadas en la información financiera del Sector Público;
- formación de comités directivos, paneles asesores de proyectos;
- o subcomités que facilitan apoyo al IPSASB en un proyecto;
- publicación de un proyecto de norma para la opinión pública, normalmente durante al menos 4 meses. Esto proporciona una oportunidad a aquellos afectados por los pronunciamientos del IPSASB para presentar sus puntos de vista antes de que el IPSASB finalice y apruebe los pronunciamientos.

El proyecto de norma incluirá los fundamentos de las conclusiones:

- consideración de todos los comentarios recibidos en el período establecido sobre los documentos de discusión y proyectos de norma, y modificaciones a

las normas propuestas como se considere apropiado a la luz de los objetivos del IPSASB; y

- publicación de una NICSP que incluye los fundamentos de las conclusiones que explican los pasos en el proceso a seguir por el IPSASB y cómo el IPSASB alcanzó sus conclusiones.

II.1.10.1 Comité Directivo, Paneles Asesores de Proyectos y Subcomités.

El IPSASB puede delegar la responsabilidad de llevar a cabo la investigación necesaria y de preparar proyectos de norma de Normas propuestas y guías o borradores de estudio al comité directivo, subcomités e individuos.

Los Comités Directivos, los Paneles Asesores de Proyectos y los Subcomités están presididos por un miembro del IPSASB, pero pueden incluir personas que no son miembros del IPSASB o de un organismo miembro de la IFAC.

II.1.10.2 Procedimientos de aprobación.

El borrador de una norma, debidamente revisado tras el período de exposición, es enviado al IPSASB para su aprobación. Si es aprobado por el IPSASB, se emite como una NICSPs y entra en vigor a partir de la fecha especificada en la norma. En ocasiones, cuando existan cuestiones importantes sin resolver asociadas con un proyecto de norma, el IPSASB puede decidir exponer nuevamente una propuesta de norma.

A efectos de aprobar una invitación a comentar, proyecto de norma o una norma, se requiere el voto afirmativo de al menos las dos terceras partes de los derechos de voto del IPSASB. Cada miembro del IPSASB representado en el IPSASB tiene un voto.

II.1.11 Idioma.

El texto aprobado de un pronunciamiento es el publicado por el IPSASB en inglés. Los organismos miembros de la IFAC están autorizados para preparar, tras obtener la aprobación de la IFAC, traducciones de estos pronunciamientos por su cuenta y cargo, para ser emitidos en lenguas de sus propios países cuando se considere adecuado.

II.2 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO.

II.2.1 NICSP 1 Presentación de los estados financieros.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Establecer la manera como se tienen que preparar los estados financieros de propósito general según la base de contabilidad de causación, incluyendo orientación para su estructura y los requerimientos mínimos de contenido.

Resumen.

Principios fundamentales para la preparación de los estados financieros, incluyendo supuesto de empresa en marcha, consistencia de presentación y clasificación, base de contabilidad de causación, agregación y materialidad.

El conjunto completo de estados financieros comprende:

- Estado de posición financiera;
- Estado de desempeño financiero;
- Estado de cambios en activos netos / patrimonio;
- Estado de flujos de efectivo;
- Cuando la entidad hace disponible el presupuesto aprobado, la comparación de las cantidades del presupuesto y de la causación;
- Notas, que comprenden el resumen de las políticas de contabilidad importantes y otras notas explicativas.

La entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSPs tiene que hacer en las notas una declaración explícita respecto de tal cumplimiento. No se puede decir que los estados financieros cumplen con las NICSPs a menos que cumplan con todos los requerimientos de las mismas.

Los activos y pasivos, así como los ingresos ordinarios y los gastos, no se pueden compensar a menos que la compensación sea permitida o requerida por otra NICSP.

Se deben presentar los estados financieros de manera comparativa con el período anterior. En caso de que se enmiende la presentación o la clasificación, las cantidades comparativas tienen que ser reclasificadas, y se tiene que revelar la naturaleza, la cantidad y la razón de cualquier reclasificación.

El estado de cambios en los activos netos / patrimonio presenta todos los cambios en los activos netos / patrimonio.

Los estados financieros generalmente se preparan anualmente. Si los estados financieros se presentan por un período diferente a un año, se requiere la consiguiente revelación.

Se requiere la distinción corriente y no corriente para los activos y pasivos. En general, los eventos subsiguientes no se consideran en la clasificación de los elementos como corrientes y no corrientes. Para cada elemento de activos y pasivos que combine la entidad tiene que revelar las cantidades que se espere recuperar o liquidar antes y después de 12 meses a partir de la fecha de presentación del reporte, la cantidad a ser recuperada o liquidada después de más de 12 meses.

La NICSP 1 especifica los elementos de línea mínimos a ser presentados en la cara del estado de posición financiera, el estado de desempeño financiero y el estado de cambios en los activos netos / patrimonio, e incluye orientación para identificar elementos de línea adicionales, encabezados y subtotales.

El análisis de los gastos contenidos en el estado de desempeño financiero puede hacerse por naturaleza o por función. Si se presenta por función, adicionalmente se tiene que proveer la clasificación de los gastos según la naturaleza.

La NICSP 1 especifica los requerimientos mínimos de revelación de las notas. Estas, tienen que incluir información sobre:

- las políticas de contabilidad seguidas;
- los juicios que la administración ha hecho en el proceso de aplicar las políticas de contabilidad de la entidad y que tienen el efecto más importante en las cantidades reconocidas en los estados financieros;
- los supuestos clave en relación con el futuro, así como las otras fuentes clave de incertidumbre de la estimación, que tengan un efecto importante de causar

ajustes materiales al valor en libros de los activos y pasivos en el siguiente año financiero;

- el domicilio y la forma legal de la entidad;
- la descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad;
- una referencia a la legislación relevante; y
- el nombre de la entidad que la controla y la entidad última que controla la unidad económica.

El apéndice a la NICSP 1 ofrece estados de posición financiera, estados de desempeño y estados de cambios en los activos netos / patrimonio, ilustrativos.

II.2.2 NICSP 2 Estados de flujos de efectivo.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2001.

Objetivo.

Requerir la presentación de información sobre los cambios históricos en el efectivo y en los equivalentes de efectivo de la entidad del Sector Público, haciéndolo por medio de un estado de flujos de efectivo que clasifique los flujos de efectivo del período de acuerdo con las actividades de operación, inversión y financiación.

Resumen.

El estado de flujos de efectivo tiene que analizar los cambios en el efectivo y en los equivalentes de efectivo ocurridos durante el período, clasificados según las actividades de operación, inversión y financiación.

Los equivalentes de efectivo incluyen las inversiones de corto plazo, menos de tres meses a partir de la fecha de adquisición, fácilmente convertibles a cantidades conocidas de efectivo, y sujetas a un riesgo insignificante de cambios en el valor. Generalmente excluyen las inversiones en patrimonio.

Los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación se reportan usando ya sea el método directo, que es el que recomienda esta Norma, o el método indirecto.

Se fomenta que las entidades del Sector Público que reporten los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación usando el método directo proporcionen

una conciliación del superávit / déficit a partir de las actividades ordinarias con los flujos de efectivo netos provenientes de las actividades de operación.

Los flujos de efectivo provenientes de intereses y dividendos recibidos y pagados se tienen que revelar por separado y clasificar ya sea como actividades de operación, inversión o financiación.

Los flujos de efectivo que surgen de impuestos en el superávit neto se clasifican como de operación a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de financiación o inversión.

La tasa de cambio usada para la conversión de los flujos de efectivo que surgen de transacciones denominadas en moneda extranjera tiene que ser la tasa en efecto a la fecha de los flujos de efectivo.

Los flujos de efectivo agregados relacionados con las adquisiciones y disposiciones de entidades controladas y de otras unidades de operación se tienen que presentar por separado y clasificar como actividades de inversión, con las revelaciones adicionales que se especifican.

Las transacciones de inversión y financiación que no requieren el uso de efectivo se tienen que excluir del estado de flujos de efectivo, pero se tienen que revelar por separado.

En los apéndices a la NICSP 2 se incluyen estados de flujos de efectivo ilustrativos.

II.2.3 NICSP 3 Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir el criterio para seleccionar y cambiar las políticas de contabilidad, junto con el tratamiento contable y la revelación de los cambios en las políticas de contabilidad, los cambios en los estimados de contabilidad, y las correcciones de errores.

Resumen.

En ausencia de una NICSP que de manera específica aplique a la transacción, otro evento o condición, la administración tiene que usar el juicio en el desarrollo y aplicación de una política de contabilidad que resulte en información que sea:

- relevante para las necesidades de la toma de decisiones de los usuarios; y
- confiable, en que los estados financieros:
 - representan fielmente la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
 - reflejan la sustancia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no solamente la forma legal;
 - son neutrales, y libres de sesgo;
 - son prudentes; y
 - están completos en todos los aspectos materiales.

La NICSP 3 prescribe la jerarquía para la selección de las políticas de contabilidad:

- las NICSPs, teniendo en cuenta toda la orientación que sea relevante para la implementación;
- en ausencia de una NICSP que sea aplicable de manera directa, mirar los requerimientos y la orientación contenida en las NICSP que tratan asuntos similares y relacionados, así como las definiciones, los criterios de reconocimiento y medición para activos, pasivos, ingresos ordinarios y gastos que se describen en otras NICSPs; y
- la administración también puede considerar los pronunciamientos más recientes de otros cuerpos emisores de estándares, así como las prácticas aceptadas de los sectores público y privado.

Aplicar las políticas de contabilidad consistentemente a transacciones similares.

Hacer un cambio en la política de contabilidad solamente si es requerido por una NICSP, o si resulta en información que sea confiable y más relevante.

Si el cambio en la política de contabilidad es requerido por una NICSP, seguir los requerimientos que para la transición tiene ese pronunciamiento. Si no se ha especificado ninguno, o si el cambio es voluntario, aplicar retrospectivamente la nueva política de contabilidad mediante modificación de los períodos anteriores. Si la modificación no es posible, incluir en activos netos / patrimonio el efecto acumulado

del cambio. Si no se puede determinar el efecto acumulado, aplicar prospectivamente la nueva política.

Los cambios en los estimados de contabilidad, por ejemplo, el cambio en la vida útil de un activo, se contabilizan en el período corriente, o en períodos corrientes y futuros.

En la situación en que no esté clara la distinción entre el cambio en la política de contabilidad y el cambio en el estimado de contabilidad, el cambio se trata como un cambio en un estimado de contabilidad.

Todos los errores materiales del período anterior se tienen que corregir retrospectivamente en el primer conjunto de estados financieros autorizado para emisión después de su descubrimiento, haciéndolo mediante modificación de las cantidades comparativas del período anterior o, si el error ocurrió antes del primer período presentado, mediante la modificación del estado de apertura de posición financiera.

II.2.4 NICSP 4 Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010.

Objetivo

Prescribir el tratamiento contable para las transacciones en moneda extranjera y las operaciones en el extranjero, de la entidad.

Resumen

Primero, determine la moneda funcional de la entidad, es decir la moneda del entorno económico primario en el cual opera la entidad.

Luego, convierta a la moneda funcional todos los elementos en moneda extranjera:

- a la fecha de la transacción, para el reconocimiento y la medición registre usando la tasa de cambio al contado;
- en las fechas subsiguientes de presentación de reportes:
 - para los elementos monetarios use la tasa de cierre;
 - para los elementos no monetarios llevados al costo, use las tasas de cambio a la fecha de la transacción; y

- para los elementos no monetarios que se lleven a valor razonable, use las tasas de cambio a la fecha de la valuación; y
- las diferencias de cambio que surjan en la liquidación de los elementos monetarios y en la conversión de los elementos monetarios a una tasa diferente a la de cuando fueron inicialmente reconocidos se incluyen en superávit o déficit, con una excepción, las diferencias de cambio que surgen de elementos monetarios que hacen parte de la inversión neta que la entidad que reporta tiene en una operación en el extranjero se reconocen en los estados financieros consolidados que incluyen la operación en el extranjero, haciéndolo en un componente separado de activos netos / patrimonio. Esas diferencias serán reconocidas en el superávit o déficit en la disposición de la inversión neta.

Los resultados y la posición financiera de las operaciones en el extranjero de la entidad cuya moneda funcional no es la moneda de una economía hiperinflacionaria se convierten a una moneda de presentación diferente usando los siguientes procedimientos:

- los activos y pasivos de cada estado de posición financiera presentado, incluyendo comparativos, se convierten a la tasa de cierre a la fecha del estado de posición financiera;
- los ingresos y gastos de cada estado de desempeño financiero, incluyendo comparativos, se convierten a las tasas de cambio a las fechas de las transacciones; y
- cualquier diferencia de cambio resultante se reconocen como un componente individual de activos netos / patrimonio.

Aplican reglas especiales para la conversión a la moneda de presentación del desempeño financiero y la posición financiera de la entidad cuya moneda funcional es hiperinflacionaria.

II.2.5 NICSP 5 Costos por préstamos.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2001.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable para los costos por préstamos.

Resumen.

Los costos por préstamos incluyen intereses, amortización de descuentos o primas en préstamos, y amortización de los costos adicionales incurridos en el acuerdo del préstamo.

Se permiten dos tratamientos contables:

- modelo del gasto: llevar a gasto todos los costos por préstamos en el período cuando se incurra en ellos; y
- modelo de capitalización: capitalizar los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición o construcción del activo que califique, pero solo cuando sea probable que esos costos resultaran en beneficios económicos futuros o en servicio potencial para la entidad, y los costos se pueden medir confiablemente. Todos los otros costos por préstamos que no satisfacen las condiciones para capitalización se llevan al gasto cuando se incurra en ellos.

Cuando la entidad adopta el modelo de capitalización, ese modelo se tiene que aplicar consistentemente a todos los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de todos los activos de la entidad que califiquen. Los ingresos por inversiones provenientes de inversiones temporales se tienen que deducir de los costos por préstamos actuales.

Activo que califica es el activo que requiere un período sustancial de tiempo para tenerlo listo para el uso que se le intenta dar o para la venta. Ejemplos incluyen edificios de oficinas, hospitales, activos de infraestructura tales como vías, puentes e instalaciones generadoras de energía, así como algunos inventarios.

Si los fondos generalmente se prestan y usan con el propósito de obtener el activo que califica, se aplica la tasa de capitalización (promedio ponderado de los costos por prestamos aplicables a los prestamos generales pendientes durante el período) a los desembolsos incurridos durante el período, para determinar la cantidad de costos por prestamos elegible para capitalización.

II.2.6 NICSP 6 Estados financieros consolidados e individuales.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de la entidad económica según la base contable de devengamiento. Prescribir como contabilizar, en los estados financieros individuales, las inversiones en entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas.

Resumen.

Entidad controlada es la entidad controlada por otra entidad, conocida como la entidad que controla. Control es el poder de gobernar las políticas de operación y financieras. Los estados financieros consolidados son los estados financieros de la entidad económica, entidad que controla y entidades controladas, combinadas, presentados como los de una sola entidad.

Los estados financieros consolidados tienen que incluir todas las entidades controladas, excepto cuando hay evidencia de que:

- se tiene la intención de que el control sea temporal a causa de que la entidad controlada es adquirida y tenida exclusivamente en vista a su disposición subsiguiente dentro de los doce meses siguientes a la adquisición; y
- la administración está buscando activamente un comprador.

No hay excepción para la entidad controlada que opera según restricciones severas de transferencias de fondos en el largo plazo. La entidad controlada no se excluye de la consolidación a causa de que sus actividades sean disímiles a las de las otras actividades dentro de la entidad económica.

Los saldos, transacciones, ingresos ordinarios y gastos entre las entidades que pertenecen a la entidad económica se eliminan por completo.

Los estados financieros consolidados se tienen que preparar usando políticas de contabilidad uniformes para transacciones y otros eventos similares en circunstancias similares.

Las fechas de presentación de reportes de las entidades controladas no pueden ser diferentes a más de tres meses en relación con la fecha de presentación de reportes de la entidad que controla.

El interés minoritario se reporta en activos netos / patrimonio en el estado consolidado de posición financiera, por separado de los activos netos / patrimonio de la entidad que controla, y no se deduce en la medición de los ingresos ordinarios o de los gastos de la entidad económica. Sin embargo, en la cara del estado de desempeño financiero el superávit o déficit de la entidad económica se asigna entre el interés minoritario y el interés mayoritario.

En los estados financieros individuales de la entidad que controla se contabilizan todas sus inversiones en las entidades que controla, asociadas y negocios conjuntos, usando ya sea el método del patrimonio, al costo o como instrumentos financieros.

II.2.7 NICSP 7 Inversiones en asociadas.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir la contabilidad del inversionista para las inversiones en asociadas, cuando la inversión en la asociada conduzca a la tenencia de un interés en la propiedad en la forma de participación accionaria u otra estructura formal de patrimonio.

Resumen

Aplica a todas las inversiones en las cuales el inversionista tenga influencia importante a menos que el inversionista sea:

- una organización de capital de riesgo; o
- un fondo mutuo o fideicomiso o entidad similar, tal como un fondo de seguros vinculado a inversión que se mida a valor razonable, con los cambios en el

valor razonable reconocidos en el superávit o déficit en el período del cambio, de acuerdo con los estándares internacionales o nacionales de contabilidad que sean relevantes y se refieran al reconocimiento y la medición de instrumentos financieros.

Cuando haya evidencia de que la inversión se adquiere y tiene exclusivamente en vista de su disposición dentro de los doce meses siguientes a su adquisición y la administración esta activamente buscando un comprador, la inversión se tiene que clasificar como tenida para negociación y se contabiliza con los estándares internacionales o nacionales de contabilidad que sean relevantes y se refieran al reconocimiento y medición de instrumentos financieros.

De otra manera, el método del patrimonio se usa para todas las inversiones en asociadas en las cuales la entidad tenga influencia importante.

Es presunción de influencia importante si la inversión tenida, directa o indirectamente, es el 20% o más del poder de voto de la asociada.

Según el método del patrimonio, la inversión inicialmente se registra al costo. Luego se ajusta por la participación que el inversionista tenga en el cambio posterior a la adquisición que la entidad donde se invierte tenga en los activos netos / patrimonio. El estado de desempeño financiero del inversionista refleja su participación en el superávit o déficit posterior a la adquisición que tenga la entidad donde se invierte.

Los estados financieros del inversionista se tienen que preparar usando políticas de contabilidad uniformes para transacciones y eventos similares en circunstancias similares.

Las fechas de presentación de reportes de las asociadas no pueden ser más de tres meses diferentes de la fecha de presentación de reportes del inversionista.

Aun si no se preparan estados financieros consolidados, por ejemplo, porque el inversionista no tiene entidades controladas, la contabilidad del patrimonio es requerida si la aplicación de los requerimientos contenidos en los estándares internacionales o nacionales de contabilidad que sean relevantes y se refieran al reconocimiento y medición de instrumentos financieros señalan que la inversión pueda estar deteriorada, la entidad aplica la NICSP 21.

II.2.8 NICSP 8 Intereses en negocios conjuntos.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable requerido por los intereses en negocios conjuntos, independiente de las estructuras o formas legales de las actividades del negocio conjunto.

Resumen.

Aplica a todas las inversiones en las cuales el inversionista tenga control conjunto a menos que el inversionista sea:

- una organización de capital de riesgo; o
- un fondo mutuo o fideicomiso o entidad similar, tal como un fondo de seguros vinculado a inversión que se mida a valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en superávit o déficit en el período de ese cambio, de acuerdo con los estándares internacionales o nacionales de contabilidad que sean relevantes y se refieran al reconocimiento y medición de instrumentos financieros.

La característica clave del negocio conjunto es un acuerdo vinculante por medio del cual dos o más partes se comprometen a realizar una actividad que esté sujeta a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden clasificarse como operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Para cada tipo de negocio conjunto aplican diferentes tratamientos contables.

En las operaciones controladas conjuntamente el participante reconoce los activos que controla, y los gastos y pasivos en que incurre, así como su participación en los ingresos ordinarios ganados, haciéndolo en los estados financieros tanto individuales como consolidados.

En cuanto a los Activos controlados conjuntamente el participante reconoce en sus estados financieros su participación en los activos controlados conjuntamente, cualesquiera pasivos en que haya incurrido, y su participación en cualesquiera pasivos incurridos conjuntamente con los otros participantes, los ingresos ordinarios ganados a

partir de la venta o uso de su participación en el resultado del negocio conjunto, su participación de los gastos incurridos por el negocio conjunto, y los gastos incurridos directamente con relación a sus intereses en el negocio conjunto. Esas reglas aplican a los estados financieros tanto individuales como consolidados.

A las entidades controladas conjuntamente se permiten dos políticas de contabilidad:

- consolidación proporcional: según este método, el estado de posición financiera del participante incluye su participación en los activos que controla conjuntamente y su participación en los pasivos por los cuales es responsable conjuntamente. Su estado de posición financiera incluye su participación en los ingresos ordinarios y en los gastos de la entidad controlada conjuntamente; y
- el método del patrimonio, tal y como se describe en la NICSP 7.

Cuando hay evidencia de que el interés en el negocio conjunto se adquiere y tiene exclusivamente en vista a su disposición dentro de los doce meses siguientes a la adquisición y la administración está buscando activamente un comprador, el interés tiene que ser clasificado como tenido para negociación y contabilizado de acuerdo con el estándar nacional o internacional que sea relevante y trate el reconocimiento y medición de instrumentos financieros.

II.2.9 NICSP 9 Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de transacciones y eventos de intercambio

Resumen.

La NICSP 9 aplica a los ingresos ordinarios que surgen de las siguientes transacciones y eventos de intercambio:

- la prestación de servicios;
- la venta de bienes; y

- el uso, por parte de otros, de activos de la entidad que generan intereses, regalías y dividendos.

Los ingresos ordinarios se tienen que medir al valor razonable de la consideración recibida o por cobrar

Reconocimiento:

- provenientes de la venta de bienes: cuando los riesgos y recompensas importantes han sido transferidos al comprador, perdiendo el vendedor el control efectivo, la cantidad de los ingresos se puede medir confiablemente, es probable que los beneficios económicos o el servicio potencial asociado con la transacción fluirá para la entidad, y los costos incurridos o a ser incurridos con relación a la transacción se pueden medir confiablemente;
- provenientes de la prestación de servicios: referencia a la etapa de terminación de la transacción a la fecha de presentación del reporte, provisto que el resultado de la transacción se puede estimar confiablemente. Si el resultado de la transacción no se puede estimar confiablemente, los ingresos ordinarios se tienen que reconocer solamente en la extensión en que sean recuperables los gastos reconocidos.
- por intereses, regalías y dividendos: se reconocen cuando sea probable que los beneficios económicos o el servicio potencial fluirán para la entidad, y la cantidad del ingreso ordinario se puede medir confiablemente.

Intereses, en base a la proporción de tiempo que tenga en cuenta el rendimiento efectivo del activo.

Regalías, en la medida en que sean ganados de acuerdo con la sustancia del acuerdo relevante.

Dividendos o sus equivalentes, cuando se establezca el derecho del accionista o el derecho de la entidad a recibir el pago.

II.2.10 NICSP 10 Información financiera en economías hiperinflacionarias.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002.

Objetivo.

Prescribir estándares específicos para las entidades que reporten en la moneda de una economía hiperinflacionaria, de manera que los estados financieros que se suministren, incluyendo la información financiera consolidada, sean significativos.

Resumen.

Los estados financieros de la entidad que reporta en la moneda de una economía hiperinflacionaria se tienen que establecer en los términos de la unidad de medición corriente a la fecha de presentación del reporte.

Las cifras comparativas para el período anterior, o para los períodos anteriores, así como cualquier información con relación a los períodos anteriores, se tienen que establecer en la misma unidad de medición corriente a la fecha de la presentación del reporte.

El superávit o déficit en la posición monetaria neta se tiene que revelar por separado en el estado de desempeño financiero.

Cuando las entidades del Sector Público incluyen en sus estados financieros la información presupuestal relacionada, la información presupuestal también tiene que ser re emitida en la misma unidad de medición corriente.

Generalmente una economía es hiperinflacionaria cuando durante 3 años hay una tasa de inflación acumulada del 100%.

II.2.11 NICSP 11 Contratos de construcción.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable para los ingresos ordinarios y los costos asociados con los contratos de construcción en los estados financieros del contratista.

Resumen.

Los ingresos ordinarios del contrato comprenden la cantidad inicial acordada en el contrato junto con las variaciones en el trabajo del contrato, los reclamos y los pagos de incentivos en la extensión en que sea probable que resultaran en ingresos ordinarios y se puedan medir confiablemente.

Los ingresos ordinarios del contrato se miden al valor razonable de la consideración recibida o por cobrar.

Los costos del contrato tienen que comprender los costos que se relacionen directamente con el contrato específico, costos que sean atribuibles a la actividad general del contrato y que puedan ser asignados al contrato sobre una base sistemática y racional, junto con otros tales costos que sean directamente atribuibles al cliente según los términos del contrato.

Cuando el resultado del contrato de construcción se puede estimar confiablemente, los ingresos ordinarios y los costos se tienen que reconocer por referencia a la etapa de terminación de la actividad del contrato a la fecha de presentación del reporte.

Si el resultado no se puede estimar confiablemente, no se puede reconocer superávit. En lugar de ello, los ingresos ordinarios del contrato se tienen que reconocer solamente en la extensión en que se espere recuperar los costos incurridos del contrato, y los costos del contrato se tienen que llevar al gasto cuando se incurre en ellos.

Con relación a los contratos de construcción en los cuales al inicio del contrato se tenga la intención de que los costos del contrato sean recuperados totalmente a partir de las partes del contrato de construcción: si es probable que los costos totales del contrato excederán los ingresos ordinarios totales del contrato, el déficit esperado se tiene que reconocer inmediatamente.

II.2.12 NICSP 12 Inventarios.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable de los inventarios, incluyendo la determinación del costo y el reconocimiento del gasto, e incluyendo cualquier castigo al valor realizable neto. También proporciona orientación sobre las formulas del costo que se usan para asignar los costos a los inventarios.

Resumen.

Se requiere que los inventarios sean medidos al más bajo entre el costo y el valor realizable neto. Cuando los inventarios se adquieren a través de una transacción que no es de intercambio, su costo se tiene que medir a su valor razonable a la fecha de adquisición. Sin embargo, se requiere que los inventarios sean medidos al más bajo entre el costo y el costo de reemplazo corriente cuando son tenidos para:

- distribución sin cargo o por un cargo nominal; o
- consumo en el proceso de producción de bienes a ser distribuidos sin cargo o por un valor nominal.

Los costos incluyen todos los costos de compra, costos de conversión y los costos para hacer que el inventario esté en su localización y condición presente, pero no las diferencias de cambio y los costos de venta. Los descuentos comerciales, las rebajas y otros elementos similares se deducen al determinar los costos de compra.

Para los elementos de inventario que no sean intercambiables, los costos específicos se atribuyen a los elementos individuales específicos del inventario.

La entidad tiene que aplicar la misma formula de costo a todos los inventarios que tengan naturaleza y uso similar para la entidad. La diferencia en la localización geográfica de los inventarios por si misma no es suficiente para justificar el uso de diferentes formulas de costo.

Para los elementos intercambiables, el costo se determina sobre una base ya sea de FIFO o de promedio ponderado. No se permite LIFO.

Para los inventarios con naturaleza o uso diferente, se pueden justificar diferentes formulas de costo.

Cuando los inventarios se venden, intercambian o distribuyen, el valor en libros se tiene que reconocer como gasto del período en el cual se reconocen los ingresos ordinarios relacionados. Si no hay ingresos ordinarios que estén relacionados, el gasto se reconoce cuando los bienes se distribuyen o cuando han sido prestados los servicios relacionados.

Los castigos al valor razonable neto se reconocen como gasto en el período en el cual ocurre la pérdida o el castigo. Las reversas que surgen del incremento en el valor realizable neto se reconocen como reducción de los gastos de inventario en el período en el cual ocurren.

II.2.13 NICSP 13 Arrendamientos.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas de contabilidad apropiadas y las revelaciones a aplicar en relación con los arrendamientos financieros y operacionales.

Resumen.

El arrendamiento se clasifica como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y recompensas incidentales a la propiedad del activo. Eventualmente puede o no transferirse el título. Ejemplos:

- arrendamiento que cubre sustancialmente toda la vida del activo; y/o
- el valor presente de los pagos de arrendamiento es sustancialmente igual al valor razonable del activo.

Todos los otros arrendamientos se clasifican como arrendamientos operacionales. Los elementos, terreno y edificación del arrendamiento de terreno y edificaciones se consideran por separado para los propósitos de la clasificación del arrendamiento.

Arrendamientos financieros - Contabilidad del arrendador:

- reconoce el activo y el pasivo al más bajo entre el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento y el valor razonable del activo, determinado al inicio del arrendamiento. La tasa de descuento aplicable para calcular el valor presente tiene que ser la tasa de interés implícita en el arrendamiento o la tasa incremental de endeudamiento;
- política de depreciación, como para los activos que son propios; y
- pago del arrendamiento financiero, se divide proporcionalmente entre el interés y la reducción del pasivo pendiente.

Arrendamientos financieros - Contabilidad del arrendatario:

- reconoce como cuenta por cobrar en el estado de posición financiera, a una cantidad igual a la inversión neta en el arrendamiento; y
- reconoce los ingresos ordinarios financieros con base en un patrón que refleje una tasa de retorno periódica constante sobre la inversión neta del arrendatario.

Arrendamientos operacionales - Contabilidad del arrendatario:

- reconoce los pagos de arrendamiento como un gasto en el estado de desempeño financiero sobre una base de línea recta durante el término del arrendamiento, a menos que otra base sistemática sea representativa del patrón de tiempo del beneficio del usuario.

Arrendamientos operacionales - Contabilidad del arrendador:

- los activos tenidos para arrendamientos operacionales se tienen que presentar en el estado de posición financiera del arrendador de acuerdo con la naturaleza del activo; y
- los ingresos ordinarios por arrendamiento se tienen que reconocer sobre una base de línea recta durante el término del arrendamiento, a menos que otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo de los beneficios.

Los arrendadores de arrendamientos operacionales tienen que adicionar al valor en libros del activo arrendado los costos directos iniciales incurridos en la negociación y acuerdo del arrendamiento operacional, y reconocerlos como gasto durante el término del arrendamiento sobre la misma base que los ingresos ordinarios del arrendamiento.

El tratamiento contable de las transacciones de venta y retro arriendo depende de si esencialmente son arrendamientos financieros u operacionales.

II.2.14 NICSP 14 Eventos ocurridos después de la fecha de presentación del reporte.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir:

- cuando la entidad tiene que ajustar sus estados financieros por eventos ocurridos después de la fecha de presentación del reporte;
- revelaciones que la entidad debe hacer sobre la fecha cuando los estados financieros fueron autorizados para emisión, y sobre los eventos ocurridos después de la fecha de presentación del reporte.

Resumen.

Eventos ocurridos después de la fecha de presentación del reporte son los eventos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación del reporte y la fecha cuando se autoriza la emisión de los estados financieros.

Eventos de ajuste después de la fecha de presentación del reporte, son los que proveen evidencia de condiciones que existían a la fecha de presentación del reporte. Se ajustan los estados financieros para reflejar los eventos que proveen evidencia de condiciones que existían a la fecha de presentación del reporte.

Eventos de que no se ajustan después de la fecha de presentación del reporte, son los que señalan condiciones que surgen después de la fecha de presentación del reporte. No se ajustan los estados financieros para reflejar los eventos que surgen después de la fecha de presentación del reporte.

Los dividendos propuestos o declarados después de la fecha de presentación del reporte no se pueden reconocer como pasivo a la fecha de presentación del reporte. Se requiere revelación.

La entidad no puede preparar sus estados financieros sobre la base de empresa en marcha si eventos después de la fecha de presentación del reporte señalan que el supuesto de empresa en marcha no es apropiado.

La entidad tiene que revelar la fecha cuando fue autorizada la emisión de los estados financieros y quien dio la autorización. Si otro cuerpo tiene el poder de enmendar los estados financieros después de la emisión, la entidad tiene que revelar ese hecho.

Si la entidad obtiene información después de la fecha de presentación del reporte, pero antes que se autorice la emisión de los estados financieros, sobre condiciones que existían a la fecha de presentación del reporte, la entidad tiene que actualizar las revelaciones que se relacionan con esas condiciones, haciéndolo a la luz de la nueva información.

La entidad tiene que revelar lo siguiente por cada categoría material de evento de no ajuste después de la fecha de presentación del reporte:

- la naturaleza del evento; y
- un estimado de su efecto financiero, o una declaración de que tal estimado no se puede hacer.

II.2.15 NICSP 15 Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación.

Fue reemplazada por las NICSP 28 y 29

II.2.16 NICSP 16 Propiedad para inversión.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable de la propiedad para inversión y las revelaciones relacionadas.

Resumen.

Propiedad para inversión es el terreno o las edificaciones, sean tenidas por el propietario o según un arrendamiento financiero, para ganar alquileres o para apreciación de capital o ambos, más que para:

- uso en la producción o suministro de bienes o por propósitos administrativos;

- venta en el curso ordinario de las operaciones.

La propiedad para inversión se tiene que reconocer como activo cuando, y solo cuando:

- sea probable que los beneficios económicos futuros o el servicio potencial que estén asociados con la propiedad para inversión fluirán para la entidad;
- el costo o el valor razonable de la propiedad para inversión se pueden medir confiablemente.

La NICSP 16 no aplica a la propiedad ocupada por el propietario o a la propiedad que este siendo construida o desarrollada para uso futuro como propiedad para inversión, ni a la propiedad tenida para la venta en el curso ordinario de los negocios.

La propiedad para inversión tiene que ser medida inicialmente al costo. Los costos de transacción se tienen que incluir en esta medición inicial. Cuando la inversión se adquiere sin costo o por un valor nominal, mediante una transacción que no es de intercambio, su costo se tiene que medir como su valor razonable a la fecha de adquisición.

Después del reconocimiento la entidad puede escoger como su política de contabilidad ya sea el modelo del valor razonable o el modelo del costo:

- modelo del valor razonable; la propiedad para inversión se mide a valor razonable, y los cambios en el valor razonable se reconocen en superávit o déficit del período en el cual surge; o
- modelo del costo: la propiedad para inversión se mide al costo depreciado menos cualesquiera pérdidas por deterioro acumuladas. Aun así se tiene que revelar el valor razonable de la propiedad para inversión.

El modelo de medición seleccionado se tiene que aplicar a toda la propiedad para inversión de la entidad.

Si la entidad usa el modelo del valor razonable pero, cuando se adquiere una propiedad particular, hay evidencia clara de que la entidad no será capaz de determinar el valor razonable sobre una base continua, para esa propiedad se usa el modelo del costo, y se tiene que continuar usando hasta la disposición de la propiedad. En ese caso el valor residual de la propiedad para inversión se tiene que asumir que es cero.

El cambio de un modelo a otro se puede hacer solamente si el cambio resultara en una presentación más apropiada, la cual es altamente improbable para el cambio desde el modelo del valor razonable hacia el modelo del costo.

El interés en la propiedad tenido por el arrendatario según un arrendamiento operacional puede calificar como propiedad para inversión provisto que el arrendatario usa el modelo del valor razonable de la NICSP 16. En este caso, el arrendatario contabiliza el arrendamiento como si fuera un arrendamiento financiero.

II.2.17 NICSP 17 Propiedad, planta y equipo.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

Objetivo.

Prescribir los principios para el reconocimiento inicial y el subsiguiente tratamiento contable (determinación del valor en libros y de los cargos por depreciación y las pérdidas por deterioro) para la propiedad, planta y equipo, de manera que los usuarios de los estados financieros puedan discernir la información sobre la inversión que la entidad tiene en su propiedad, planta y equipo y los cambios en tal inversión.

Resumen.

Los elementos de propiedad, planta y equipo se tienen que reconocer como activos si, y solamente si es probable que los beneficios económicos futuros o el servicio potencial asociado con el elemento fluirán para la entidad, y el costo o el valor razonable del elemento se puede medir confiablemente.

La NICSP 17 no requiere o prohíbe el reconocimiento de activos que son bienes heredados. A la entidad que reconoce sus activos que son bienes heredados se le requiere que cumpla con los requerimientos de revelación de la NICSP 17 con relación a esos activos que son bienes heredados que han sido reconocidos y puede, pero no se requiere que lo haga, cumplir con los otros requerimientos de la NICSP 17 con relación a esos activos que son bienes heredados.

El equipo militar especial normalmente dará satisfacción a la definición de propiedad, planta y equipo y tiene que ser reconocido como activo. Los activos de infraestructura,

tales como redes de carreteras, sistemas de alcantarillado y redes de comunicaciones, se tienen que contabilizar de acuerdo con esta NICSP.

El reconocimiento inicial es al costo, el cual incluye todos los costos necesarios para conseguir que el activo éste listo para el uso que se tiene la intención de darle. Cuando el activo se adquiere sin costo, o a un costo nominal, su costo es su valor razonable a la fecha de adquisición. Si se difiere el pago, se tienen que reconocer los intereses.

Posteriormente a la adquisición, la NICSP 17 permite la selección del modelo de contabilidad para toda la clase de propiedad, planta y equipo:

- modelo del costo: el activo se lleva al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro; o
- modelo de revaluación: el activo se lleva a la cantidad revaluada, la cual es el valor razonable a la fecha de revaluación menos la depreciación y pérdidas por depreciación subsiguientes.

Según el modelo de revaluación, las revaluaciones se tienen que llevar a cabo regularmente. Todos los elementos de una clase dada se tienen que revaluar. Los incrementos por revaluación se tienen que acreditar directamente al superávit por revaluación. Sin embargo, el incremento se tiene que reconocer como ingreso ordinario en superávit o déficit en la medida en que se revierta la disminución por revaluación de la misma clase de activos previamente reconocida como gasto en superávit o déficit. Las disminuciones por revaluación se debitan primero contra el superávit por revaluación relacionado con la misma clase de activos, y cualquier exceso contra superávit o déficit. Cuando se dispone del activo revaluado, el superávit por revaluación se transfiere directamente a los superávit o déficit acumulados y no se recicla a través de superávit o déficit.

Los incrementos y disminuciones por revaluación relacionados con activos individuales dentro de una clase de propiedad, planta y equipo se tienen que compensar unos con otros con esa clase pero no se pueden compensar con relación a activos de clases diferentes.

Cada parte de un elemento de propiedad, planta y equipo con un costo que sea importante en relación con el costo total del elemento se tiene que depreciar por separado.

La depreciación se carga sistemáticamente durante la vida útil del activo. El método de depreciación tiene que reflejar el patrón con el cual se espera que los beneficios económicos futuros o el servicio potencial del activo se espere sean consumidos por la entidad. El valor residual tiene que ser revisado al menos anualmente y tiene que ser igual a la cantidad que la entidad recibiría actualmente si el activo ya estuviera en la edad y condición que se espere al final de su vida útil. Si la operación de un elemento de propiedad, planta y equipo, por ejemplo una aeronave, requiere inspecciones importantes regulares, cuando se realiza cada inspección su costo se reconoce en el valor en libros del activo como un reemplazo, si se satisface el criterio de reconocimiento. Si las expectativas difieren con relación a los estimados anteriores, el cambio se tiene que reconocer como un cambio en un estimado de contabilidad de acuerdo con la NICSP 3.

El terreno y las edificaciones son activos separables y se contabilizan por separado, aun si se adquieren juntos. El terreno normalmente tiene una vida útil ilimitada, y por consiguiente no se deprecia.

Para determinar si un elemento de propiedad, planta y equipo esta deteriorado, la entidad aplica la NICSP 21 o la NICSP 26, según sea apropiado.

Todos los intercambios de propiedad, planta y equipo se tienen que medir a valor razonable, incluyendo los intercambios de elementos similares, a menos que la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial, o el valor razonable ni del activo recibido ni del activo dado se puedan medir confiablemente.

El valor en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo se tiene que dejar de reconocer en la disposición, o cuando de su uso o disposición no se esperen beneficios económicos futuros o servicio potencial

La ganancia o pérdida que surge cuando se deja de reconocer un elemento de propiedad, planta y equipo se tiene que incluir en superávit o déficit en ese momento. Las ganancias no se pueden clasificar como ingresos ordinarios, la ganancia o pérdida que surge del cuando se deja de reconocer un elemento de propiedad, planta y equipo se tiene que determinar como la diferencia de los resultados netos de la disposición, si los hay, y el valor en libros del elemento.

La NICSP 17 contiene determinaciones para la transición, las cuales permiten que las entidades no reconozcan propiedad, planta y equipo para los períodos de presentación

de reportes que comiencen en una fecha dentro de los cinco años siguientes a la fecha de la adopción por primera vez de la contabilidad por lo devengado de acuerdo con los estándares internacionales de contabilidad del Sector Público.

Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que satisfagan de otra forma la definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de las propiedades, planta y equipo. Si una entidad reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de revelación de la información de esta Norma y puede, pero no se requiere, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Las determinaciones para la transición permiten que la entidad, en la adopción por primera vez de este estándar, reconozca propiedad, planta y equipo al costo o al valor razonable.

II.2.18 NICSP 18 Presentación de reportes sobre segmentos.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2003.

Objetivo.

Establecer principios para la presentación de reportes sobre la información financiera de segmentos para entender mejor el desempeño pasado de la entidad y para identificar las fuentes asignadas para respaldar las actividades principales de la entidad, así como para mejorar la transparencia de la información financiera y permitirle a la entidad descargar de mejor manera las obligaciones de su responsabilidad.

Resumen.

La entidad que prepare y presente estados financieros según la base de contabilidad de lo devengado tiene que aplicar la NICSP 18 en la presentación de la información sobre segmentos.

Si se presentan juntos tanto, los estados financieros consolidados de la entidad de gobierno o de otra entidad de carácter económico y los estados financieros individuales de la entidad que controla, la información sobre segmentos se necesita presentar solamente con base en los estados financieros consolidados.

Se requiere que las entidades reporten sobre los segmentos haciéndolo en una base que sea apropiada para valorar el desempeño pasado de la entidad en el logro de sus objetivos y para la toma de decisiones sobre la asignación futura de los recursos.

Con el propósito de identificar sus segmentos de servicio y sus segmentos geográficos la entidad normalmente mira su estructura organizacional y su sistema de presentación de reportes internos.

Los departamentos y agencias del gobierno usualmente son administrados y reportan internamente de acuerdo con líneas de servicio porque esto refleja la manera como se identifican sus resultados principales, se monitorean sus logros y se identifican y presupuestan sus necesidades de recursos. Cuando esto ocurre, el sistema de presentación de reportes internos refleja la estructura de segmentos de servicio.

La entidad puede estar organizada y reportarle internamente al cuerpo de gobierno y al administrador principal sobre una base regional, sea dentro o a través de las fronteras nacionales, estatales, locales u otras de carácter jurisdiccional.

Los segmentos usualmente se basaran en los principales bienes y servicios que la entidad provee, los programas que opera o las actividades que realiza.

Se suministra orientación sobre los segmentos que son reportables, pero la NICSP 18 no especifica umbrales cuantitativos que se tengan que aplicar en la identificación de los segmentos reportables.

La estructura primaria y secundaria de presentación de reportes puede ser adoptada realizando solamente revelaciones limitadas sobre los segmentos secundarios.

La información del segmento se tiene que basar en las mismas políticas de contabilidad del grupo consolidado o de la entidad.

Los activos que sean usados conjuntamente por dos o más segmentos tienen que ser asignados a los segmentos si, y solamente si, sus ingresos ordinarios y gastos relacionados también se asignan a esos segmentos.

Si un segmento se identifica como segmento por primera vez, los datos del segmento correspondientes al período anterior que se presenten para propósitos comparativos se tienen que volver a emitir para reflejar el segmento recientemente reportado como segmento separado.

II.2.19 NICSP 19 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004

Objetivo.

Prescribir el criterio apropiado para el reconocimiento y las bases de medición para provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como para asegurar que en las notas a los estados financieros se revela información suficiente para permitirles a los usuarios entender su naturaleza, oportunidad y cantidad. Por consiguiente, la NICSP 19 tiene la intención de asegurar que en los estados financieros se incluyen solamente obligaciones que sean genuinas. Los gastos futuros planeados, aun cuando estén autorizados por la administración, se excluyen del reconocimiento, dado que son devengados por pérdidas auto aseguradas, incertidumbres generales y otros eventos que todavía no han ocurrido.

Resumen.

Se reconoce una provisión solamente cuando:

- un evento pasado ha creado una obligación presente legal o constructiva;
- es probable la salida de recursos que conllevan beneficios económicos o servicio potencial requeridos para liquidar la obligación;
- la cantidad de la obligación se puede estimar confiablemente.

La cantidad que se reconoce como provisión es el mejor estimado de la cantidad del desembolso que se requiere para liquidar la obligación a la fecha de presentación del reporte.

Se requiere la revisión de las provisiones en cada fecha de presentación de reportes para ajustar los cambios para reflejar el mejor estimado corriente.

Si ya no es probable que se requiera la salida de recursos que conlleven beneficios económicos o servicio potencial para liquidar la obligación, se tiene que revertir la provisión.

Las provisiones se utilizan solamente para los propósitos para los cuales inicialmente se tuvo la intención.

Los ejemplos de las provisiones pueden incluir contratos onerosos, provisiones para reestructuración, garantías, devoluciones y restauración del sitio.

La provisión para restauración tiene que incluir solamente los desembolsos directos que surgen de la reestructuración, los cuales son aquellos que son tanto:

- necesariamente implicados para la reestructuración; y
- no estén asociados con las actividades continuas de la entidad.

El pasivo contingente surge cuando:

- hay una obligación posible a ser confirmada por un evento futuro que esta por fuera del control de la entidad; o
- la obligación presente puede requerir, pero probablemente no requerirá, la salida de recursos que conllevan beneficios económicos o servicio potencial; o
- no se puede hacer un estimado suficientemente confiable de la cantidad de la obligación presente.

Los pasivos contingentes solamente requieren revelación, no reconocimiento. Si la posibilidad de la salida es remota, entonces no se revela.

El activo contingente surge cuando la entrada de beneficios económicos o el servicio potencial es probable, pero no virtualmente cierto, y la ocurrencia depende de un evento que esta por fuera del control de la entidad.

Los activos contingentes solamente requieren revelación, no reconocimiento. Si la realización del ingreso ordinario es virtualmente cierta, el activo relacionado no es un activo contingente y entonces es apropiado el reconocimiento del activo y del ingreso ordinario relacionado.

Si la entidad tiene un contrato oneroso, la obligación presente, neta de recuperaciones, según el contrato se tiene que reconocer y medir como provisión.

II.2.20 NICSP 20 Revelaciones sobre partes relacionadas.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2004.

Objetivo.

Asegurar que los estados financieros revelan la existencia de las relaciones con partes relacionadas y las transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas. Esta

información se requiere para propósitos de responsabilidad y para facilitar un mejor entendimiento de la posición y el desempeño financieros de la entidad que reporta.

Resumen.

Partes relacionadas son las partes que controlan o tienen influencia importante sobre la entidad que reporta, incluyendo entidades que controlan, los propietarios y sus familias, inversionistas principales y personal clave de la administración, y las partes que son controladas o influidas de manera importante por la entidad que reporta, incluyendo entidades controladas, negocios conjuntos, asociadas y planes de beneficio posteriores al empleo. Si la entidad que reporta y otra entidad están sujetas a control común, esas entidades también se consideran partes relacionadas.

Se requiere la revelación de:

- relaciones que implican control aun cuando no haya habido transacciones entre ellas;
- transacciones con partes relacionadas; y
- compensación de la administración, incluyendo el análisis por tipo de compensación.

Para las transacciones con partes relacionadas, se requiere revelación de la naturaleza de la relación, los tipos de transacciones que han ocurrido y los elementos de las transacciones que sean necesarios para aclarar la importancia que estas transacciones tienen para sus operaciones y que sean suficientes para permitir que los estados financieros provean información relevante y confiable para los propósitos de la toma de decisiones y de la responsabilidad.

Son ejemplos de transacciones con partes relacionadas que pueden conducir a revelaciones por parte de la entidad que reporta:

- compras o transferencias/ventas de bienes, terminados o no terminados;
- compras o transferencias/ventas de propiedad y otros activos;
- prestación o recepción de servicios;
- acuerdos de agencia;
- arrendamientos;
- transferencias de investigación y desarrollo;
- transferencias según acuerdos de licencia;

- transferencias según acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y contribuciones de patrimonio; y
- prestación de garantías o colaterales.

II.2.21 NICSP 21 Deterioro de activos que no generan efectivo.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2006

Objetivo.

Asegurar que los activos que no generan efectivo son llevados a no más que su valor recuperable del servicio y prescribir como se calcula la cantidad recuperable del servicio.

Resumen.

La NICSP 21 aplica a todos los activos que no generan efectivo excepto los activos que surgen de contratos de construcción (ver la NICSP 11), inventarios (ver la NICSP 12), activos financieros que se incluyan en el alcance de la NICSP 29, inversión en propiedad medida a valor razonable (ver la NICSP 16), propiedad, planta y equipo que no genera efectivo y que se mide a cantidades revaluadas (ver la NICSP 17), y otros activos respecto de los cuales los requerimientos de contabilidad para el deterioro se incluyan en otras NICSPs.

Las entidades del Sector Público que tienen activos que generan efectivo tienen que aplicar la NICSP 26 a tales activos.

La pérdida por deterioro del activo que no genera efectivo es la cantidad por la cual el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable del servicio.

La pérdida por deterioro se tiene que reconocer inmediatamente en superávit o déficit.

Después del reconocimiento de la pérdida por deterioro, el cargo por depreciación por el activo se tiene que ajustar en los períodos futuros para asignar el valor en libros revisado del activo, menos su valor residual, si lo hay, haciéndolo sobre una base sistemática durante la vida útil restante.

La cantidad recuperable del servicio es el más alto entre el valor razonable menos los costos de venta del activo que no genera efectivo y su valor en uso. El valor presente

del potencial de servicio restante del activo se determina usando cualquiera de los siguientes tres enfoques, y depende de la disponibilidad de datos y de la naturaleza del deterioro:

- enfoque del costo de reemplazo depreciado: el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina como el costo de reemplazo depreciado del activo. El costo de reemplazo del activo es el costo para reemplazar el potencial bruto de servicio del activo. El costo se deprecia para reflejar el activo en la condición en la cual se usa. El activo puede ser reemplazado ya sea mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante el reemplazo de su potencial de servicio bruto. El costo de reemplazo depreciado se mide como el costo de reproducción o reemplazo del activo, cualquiera que sea el más bajo, menos la depreciación acumulada calculada con base en tal costo, para reflejar el potencial de servicio ya consumido o expirado del activo;
- enfoque del costo de recuperación: el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina mediante sustraer el costo de restauración estimado del activo del costo corriente de reemplazar el potencial de servicio restante del activo antes del deterioro. El último costo usualmente es determinado como el costo de reproducción o reemplazo depreciado del activo cualquiera que sea el más bajo;
- enfoque de unidades de servicio: el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina mediante reducir el costo corriente del potencial de servicio restante del activo antes de deterioro para conformarlo con el número reducido de unidades de servicio que se espera del activo en su estado deteriorado. Tal y como ocurre con el enfoque de restauración, el costo corriente de reemplazar el potencial de servicio restante del activo antes de deterioro usualmente se determina como el costo de reproducción o reemplazo depreciado del activo antes de deterioro, cualquiera que sea el más bajo.

En cada fecha de presentación de reportes, se revisan los activos por cualquier indicador de que el activo pueda estar deteriorado. Si se señala el deterioro, la entidad tiene que estimar la cantidad de servicio recuperable. En ciertas circunstancias se permite revertir las pérdidas por deterioro de años anteriores.

II.2.22 NICSP 22 Revelación de información financiera sobre el sector gobierno en general.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de abril de 2009.

Objetivo.

Prescribir los requerimientos de revelación para los gobiernos que eligen presentar información sobre el sector gobierno en general (GGs = general government sector) en sus estados financieros consolidados. La revelación de información apropiada sobre el GGS de un gobierno puede ofrecer un mejor entendimiento de la relación entre las actividades de mercado y de no mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de la información financiera.

Resumen.

La información financiera sobre el sector de gobierno en general tiene que ser revelada en conformidad con las políticas de contabilidad adoptadas para preparar y presentar los estados financieros consolidados del gobierno, con dos excepciones:

- el sector de gobierno en general no tiene que aplicar los requerimientos de la NICSP 6 “*Estados financieros consolidados e individuales*” con relación a las entidades de los sectores de las corporaciones financieras públicas y de las corporaciones no financieras públicas;
- el sector gobierno en general tiene que reconocer como activo su inversión en los sectores de las corporaciones financieras públicas y de las corporaciones no financieras públicas y tiene que contabilizar ese activo al valor en libros de los activos netos de las entidades donde invierte.

Las revelaciones que se hacen con relación al sector gobierno en general tienen que incluir al menos lo siguiente:

- Activos por clases principales, mostrando por separado la inversión en otros sectores;
- Pasivos por clases principales;
- Activos netos /patrimonio;

- Incrementos y disminuciones totales por revaluación, así como otros elementos de ingresos ordinarios y gastos reconocidos directamente en activos netos /patrimonio;
- Ingresos ordinarios por clases principales;
- Gastos por clases principales;
- Superávit o déficit;
- Flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, por clases principales;
- Flujos de efectivo provenientes de las actividades de inversión; y
- Flujos de efectivo provenientes de las actividades de financiación.

La manera de la presentación de las revelaciones sobre el sector gobierno en general no debe ser más prominente que los estados financieros del gobierno preparados de acuerdo con las NICSPs.

Se tienen que hacer las revelaciones de las entidades controladas importantes que se incluyan en el sector gobierno en general y de cualquier cambio en esas entidades con relación al período anterior, junto con la explicación de las razones por las cuales cualquiera de tales entidades que anteriormente fue incluida en el sector gobierno en general ya no se incluye.

Las revelaciones del sector gobierno en general se tienen que conciliar con los estados financieros del gobierno mostrando por separado la cantidad del ajuste para cada elemento equivalente contenido en los estados financieros.

II.2.23 NICSP 23 Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de no intercambio (impuestos y transferencias).

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 30 de junio de 2008. Hay varias determinaciones para la transición.

Objetivo.

Prescribir requerimientos para la información financiera de los ingresos ordinarios que provienen de transacciones de no intercambio, diferentes a las transacciones de no intercambio que dan origen a una combinación de entidad.

Resumen.

Transacciones de intercambio son las transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o ha extinguido pasivos, y directamente da a cambio aproximadamente igual valor, principalmente en la forma de efectivo, bienes, servicios o uso de activos, a otra entidad.

Transacciones de no intercambio son las transacciones que no son de intercambio. En una transacción de no intercambio, la entidad ya sea recibe valor de otra entidad sin directamente dar a cambio aproximadamente igual valor, o le da valor a otra entidad sin directamente recibir a cambio aproximadamente igual valor.

Las transferencias son entradas de beneficios económicos futuros o de servicio potencial proveniente de transacciones de no intercambio, diferentes a los impuestos.

Las estipulaciones a los activos transferidos son los términos contenidos en las leyes o en la regulación, o en un acuerdo vinculante, impuestos al uso del activo transferido por entidades externas a la entidad que reporta.

Las condiciones a los activos transferidos son estipulaciones que especifican que los beneficios económicos futuros o el servicio potencial que conlleva el activo se requieren que sea consumido por quien recibe el activo, dado que los beneficios económicos especificados o futuros o el servicio potencial tienen que ser devueltos a quien hace la transferencia.

Las restricciones a los activos transferidos son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede ser usado el activo transferido, pero no especifican los beneficios económicos futuros o el servicio potencial que se requiere sea devuelto a quien hace la transferencia si no se despliega tal y como se especifico.

La entrada de recursos provenientes de la transacción de no intercambio, diferente a los servicios en especie, que satisface la definición de activo se tiene que reconocer como activo cuando, y solamente cuando se satisface el siguiente criterio de reconocimiento:

- sea probable que los beneficios económicos futuros o el servicio potencial asociados con el activo fluirán para la entidad; y
- el valor razonable del activo se puede medir confiablemente.

El activo adquirido mediante una transacción de no intercambio tiene que ser medido inicialmente a su valor razonable a la fecha de adquisición.

La entrada de recursos provenientes de la transacción de no intercambio reconocida como activo se tiene que reconocer como ingresos ordinarios, excepto en la extensión en que también se reconozca un pasivo con relación a la misma entrada.

Cuando la entidad satisface una obligación presente reconocida como pasivo con relación a la entrada de recursos provenientes de una transacción de no intercambio reconocida como activo, tiene que reducir el valor en libros del pasivo reconocido y reconocer una cantidad de ingresos ordinarios igual a esa reducción.

Los ingresos ordinarios provenientes de las transacciones de no intercambio se tienen que medir a la cantidad del incremento en los activos netos reconocidos por la entidad.

La obligación presente que surge de la transacción de no intercambio que satisface la definición de pasivo se tiene que reconocer como pasivo cuando, y solo cuando se satisface el siguiente criterio de reconocimiento:

- es probable que la salida de recursos que implican beneficios económicos futuros o servicio potencial será requerida para liquidar la obligación; y
- se puede hacer un estimado confiable de la cantidad de la obligación.

Las condiciones puestas al activo transferido dan origen a una obligación presente en el reconocimiento inicial que será reconocida cuando se satisfaga el criterio de reconocimiento del pasivo.

La cantidad reconocida como pasivo tiene que ser el mejor estimado de la cantidad requerida para liquidar la obligación presente a la fecha de presentación del reporte.

La entidad tiene que reconocer el activo con relación a los impuestos cuando ocurra el evento sujeto a impuestos y se satisfaga el criterio de reconocimiento del activo.

Los ingresos ordinarios por tributación tienen que ser determinados a la cantidad bruta. No se pueden reducir por los gastos pagados a través del sistema tributario, (las cantidades que estén disponibles para los beneficiarios independientes de si ellos pagan o no impuestos).

Los ingresos ordinarios por tributación no se pueden presentar bruto por la cantidad de desembolsos tributarios (determinaciones preferenciales de la ley tributaria que

proveen que ciertos contribuyentes tengan concesiones que no estén disponibles para otros).

La entidad reconoce el activo con relación a las transferencias cuando los recursos transferidos satisfacen la definición de activo y satisfacen el criterio para el reconocimiento como activo. Sin embargo, la entidad puede, pero no está requerida, reconocer como ingresos ordinarios y como activo los servicios en especie.

La entidad tiene que revelar ya sea en la cara de, o en las notas a, los estados financieros de propósito general:

- la cantidad de ingresos ordinarios provenientes de transacciones de no intercambio reconocidos durante el período, por clases principales mostrando por separado los impuestos y las transferencias;
- la cantidad de las cuentas por cobrar reconocidas con relación a los ingresos ordinarios de no intercambio;
- la cantidad de los pasivos reconocidos con relación a los activos transferidos sujetos a condiciones.
- la cantidad de los activos reconocidos que estén sujetos a restricciones y la naturaleza de esas restricciones.
- la cantidad de cualesquiera pasivos perdonados.

La entidad tiene que revelar en las notas a los estados financieros de propósito general:

- las políticas de contabilidad adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios provenientes de las transacciones de no intercambio;
- para las clases principales de ingresos ordinarios provenientes de transacciones de no intercambio, la base a partir de la cual se midió el valor razonable de la entrada de recursos;
- para las clases principales de ingresos ordinarios por tributación que la entidad no pueda medir confiablemente durante el período en el cual ocurre el evento sujeto a impuestos, información sobre la naturaleza del impuesto;
- la naturaleza y el tipo de las clases principales de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las clases principales de bienes en especie recibidos.

II.2.24 NICSP 24 Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros.

Fecha efectiva.

Períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009.

Objetivo.

Asegurar que las entidades del sector público descargan las obligaciones de su responsabilidad y mejoran la transparencia de sus estados financieros mediante demostrar el cumplimiento con el presupuesto aprobado del cual son públicamente responsable y, cuando el presupuesto y los estados financieros sean preparados a partir de la misma base, su desempeño financiero en el logro de los resultados presupuestales.

Resumen.

La NICSP 24 aplica a las entidades del Sector Público, diferentes a las empresas de negocios del gobierno, a las que se requieren o que eligen tener públicamente disponible su presupuesto aprobado.

El presupuesto original es el presupuesto inicial aprobado para el período del presupuesto.

Presupuesto aprobado significa la autorización de gastar derivadas de leyes, apropiaciones presupuestales, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos ordinarios o los recibos anticipados correspondientes al período del presupuesto.

Presupuesto final es el presupuesto original ajustado por todas las reservas, cantidades conservadas, transferencias, asignaciones, apropiaciones complementarias y otros cambios autorizados por el legislativo, o por autoridad aplicables al período del presupuesto.

En sus estados financieros primarios la entidad tiene que presentar una comparación del presupuesto y las cantidades actuales como columnas adicionales de presupuesto, solamente si los estados financieros y el presupuesto están preparados sobre una base que sea comparable.

La entidad tiene que presentar la comparación de las cantidades del presupuesto, ya sea como un estado financiero individual adicional o como columnas adicionales de presupuesto, en los estados financieros presentados actualmente de acuerdo con las NICSPs. La comparación del presupuesto y las cantidades actuales tiene que presentar por separado para cada nivel de supervisión legislativa:

- las cantidades original y final del presupuesto;
- las cantidades actuales sobre una base que sea comparable; y
- por medio de revelación en nota, la explicación de las diferencias materiales entre las cantidades del presupuesto y las actuales, a menos que tal explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y en las notas se haga una referencia cruzada con esos documentos.

La entidad tiene que presentar una explicación de si los cambios entre el presupuesto original y final son consecuencia de reasignaciones al interior del presupuesto, o de otros factores:

- por medio de nota de revelación en los estados financieros; o
- en un reporte emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros, y en las notas a los estados financieros tiene que incluir una referencia cruzada al reporte.

Todas las comparaciones de las cantidades del presupuesto y las actuales se tienen que presentar en una base que sea comparable con el presupuesto.

En las notas a los estados financieros la entidad tiene que explicar las bases presupuestales y las bases de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado, el período del presupuesto aprobado, y las entidades que se incluyen en el presupuesto aprobado.

En las notas a los estados financieros la entidad tiene que identificar las entidades que se incluyen en el presupuesto aprobado.

Las cantidades actuales presentadas en una base que sea comparable con la del presupuesto tienen, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparen sobre una base que sea comparable, que ser conciliadas con las siguientes cantidades actuales presentadas en los estados financieros, identificando por separado cualesquiera diferencias entre las bases, la oportunidad y la entidad:

- si la base de devengado es adoptada para el presupuesto, los ingresos ordinarios totales, los gastos totales y los flujos de efectivo netos provenientes de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación; o
- si para el presupuesto se adopta una base diferente a la base de devengado, los flujos de efectivo netos provenientes de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

La conciliación tiene que revelarse en la cara del estado de comparación de las cantidades del presupuesto y actuales o en las notas a los estados financieros.

II.2.25 NICSP 25 Beneficios para empleados.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se fomenta la aplicación temprana.

Objetivo.

Prescribir la contabilidad y la revelación de los beneficios para empleados, incluyendo beneficios de corto plazo (salarios, vacaciones anuales, incapacidades por enfermedad, bonos, participación en acciones y beneficios no monetarios); pensiones, seguros de vida y beneficios médicos posteriores al empleo; beneficios de terminación y otros beneficios para empleados de largo plazo (licencias de largo plazo, incapacidad, compensación diferida, y bonos y participación de utilidades en el largo plazo), excepto para las transacciones basadas en acciones y los planes de beneficio de retiro de empleados.

Resumen.

Se requiere que la entidad reconozca:

- un pasivo cuando el empleado ha prestado servicio a cambio por beneficios para empleados a ser pagados en el futuro; y
- un gasto cuando la entidad consume los beneficios económicos o el servicio potencial que surge del servicio prestado por el empleado a cambio por beneficios para empleados.

Principio subyacente: el costo de proveer beneficios para empleados se tiene que reconocer en el período en el cual el beneficio es ganado por el empleado, más que cuando es pagado o por pagar.

Costo del servicio corriente es el incremento en el valor presente de la obligación de beneficio definido resultante del servicio del empleado en el período corriente.

Planes de beneficio definido son los planes posteriores al empleo diferentes a los planes de contribución definida.

Planes de contribución definida son los planes de beneficio posterior al empleo según el cual la entidad paga contribuciones fijas a una entidad separada (el fondo) y no tendrá obligación legal o constructiva para pagar contribuciones adicionales si el fondo no tiene los activos suficientes para pagar a todos los beneficios del empleado relacionados con el servicio del empleado en los períodos corriente y anterior.

Los beneficios para empleados de corto plazo, pagables dentro de 12 meses, se tienen que reconocer como gasto en el período en el cual el empleado presta el servicio.

La entidad tiene que medir el costo esperado de acumular las ausencias compensadas, haciéndolo como la cantidad que la entidad espera pagar como resultado del derecho no usado que haya acumulado a la fecha de presentación del reporte.

Los pagos de bonos y los pagos de participación de utilidades se reconocen solamente cuando la entidad tenga la obligación legal o constructiva de pagarlos y la obligación se pueda medir confiablemente.

Los planes de beneficio posterior al empleo, tales como las pensiones y la atención médica posterior al empleo, se categorizan ya sea como planes de contribución definida o como planes de beneficio definido.

Según los planes de contribución definida, los gastos se reconocen en el período en el cual la contribución se convierte en cuenta por pagar. Los gastos causados, después de deducir cualquier contribución ya pagada, se reconocen como pasivo.

Según los planes de beneficio definido, en el estado de posición financiera se reconoce un pasivo igual al total neto de:

- el valor presente de la obligación de beneficio definido (el valor presente de los pagos futuros esperados requeridos para liquidar la obligación resultante del servicio del empleado en los períodos actual y anterior);
- mas cualesquiera ganancias actuariales diferidas menos cualesquiera pérdidas actuariales diferidas menos cualesquiera costos del servicio pasado diferidos; y
- menos el valor razonable de cualesquiera activos del plan a la fecha de presentación del reporte.

Las ganancias y pérdidas actuariales pueden ser:

- a) reconocidas inmediatamente en superávit o déficit;
- b) diferidas hasta el máximo, con cualquier exceso amortizado en superávit o déficit, o
- c) reconocidas inmediatamente de manera directa en los activos netos / patrimonio.

La entidad tiene que reconocer las ganancias o pérdidas en el recorte o en la liquidación del plan de beneficio definido cuando ocurra el recorte o la liquidación. Antes de determinar el efecto del recorte o liquidación, la entidad tiene que volver a medir la obligación usando supuestos actuariales corrientes.

Los activos del plan incluyen los activos tenidos por el fondo de beneficios para empleados de largo plazo y las pólizas de seguros que califiquen.

Para los planes de grupo, el costo neto se reconoce en los estados financieros individuales de la entidad que es legalmente el empleador patrocinador a menos que exista un acuerdo contractual o una política establecida para asignar el costo.

Los beneficios para empleados de largo plazo se tienen que reconocer y medir de la misma manera que los beneficios posteriores al empleo según el plan de beneficio definido. Sin embargo, a diferencia de los planes de beneficio definido, las ganancias o pérdidas actuariales y los costos del servicio pasado siempre se tienen que reconocer inmediatamente en ganancias.

Los beneficios de terminación se tienen que reconocer como pasivo y como gasto cuando la entidad este comprometida de forma demostrable a terminar el empleo de uno o más empleados antes de la fecha normal de retiro o a proporcionar beneficios de terminación como resultado de una oferta hecha para fomentar el retiro voluntario.

La entidad puede pagar primas de seguros para financiar el plan de beneficio posterior al empleo. La entidad tiene que tratar tal plan como un plan de contribución definida a menos que la entidad tendrá, ya sea directamente o indirectamente a través del plan, la obligación legal o constructiva a:

- pagar los beneficios para empleados directamente cuando se adeuden; o
- pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios futuros para empleados relacionados con el servicio del empleado en los períodos actual y anterior.

Si la entidad mantiene tal obligación legal o constructiva, la entidad tiene que tratar el plan como un plan de beneficio definido.

En la adopción por primera vez de esta NICSP, la entidad tiene que determinar su pasivo inicial para los planes de beneficio definido a esa fecha como:

- el valor presente de las obligaciones a la fecha de adopción;
- menos el valor razonable, a la fecha de adopción, de los activos del plan a partir de los cuales las obligaciones se liquiden directamente;
- menos cualquier costo de servicio pasado que se tenga que reconocer en períodos posteriores.

La entidad no puede dividir las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas. Todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas se tienen que reconocer en los superávit o déficit acumulados de apertura. Cuando se aplica esta NICSP por primera vez son aplicables algunas exenciones en relación con las revelaciones.

II.2.26 NICSP 26 Deterioro de los activos que generan efectivo.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2009. Se fomenta la aplicación temprana.

Objetivo.

Prescribir los procedimientos que la entidad aplica para determinar si el activo que genera efectivo está deteriorado y para asegurar que se reconocen las pérdidas por deterioro. Este estándar también especifica cuando la entidad tiene que revertir la pérdida por deterioro y prescribe revelaciones.

Resumen.

La NICSP 26 aplica a la contabilidad para el deterioro de todos los activos que generan efectivo excepto inventarios (ver la NICSP 12), activos que surgen de contratos de construcción (ver la NICSP 11), activos financieros que estén dentro del alcance de la NICSP 29, propiedad para inversión medida a valor razonable (ver la NICSP 16), propiedad, planta y equipo que genera efectivo y que es medida a cantidades revaluadas (ver la NICSP 17), activos tributarios diferidos, activos que surgen de beneficios para empleados (ver la NICSP 25), activos intangibles que regularmente se revalúen a valor razonable, plusvalía, activos biológicos relacionados con actividad agrícola medida a valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, costos de adquisición diferidos y activos intangibles, que surgen de los derechos contractuales del asegurador según contratos de seguro, activos no corrientes clasificados como tenidos para la venta y operaciones descontinuadas, y otros activos que generan efectivo respecto de los cuales los requerimientos de contabilidad para el deterioro se incluyen en otras NICSPs.

Deterioro es la pérdida en los beneficios económicos futuros o en el servicio potencial de un activo, por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de los beneficios económicos futuros o del servicio potencial del activo a través de la depreciación.

La cantidad recuperable del activo es el más alto entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

La pérdida por deterioro del activo que genera efectivo es la cantidad por la cual el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable.

En cada fecha de presentación de reportes la entidad tiene que valorar si hay cualquier indicador de que el activo pueda estar deteriorado. Si existe tal indicador, la entidad tiene que estimar la cantidad recuperable del activo.

Anualmente la entidad tiene que probar por deterioro el activo intangible con vida útil indefinida o el activo intangible todavía no disponible para uso, haciéndolo mediante el comparar su valor en libros con su cantidad recuperable. Esta pérdida por deterioro puede ser realizada en cualquier momento durante el período de presentación del reporte, provisto que se realiza en la misma época cada año.

Si, y solo si, la cantidad recuperable del activo es menor que su valor en libros, el valor en libros del activo se tiene que reducir hasta su cantidad recuperable. Esa reducción es una pérdida por deterioro.

La pérdida por deterioro tiene que ser reconocida inmediatamente en superávit o déficit. Cuando la cantidad estimada para la pérdida por deterioro excede el valor en libros del activo con el cual se relaciona la entidad tiene que reconocer un pasivo si, y solo si, ello es requerido por otra NICSP.

Después del reconocimiento de la pérdida por deterioro, el cargo por depreciación por el activo se tiene que ajustar en los períodos futuros para asignar el valor en libros revisado del activo, menos su valor residual, si lo hay, haciéndolo sobre una base sistemática durante su restante vida útil.

El valor en uso del activo que genera efectivo es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado del activo, y de su disposición al final de su vida útil.

Tasa de descuento es la tasa antes de impuestos que refleja las valoraciones del mercado corriente respecto del valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del activo. La tasa de descuento no puede reflejar los riesgos por los cuales los flujos de efectivo futuros hayan sido ajustados y tiene que ser igual a la tasa de retorno que los inversionistas requerirían si fueran a escoger una inversión que generaría flujos de efectivo equivalentes a los esperados del activo.

Si no es posible determinar la cantidad recuperable del activo individual que genera efectivo, entonces se determina la cantidad recuperable de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo.

Si para el resultado producido por un activo o grupo de activos existe un mercado activo, ese grupo o grupo de activos tiene que ser identificado como una unidad generadora de efectivo, aun si algunos o todos los resultados se usan internamente. Si las entradas de efectivo generadas por el activo o por la unidad generadora de efectivo son afectados por los precios de transferencia internos, la entidad tiene que usar el mejor estimado que la administración haga de los precios futuros que se podrían lograr en transacciones en condiciones iguales para estimar:

- las entradas de efectivo futuras usadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo; y
- las salidas de efectivo futuras usadas para determinar el valor en uso de cualesquiera otros activos o unidades generadoras de efectivo que sean afectados por los precios de transferencia internos.

Al asignar la pérdida por deterioro, la entidad no puede reducir el valor en libros del activo por debajo del más alto entre:

- su valor razonable menos los costos de venta, si es determinable;
- su valor en uso, si es determinable; y
- cero.

Cuando un activo que no genera efectivo contribuye a la unidad generadora de efectivo, la proporción del valor en libros de ese activo que no genera efectivo se tiene que asignar al valor en libros de la unidad generadora de efectivo, haciéndolo antes de la estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo. El valor en libros del activo que no genera efectivo tiene que reflejar cualesquiera pérdidas por deterioro a la fecha de presentación del reporte cuando haya sido determinado según los requerimientos de la NICSP 21.

La pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores para el activo se tiene que revertir si, y solamente si, ha habido un cambio en los estimados usados para determinar la cantidad recuperable del activo desde que fue reconocida la última pérdida por deterioro. Si éste es el caso, el valor en libros del activo se tiene que incrementar hasta su cantidad recuperable. Ese incremento es por revertir la pérdida por deterioro.

La reclasificación de un activo que genera efectivo a un activo que no genera efectivo o desde un activo que no genera efectivo hacia un activo que genera efectivo puede ocurrir solamente cuando haya evidencia clara de que tal reclasificación es apropiada. La reclasificación, por si misma, no necesariamente da origen a una prueba por deterioro o a una pérdida por deterioro. En lugar de ello, el indicador para la prueba de deterioro o la reversa de la pérdida por deterioro surge de, como mínimo, los indicadores listados aplicables al activo después de la reclasificación.

La entidad tiene que revelar el criterio desarrollado por la entidad para distinguir los activos que generan efectivo de los activos que no generan efectivo. Son aplicables otros requerimientos de revelación.

II.2.27 NICSP 27 Agricultura.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable y las revelaciones para la actividad agrícola.

Resumen.

Actividad agrícola es la administración, por parte de una entidad, de la transformación biológica de animales o plantas vivientes, activos biológicos, para la venta o para distribución sin cargo o con un cargo nominal o para conversión en producción agrícola o en activos biológicos adicionales.

Todos los activos biológicos, incluidos los activos biológicos adquiridos mediante una transacción de no intercambio, se miden a valor razonable menos los costos de venta, a menos que el valor razonable no se pueda medir confiablemente.

La producción agrícola se mide a valor razonable en el punto de cosecha menos los costos de venta. Dado que la producción cosechada es una materia prima cotizada comercializable, para la producción no hay excepción de confiabilidad de la medición.

Cualquier cambio en el valor razonable de los activos biológicos durante el período se reporta en superávit o déficit.

Una excepción al modelo del valor razonable para los activos biológicos es si en el momento del reconocimiento en los estados financieros no hay un mercado activo, y tampoco otro método de medición que sea confiable, entonces se usa el modelo del costo solamente para el activo biológico específico. El activo biológico se mide al costo depreciado menos cualesquiera pérdidas por deterioro acumuladas.

El precio de mercado cotizado en un mercado activo generalmente representa la mejor medida del valor razonable del activo biológico o de la producción agrícola. Si no existe un mercado activo, la NICSP 27 provee orientación para escoger otra base de medición.

La medición a valor razonable se detiene en la cosecha. Después de la cosecha aplica la NICSP 12.

II.2.28 NICSP 28 Instrumentos financieros: presentación.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

Objetivo.

Prescribir principios para la clasificación y presentación de los instrumentos financieros como pasivos o activos netos / patrimonio, y para la compensación de activos y pasivos.

Resumen.

Contratos de garantía financiera son los contratos que requieren que el emisor haga pasos especificados para reembolsar al tenedor por una pérdida en la cual incurre a causa de que un deudor especificado falla en hacer el pago cuando debe hacerlo de acuerdo con los términos originales o modificados de un instrumento de deuda. La entidad usa la orientación para la aplicación contenida en la NICSP 28 para determinar si la garantía financiera es o no un contrato.

La entidad aplica la NICSP 28 a los contratos de garantía financiera, tanto de intercambio como de no intercambio, si el emisor aplica la NICSP 29 en el reconocimiento y la medición de los contratos, pero tiene que aplicar los estándares internacionales o nacionales de contabilidad que sean relevantes en relación con los contratos de seguro si el emisor elige aplicar ese estándar en su reconocimiento y medición. La entidad puede aplicar la NICSP 29 a los contratos de seguro que impliquen la transferencia de riesgo financiero.

En el Sector Público los activos y pasivos surgen de acuerdos tanto contractuales como no contractuales. Los activos y pasivos que surgen de acuerdos no contractuales no son instrumentos financieros.

Los acuerdos contractuales y no contractuales pueden ser de naturaleza de no intercambio. Los activos y pasivos que surgen de transacciones de no intercambio se contabilizan de acuerdo con la NICSP 23. Si las transacciones de no intercambio son contractuales, la entidad valora si los activos o pasivos que surgen de tales

transacciones son instrumentos financieros y lo hace usando la NICSP 28. La entidad usa la orientación contenida en la NICSP 28 y en la NICSP 23 para valorar si la transacción de no intercambio da origen a un pasivo o a un instrumento de patrimonio (contribución de los propietarios).

Instrumento de patrimonio es cualquier contrato que evidencia un interés residual en los activos de una entidad después de deducir todos sus pasivos.

La clasificación que el emisor hace de un instrumento ya sea como pasivo o como instrumento de patrimonio:

- se basa en la sustancia, no en la forma, del instrumento;
- la clasificación se hace en el momento de la emisión y no se modifica subsiguientemente;
- un instrumento es un pasivo financiero si el emisor puede estar obligado a entregar efectivo u otro activo financiero o el tenedor tiene el derecho a exigir efectivo u otro activo financiero;
- el instrumento que no da origen a tal obligación contractual es un instrumento de patrimonio; y
- los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionadas con un instrumento financiero o un componente que es un pasivo financiero se reportan como ingresos ordinarios o como gastos.

Los instrumentos vendibles y los instrumentos que le imponen a la entidad la obligación de entregar una participación prorratea de los activos netos solamente en la liquidación que:

- a) están subordinados a todas las otras clases de instrumentos; y
- b) satisfacen el criterio adicional, se clasifican como instrumentos de patrimonio aun cuando de otra manera darían satisfacción a la definición de pasivo.

En la emisión, el emisor clasifica por separado los componentes deuda y activos netos / patrimonio del instrumento compuesto tal como la deuda convertible.

Un activo financiero y un pasivo financiero se compensan y se reporta la cantidad neta cuando, y solamente cuando, la entidad tiene el derecho legal que se puede hacer cumplir forzosamente a establecer las cantidades, y tiene la intención ya sea de liquidar sobre una base neta o simultáneamente.

El costo de las acciones en tesorería se deduce de los activos netos / patrimonio, y la reventa de las acciones de tesorería son transacciones de activos netos / patrimonio.

Los costos de emitir o readquirir instrumentos de patrimonio se contabilizan como deducción de los activos netos / patrimonio, neto de cualquier beneficio por impuestos a los ingresos que esté relacionado.

Las acciones de los miembros en entidades cooperativas son pasivos, a menos que la cooperativa tenga el derecho legal a no redimirlos en la demanda.

II.2.29 NICSP 29 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen en o después del 1 de enero de 2013.

Objetivo.

Establecer principios para el reconocimiento, el dejar de reconocer y la medición de activos financieros y pasivos financieros.

Resumen.

Todos los activos financieros y pasivos financieros, incluyendo todos los derivados y ciertos derivados implícitos, se reconocen en el estado de posición financiera.

Cuando se reconoce inicialmente el activo financiero o el pasivo financiero, la entidad tiene que medirlo a su valor razonable más, en el caso del activo financiero o el pasivo financiero que no está a valor razonable a través de superávit o déficit, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o del pasivo financiero.

La entidad tiene la opción de reconocer las compras y ventas normales de valores que hace en el mercado, haciéndolo consistentemente ya sea a la fecha de negociación o a la fecha de liquidación. Si se usa la contabilidad de la fecha de liquidación, la NICSP 29 requiere el reconocimiento de ciertos cambios en el valor entre las fechas de negociación y liquidación.

Prestamos concesionarios son préstamos otorgados a o recibidos por la entidad por debajo de los términos del mercado. Cualquier diferencia entre el valor razonable del préstamo concesionario y los resultados del préstamo se tratan como sigue:

- la entidad que recibe el préstamo considera si la diferencia se tiene que contabilizar de acuerdo con la NICSP 23;
- la entidad que otorga el préstamo trata la diferencia como un gasto en superávit o déficit en el reconocimiento inicial.

Los contratos de garantía financiera que determinen que no tienen consideración o por una consideración que no sea a valor razonable inicialmente se reconocen a valor razonable, determinado por observación del precio en un mercado activo, una técnica de valuación que no se relacione directamente con el mercado activo o de acuerdo con la NICSP 19.

Para los propósitos de la medición del activo financiero subsiguiente al reconocimiento inicial, la NICSP 29 clasifica los activos financieros en cuatro categorías:

1. Activos financieros medidos a valor razonable a través de superávit o déficit;
2. Inversiones tenidas hasta el vencimiento (HTM = Held to maturity);
3. Prestamos y cuentas por cobrar;
4. Activos financieros disponibles para la venta (AFS = available for sale).

Después del reconocimiento inicial, la entidad tiene que medir los activos financieros, incluyendo los derivados que sean activos, a sus valores razonables, sin ninguna deducción por los costos de transacción que pueda incurrir en la venta u otra disposición, excepto para los siguientes activos financieros:

- a) prestamos y cuentas por cobrar, los cuales se tienen que medir a costo amortizado usando el método de interés efectivo;
- b) inversiones tenidas hasta el vencimiento, las cuales se tienen que medir a costo amortizado usando el método de interés efectivo; y
- c) inversiones en instrumentos de patrimonio que no tengan precio de mercado cotizado en un mercado activo y cuyo valor razonable no se pueda medir confiablemente y los derivados que estén vinculados a ellos y tengan que ser liquidados mediante la entrega de tales instrumentos de patrimonio no cotizados, los cuales se tienen que medir al costo.

Los activos financieros que estén designados como elementos cubiertos están sujetos a medición según los requerimientos de la contabilidad de cobertura. Todos los activos financieros, excepto los medidos a valor razonable a través de utilidad o pérdida, están sujetos a revisión por deterioro.

Después de la adquisición, la mayoría de los pasivos financieros se miden a las cantidades originales registradas menos los reembolsos del principal y la amortización. Tres categorías de pasivos se miden a valor razonable con los cambios en el valor reconocidos en superávit o déficit:

- pasivos derivados, a menos que estén designados como instrumento de cobertura en la cobertura efectiva de los flujos de efectivo;
- pasivos tenidos para negociación ventas en corto; y
- cualquier pasivo que la entidad designe, en la emisión, para ser medidos a valor razonable a través de superávit o déficit.

Valor razonable es la cantidad por la cual un activo podría ser intercambiado, o un pasivo liquidado, entre partes conocedoras y dispuestas, en una transacción en condiciones iguales. La jerarquía del valor razonable contenida en la NICSP 29 es:

- el mejor de todos es el precio de mercado cotizado en un mercado activo;
- de otra manera use una técnica de valuación que haga uso máximo de inputs del mercado e incluya transacciones de mercado recientes en condiciones iguales, referencia al valor razonable corriente de otro instrumento que sea sustancialmente el mismo, análisis de los flujos de efectivo descontados y modelos de fijación del precio de las opciones.

La NICSP 29 establece condiciones para determinar si el control sobre el activo o pasivo financiero ha sido transferido a otra parte y, por consiguiente, cuando tiene que ser retirado del estado de posición financiera. El dejar de reconocer un activo financiero no se permite en la extensión en que quien lo transfiere haya mantenido:

- 1) sustancialmente todos los riesgos y recompensas del activo transferido o de parte del activo; o
- 2) el control del activo o de parte del activo para el cual ni se ha retenido ni se ha transferido sustancialmente todos los riesgos y recompensas.

La contabilidad de cobertura , reconocimiento de los efectos de compensación tanto en el instrumento de cobertura como en el elemento cubierto en el superávit o déficit del mismo período, se permite en ciertas circunstancias, provisto que la relación de cobertura está claramente diseñada y documentada, es medible y actualmente es efectiva.

La NICSP 29 determina tres tipos de coberturas:

- cobertura del valor razonable: si la entidad cubre el cambio en el valor razonable de un activo o pasivo reconocido o de un compromiso en firme, el cambio en los valores razonables tanto del instrumento de cobertura como del elemento cubierto se reconocen en superávit o déficit cuando ocurren;
- cobertura de los flujos de efectivo: si la entidad cubre los cambios en los flujos de efectivo futuros relacionados con un activo o pasivo reconocido o una transacción proyectada altamente probable, entonces el cambio en el valor razonable en el instrumento de cobertura se reconoce directamente en activos netos / patrimonio hasta que ocurran los flujos de efectivo futuros cubiertos; y
- cobertura de la inversión neta en una entidad en el extranjero: es tratada de manera similar a la cobertura de los flujos de efectivo.

La cobertura del riesgo de moneda extranjera en el compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una cobertura de los flujos de efectivo.

El riesgo de moneda extranjera de una transacción intra grupo altamente probable se permite para que califique como elemento cubierto en la cobertura de los flujos de efectivo en los estados financieros consolidados, provisto que la transacción esta denominada en una moneda diferente de la moneda funcional de la entidad que participa en la transacción y que el riesgo de moneda extranjera afectara el superávit o déficit consolidado.

Si la cobertura de la transacción intra grupo proyectada califica para contabilidad de cobertura, cualquier ganancia o pérdida que se reconozca directamente en activos netos / patrimonio de acuerdo con las reglas de cobertura contenidas en la NICSP 29 se reclasifica desde activos netos / patrimonio hacia superávit o déficit en el mismo período o períodos en el cual el riesgo de moneda extranjera de la transacción cubierta afecte el superávit o déficit.

La NICSP 29 permite que en circunstancias limitadas la entidad reclasifique los activos financieros no derivados fuera de las categorías de a valor razonable a través de superávit o déficit y de Activos financieros disponibles para la venta. El estándar especifica el criterio para la reclasificación, así como los requerimientos para la medición a la fecha de la reclasificación y subsiguientemente.

La NICSP 29 prohíbe la reclasificación fuera de a valor razonable a través de superávit o déficit si en la reclasificación la entidad es incapaz de medir por separado el derivado implícito. En tales circunstancias todo el contrato, combinado, permanece clasificado como a valor razonable a través de superávit o déficit.

La cobertura del portafolio del riesgo de tasa de interés, cobertura de una cantidad más que de un activo o pasivo específico, puede calificar como cobertura del valor razonable.

II.2.30 NICSP 30 Instrumentos financieros: revelaciones.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

Objetivo.

Prescribir revelaciones que les permitan a los usuarios de los estados financieros evaluar la importancia que los instrumentos financieros tienen para la entidad, la naturaleza y extensión de sus riesgos, y como la entidad administra esos riesgos.

Resumen.

Riesgo de crédito es el riesgo de que una parte de un instrumento financiero causara una pérdida financiera a la otra parte mediante el fallar en descargar una obligación.

Riesgo de liquidez es el riesgo de que la entidad encontrara dificultad para satisfacer las obligaciones asociadas con los pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo o de otro activo financiero.

Riesgo de mercado es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen a causa de los cambios en los precios del mercado. El riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgo; riesgo de moneda extranjera, riesgo de tasa de interés y riesgo de otro precio.

La NICSP 30 requiere revelación de información sobre la importancia que los instrumentos financieros tienen para la posición financiera y para el desempeño financiero de una entidad. Incluye:

- revelaciones relacionadas con la posición financiera de la entidad, incluyendo información sobre activos financieros y pasivos financieros por categoría,

promesas de activos, derivados implícitos y los incumplimientos de los términos de los acuerdos;

- revelaciones relacionadas con el desempeño financiero de la entidad en el período, incluyendo información sobre ingresos ordinarios, gastos, ganancias y pérdidas, reconocidos; ingresos ordinarios y gastos por intereses; ingresos por honorarios; y pérdidas por deterioro;
- revelaciones especiales para los préstamos concesionarios; y
- otras revelaciones, incluyendo información sobre políticas de contabilidad, contabilidad de cobertura y los valores razonables de cada clase de activo financiero y pasivo financiero.

La NICSP 30 requiere revelación de información sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros:

- revelaciones cualitativas sobre las exposiciones a cada clase de riesgo y como son administrados esos riesgos; y
- revelaciones cuantitativas sobre las exposiciones a cada clase de riesgo, por separado para riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado. Las revelaciones sobre el riesgo de liquidez incluyen análisis de maduración (vencimiento) para los pasivos tanto no derivados como derivados tales como los contratos de garantía financiera emitidos. Las revelaciones sobre el riesgo de mercado incluyen los análisis de sensibilidad.

II.2.31 NICSP 31 Activos intangibles.

Fecha efectiva.

Períodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011.

Objetivo.

Prescribir el tratamiento contable para los activos intangibles que no sean tratados de manera específica en otras NICSPs.

Resumen.

La NICSP 31 no aplica a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios a partir de una transacción de no intercambio, ni a los poderes y derechos conferidos por legislación, constitución o medios equivalentes, tales como el poder de cobrar impuestos.

Un activo intangible, sea comprado o creado, se reconoce si:

- es probable que los beneficios económicos futuros o el servicio potencial que sean atribuibles al activo fluirán para la entidad; y
- el costo o el valor razonable del activo se puede medir confiablemente.

Criterio adicional de reconocimiento para los activos intangibles generados internamente. La plusvalía generada internamente no se puede reconocer como activo.

Todos los costos de investigación se llevan al gasto cuando se incurre en ellos.

Los costos de desarrollo se capitalizan solamente después que haya sido establecida la factibilidad técnica y comercial del producto o servicio resultante.

Las marcas, logotipos, títulos de propiedad, listas de clientes o de usuarios de servicios y los elementos de sustancia similar, generados internamente, no se pueden reconocer como activos intangibles.

Si un elemento intangible no satisface tanto la definición como el criterio de reconocimiento para el activo intangible, el desembolso sobre el elemento se reconoce como gasto cuando se incurre en el, excepto si el costo es incurrido como parte de una combinación de negocios, caso en el cual hace parte de la cantidad reconocida como prima en la compra / plusvalía a la fecha de adquisición.

Para el propósito de la contabilidad subsiguiente a la adquisición inicial, los activos intangibles se clasifican como:

- vida indefinida: no hay límite previsible para el período durante el cual se espera que el activo genere entradas netas de efectivo para la entidad. Cabe acotar que indefinido no significa infinito; y
- vida finita, un período limitado de beneficio para la entidad.

Los activos intangibles pueden ser contabilizados usando el modelo del costo o el modelo de revaluación, permitido solo en circunstancias limitadas. Según el modelo del costo, los activos se llevan al costo menos cualquier amortización acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro acumuladas.

Si el activo intangible tiene un precio de mercado cotizado en un mercado activo, lo cual es poco común, se permite la selección como política de contabilidad del modelo de revaluación. Según el modelo de revaluación, el activo se lleva a la cantidad

revaluada, la cual es el valor razonable a la fecha de revaluación menos cualquier depreciación subsiguiente y cualesquiera pérdidas por deterioro subsiguientes.

Para determinar si el activo intangible esta deteriorado, la entidad aplica la NICSP 21 o la NICSP 26, según sea apropiado.

La pérdida por deterioro del activo que genera efectivo es la cantidad por la cual el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable, la cual es el más alto entre el valor razonable menos los costos de venta del activo que genera efectivo y su valor en uso.

La pérdida por deterioro del activo que no genera efectivo es la cantidad por la cual el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable, la cual es el más alto entre el valor razonable menos los costos de venta del activo que no genera efectivo y su valor en uso.

Los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan pero se prueban por deterioro sobre una base anual. Si la cantidad recuperable del activo que genera efectivo o la cantidad recuperable del servicio del activo que no genera efectivo es más baja que el valor en libros, se reconoce una pérdida por deterioro. La entidad también considera si el intangible continúa teniendo vida indefinida.

Según el modelo de revaluación, las revaluaciones se llevan a cabo regularmente. Todos los elementos de una clase dada se revalúan, a menos que no haya mercado activo para un activo particular. Los incrementos en la revaluación se acreditan directamente al superávit por revaluación. Las disminuciones en la revaluación se cargan primero contra el superávit por revaluación relacionado con el activo específico, y cualquier exceso contra superávit o déficit. Cuando se dispone del activo revaluado, el superávit por revaluación se transfiere directamente a los superávit o déficit acumulados y no se reclasifica a superávit o déficit.

Normalmente, el desembolso subsiguiente en un activo intangible, después de su compra o terminación, se reconoce como gasto. Solo raramente se satisface el criterio de reconocimiento como activo.

II.2.32 Borrador de la NICSP 32 Combinaciones de negocios provenientes de transacciones de intercambio.

Fecha efectiva.

A ser determinada.

Principio central.

El adquirente del negocio o función reconoce los activos adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables a la fecha de adquisición y revela información que les permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.

Resumen.

La entidad tiene que aplicar este estándar a la transacción u otro evento que satisface la definición de combinación de entidad que proviene de una transacción de intercambio.

La combinación de entidad proveniente de una transacción de intercambio ocurre cuando la entidad adquiere los negocios o funciones de otra entidad y da, directamente a cambio, aproximadamente igual valor en la forma de efectivo u otra consideración.

La combinación de entidad es la transacción u otro evento en el cual el adquirente obtiene el control de uno o más negocios o funciones.

Negocio se define como el conjunto integrado de actividades y activos que es capaz de ser dirigido y administrado con el propósito de proveer un retorno directamente para los inversionistas u otros propietarios, tales como entidad, miembros o participantes del sector público que controlan.

Función es el conjunto integrado de actividades y activos, diferentes a un negocio. La función es dirigida y administrada con el objetivo primario de proveer bienes o servicios para la comunidad o para beneficio social.

El borrador de la NICSP 32 no aplica a la combinación de entidad que surge de una transacción de no intercambio, la formación de un negocio conjunto, las combinaciones de entidades o negocios o funciones bajo control común que provienen

de una transacción de intercambio, ni a la adquisición de un activo o grupo de activos que no constituye un negocio o una función.

El método de adquisición se usa para todas las combinaciones de entidad que provienen de una transacción de intercambio.

Los pasos en la aplicación del método de adquisición son:

1. Identificación del adquirente, la entidad que combina que obtiene el control del adquirido.
2. Identificación del tipo de adquirido ya sea como negocio o como función.
3. Determinación de la fecha de adquisición, o sea la fecha en la cual el adquirente obtiene el control del adquirido.
4. Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos identificables asumidos y cualquier interés no controlante en el adquirido.
5. Reconocimiento y medición de la prima en la compra o plusvalía o ganancia a partir de la compra en ganga.

Los activos y pasivos se miden a sus valores razonables a la fecha de adquisición, con un número limitado de excepciones que se especifican. La entidad puede elegir medir el interés no controlante ya sea a:

- a) valor razonable; o
- b) participación proporcional que el interés no controlante tiene en los activos netos identificables del adquirido. Esta opción está disponible sobre la base de transacción por transacción.

La plusvalía en la adquisición del negocio se mide como la diferencia entre:

- a) el agregado de i) el valor razonable a la fecha de adquisición de la consideración transferida, ii) la cantidad de cualquier interés no controlante, y iii) en la combinación de entidad lograda por etapas, el valor razonable a la fecha de adquisición del interés que el adquirente previamente tenía en el adquirido; y
- b) el neto de las cantidades a la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con este estándar.

El adquirente tiene que reconocer, como gasto en el período de adquisición, la prima en la compra en la adquisición de la función a la fecha de adquisición medida como la diferencia entre a y b para la plusvalía.

Si la diferencia anterior es negativa, la ganancia resultante se reconoce en superávit o déficit como compra en ganga.

Para las combinaciones de entidad logradas por etapas, si el adquirente incrementa un interés en el patrimonio o en la propiedad existentes, con el fin de lograr el control del adquirido, el interés en el patrimonio o en la propiedad previamente tenido se vuelve a medir al valor razonable a la fecha de adquisición y cualquier ganancia o pérdida resultante se reconoce en superávit o déficit.

Si la contabilidad inicial de la combinación de entidad se puede determinar solo de manera provisional para el final del primer período de presentación de reportes, la combinación se contabiliza usando valores provisionales. Los ajustes a los valores provisionales se realizan durante un año y en relación con los hechos y circunstancias que existían a la fecha de adquisición. Después de un año no se hacen ajustes, excepto para corregir un error de acuerdo con la NICSP 3 *“Políticas de contabilidad”*, cambios en estimados de contabilidad y errores.

La consideración por la adquisición incluye el valor razonable a la fecha de adquisición de la consideración contingente. Los cambios a la consideración contingente resultantes de eventos ocurridos después de la fecha de adquisición se reconocen en superávit o déficit.

Todos los costos relacionados con la adquisición, honorarios de quien busca realizar la combinación, honorarios profesionales o de consultoría, costos del departamento interno de adquisiciones, se reconocen en superávit o déficit excepto los costos de emitir valores de deuda o patrimonio, los cuales se reconocen de acuerdo con las NICSP 29 y 28 respectivamente.

Adicionalmente, este estándar ofrece orientación sobre algunos aspectos específicos de las combinaciones de entidades, incluyendo:

- combinaciones de entidades logradas sin transferencia de consideración;
- adquisiciones revertidas;
- identificación de activos intangibles adquiridos;
- relaciones preexistentes entre el adquirente y el adquirido (derechos readquiridos); y

- la revaloración de los acuerdos contractuales del adquirido a la fecha de adquisición.

II.3.33 NICSP: Información Financiera Según la Base Contable del Efectivo

Esta Norma consta de dos partes:

- La Parte 1 es obligatoria. Establece los requisitos aplicables a todas las entidades para preparar los estados financieros con propósito de información general sobre la base contable del efectivo. Define la base contable del efectivo, establece los requisitos para las revelaciones de información en los estados financieros y notas de apoyo, y trata varias cuestiones específicas de la presentación de información. Los requisitos de esta parte de la Norma deben ser cumplidos por las entidades que pretendan informar de acuerdo con la *“Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público de Información Financiera según la Base Contable de Efectivo”*.
- La Parte 2 no es obligatoria. Identifica políticas contables adicionales y revelaciones de información que se aconseja a las entidades que adopten para mejorar su rendición de cuentas financiera y la transparencia de sus estados financieros. Incluye explicaciones de métodos alternativos para presentar ciertas informaciones.

II.3 PROYECTO DE MARCO CONCEPTUAL IPSASB.

A pesar de los avances ocurridos en estos años en nuestro país, no se ha logrado conformar una institucionalidad creíble y eficiente que lidere el proceso de emisión y adopción de las normas internacionales y participe internacionalmente del proceso de discusión, así como tampoco se han regulado legalmente a nivel nacional las prácticas contables y cumplimiento de las normas internacionales de la IFAC.

Estas carencias o fallas, sumadas a problemas de presentación de la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, por omisiones de los principales actores del sistema contable nacional no permiten brindar información fidedigna, oportuna, comparable, comprensible y han contribuido a los problemas de transparencia en la información financiera del Sector Público y de la definición del Ente emisor de estados financieros, Ente Contable y Ente informante.

En este contexto creemos se debe continuar realizando esfuerzos de investigación de la normativa internacional, es por ello que se analiza el Proyecto de Marco Conceptual de los Informes Financieros de Propósito General de Entidades del Sector Público emitido por el IPSASB.

II.3.1 Marco Conceptual de los Informes Financieros de Propósito General de Entidades del Sector Público, emitidas por el IPSASB.

II.3.1.1 Introducción.

Cuando el IPSASB inició su programa de establecimiento de normas decidió comenzar con la elaboración de un conjunto básico creíble de NICSPs, que podría ser adoptada por las entidades que buscan orientación sobre temas relacionados a la presentación de informes financieros. Muchos conceptos, definiciones, y principios, fueron considerados e integrados en las NICSPs, a medida que éstas se fueron desarrollando. Hasta la fecha, sin embargo, estos conceptos, definiciones y principios no han sido identificados y explicados en forma explícita.

Las instituciones nacionales de normalización contable en una serie de países han desarrollado marcos conceptuales para responder a los sistemas políticos y los marcos institucionales de esos países.

Estos marcos son un componente importante de la literatura de las normas contables nacionales.

El IPSASB es de la opinión de que ha llegado el momento de desarrollar un marco conceptual internacional de propósito general para la presentación de informes financieros por entidades del Sector Público.

El Marco Conceptual IPSASB que contemple los fines generales para la presentación de informes financieros por Entidades del Sector Público establecerá los conceptos que se aplicarán en el desarrollo de NICSPs y otros documentos que ofrecen orientación sobre la información incluida en los reportes financieros de propósito general (GPFRs).

El Marco IPSASB será la base de las NICSPs que se apliquen en todos los países y jurisdicciones aunque tengan sistemas políticos diferentes y distintas formas de gobierno. Las formas institucionales y administrativas establecidas por el Sector Público para la prestación de servicios a los ciudadanos también pueden diferir mucho de una jurisdicción a otra. El Marco IPSASB, por lo tanto, deberá reconocer la diversidad de:

- las tradiciones sociales y culturales,
- formas de gobierno, y
- los mecanismos de prestación de servicios que existen en las diversas jurisdicciones que pueden adoptar las NICSPs.

Muchas de las NICSPs actualmente emitidas se basan en NIIF emitidas por la IASB, en tanto que los requisitos de las NIIFs sean relevantes para el Sector Público. Las actuales NICSPs, por lo tanto, se basan en los conceptos y definiciones de la IASB, en el Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (Marco IASB), con las modificaciones necesarias que requieren las peculiaridades del Sector Público.

El IASB se encuentra actualmente revisando su Marco en un proyecto conjunto con la Financial Accounting Standards Board (FASB) de los EE.UU. El enfoque inicial del proyecto conjunto IASB - FASB se centra en la información financiera de las entidades empresariales del sector privado.

En una fase posterior del proyecto, será considerada la aplicabilidad del Marco IASB a la información financiera de las entidades sin fines de lucro del sector privado y las entidades empresariales del Sector Público.

Sin embargo, el Marco IASB no se aplicará a otras entidades del Sector Público debido a:

- la relación entre las NICSPs actualmente emitidas y los conceptos y definiciones de las NIIFs; y
- la estrategia de convergencia de la ISAB respecto a las NIIFs.

La evolución del Marco IASB está estrechamente monitoreada.

El Marco IPSASB se centrará en el trabajo de la IASB en lo que fuere relevante para el Sector Público.

Sin embargo, el objetivo del proyecto de el IPSASB no es simplemente interpretar la aplicación del Marco del IASB para el Sector Público, sino más bien interesa desarrollar un marco conceptual del Sector Público que explicita los conceptos, definiciones y principios que sustentan el desarrollo de las NICSPs.

Se tiene la intención de desarrollar el marco IPSASB principalmente para las entidades del Sector Público que no sean Empresas Públicas. Las Empresas Públicas, que son entidades con fines de lucro, aplican las NIIFs emitidas por el IASB. Por tanto, están sujetas al Marco de la IASB. Sin embargo, los objetivos de rendimiento de las Empresas Públicas a menudo incluyen tanto la maximización de beneficios como el logro de determinados objetivos de política social sin fin de lucro, que les son impuestos por los gobiernos. En el desarrollo del Marco IPSASB y el IASB tendrá que considerar si la política social y/o de prestación de servicios a las que estén obligadas las Empresas Públicas pueden influenciar:

- los objetivos de la información financiera emitida por ellos; y /o
- otros componentes del Marco IPSASB o IASB, o Marco que les fuere aplicable.

El IPSASB deberá reconsiderar su plan de trabajo a efectos de determinar si eventualmente se le debe dar prioridad a un proyecto independiente relativo a las Empresas Públicas.

El IPSASB alienta a las entidades del Sector Público a adoptar el criterio de lo devengado, aunque reconoce que muchas entidades del Sector Público actualmente adoptan una contabilidad de caja, o cercana a caja, o modificada de caja.

Como parte de su proyecto marco, el IPSASB tendrá en cuenta los conceptos que subyacen en la información financiera de caja. Esto se hará en una etapa posterior del

proyecto.

También se tendrán en cuenta en el desarrollo del Marco IPSASB los conceptos que subyacen en los modelos de presentación de informes financieros estadísticos, y las posibilidades de convergencia de los mismos.

El IPSASB se ha comprometido a reducir al mínimo la divergencia de los modelos de presentación de informes financieros estadísticos.

La medida en que esto pueda lograrse dependerá de la importancia de las diferencias en las necesidades de información de los usuarios de GPFRs y las de usuarios de informes estadísticos.

II.3.1.2 Documentos de consulta y proyecto de exposición.

Este proyecto se inició en 2006 con un informe de proyecto que fue aprobado en noviembre de 2006. Se trata de un proyecto de colaboración que conduce el IPSASB en colaboración con un cierto número de instituciones nacionales de normalización contable y otras organizaciones similares.

Aunque los componentes del Marco IPSASB están interconectados, el proyecto se desarrolla en fases, y el IPSASB publicará documentos de consulta a la conclusión de cada fase, seguida de una exposición del proyecto Marco IPSAB completo.

Esto:

- proporcionará a los mandantes la oportunidad de revisar y hacer comentarios sobre los componentes del Marco IPSASB a medida que éstos se desarrollan, así como del proyecto completo de exposición; y
- permitir que cada etapa de desarrollo del proyecto sea informada integrando las respuestas a los documentos de consulta previa.

Los componentes del Marco acumulado IPSASB se han agrupado, y se están estudiando en la siguiente secuencia:

- Fase 1 - los objetivos de la presentación de informes financieros, el alcance de la información financiera, las características cualitativas de la información incluida por las GPFRs, y la entidad informante.
- Fase 2 - la definición y el reconocimiento de los "elementos" que se informan en los estados financieros.

- Fase 3 - el examen de las bases de medición que puede ser adoptadas válidamente para los elementos que se reflejan en los estados financieros.
- Fase 4 - examen de los conceptos que pueden sustentar la base de caja de la información financiera.

II.3.1.3 Resumen.

Este documento de consulta es el resultado de la Fase 1 del proyecto IPSASB para desarrollar un Marco Conceptual de Propósito General de Información Financiera de Entidades del Sector Público, e incluye:

- el papel y la autoridad del Marco IPSASB;
- los objetivos de la presentación de informes financieros;
- el alcance de la información financiera;
- las características cualitativas de la información incluida en los informes financieros de uso general (GPFRs), y
- la naturaleza de la entidad informante.

El papel y la autoridad del Marco IPSASB.

El Marco IPSASB establecerá los conceptos que subyacen en la información financiera de las entidades del Sector Público que adoptan el principio de lo devengado de la información financiera.

El Marco IPSASB no establecerá nuevos requisitos obligatorios para la presentación de informes financieros por las entidades del Sector Público que adoptan las NICSPs, ni tampoco anulará los requisitos de las actuales. Sin embargo, cuando una cuestión contable no esté específicamente citada en una NICSP u otra guía IPSASB, el Marco IPSASB será una fuente de orientación relevante para aclarar esas cuestiones.

Los Objetivos de la Información Financiera

Estos se determinarán por referencia a los usuarios de GPFRs de y sus necesidades de información. Los potenciales usuarios de GPFRs se identifican como destinatarios de servicios, proveedores de recursos, y asimismo aquellos con un interés especial en determinados servicios.

Se reconoce el papel de la legislatura como un importante usuario de GPFRs en muchos países.

Los objetivos de la información financiera de las entidades del Sector Público son proporcionar información acerca de la entidad informante, de utilidad para los usuarios de GPFRs para rendiciones de cuentas, y para efectuar la asignación de recursos, y tomar decisiones políticas y sociales.

Alcance de la Información Financiera

Establece la frontera relativa a las transacciones, otros eventos y actividades que se pueden registrar en GPFRs. Se consideran en detalle los tipos de información que pueden incluirse en el ámbito de la información financiera, y presentadas en GPFRs a fin de lograr los objetivos de la presentación de informes financieros,

El alcance de la información financiera debe ser lo suficientemente amplio para permitir a las GPFRs de una entidad emitir información financiera y no financiera sobre el pasado, el presente y el futuro, incluida la eventual información financiera y de otro tipo sobre las futuras actividades y objetivos de prestación de servicios, y los recursos necesarios para apoyarlos.

Las características cualitativas.

Son los atributos que hacen que la información incluida en los GPFRs sea útil a los usuarios para el logro de los objetivos de la información financiera.

Se toman en consideración las características cualitativas de la información incluida en los GPFRs de las entidades del Sector Público. Las mismas se identifican como:

- la pertinencia;
- la representación fiel;
- la comprensibilidad;
- la oportunidad;
- la comparabilidad; y
- la verificabilidad.

Las limitantes constantes de la información son: la materialidad, el costo, y el logro de un equilibrio adecuado entre las diversas características cualitativas.

La Naturaleza de la Entidad Informante.

A los efectos del Marco IPSASB, una entidad del Sector Público que prepara GPFRs se describe como una entidad informante.

El Marco IPSASB no identificará qué gobiernos, o componentes del gobierno, u otras entidades del Sector Público en cualquier jurisdicción, son entidades informantes o son un grupo de entidades informantes. El Marco IPSASB, sin embargo, identifica:

- las características clave que probablemente posea una entidad; y
- los criterios que se adopten para la determinación de las entidades que deben incluirse dentro de un grupo de entidades informantes.

Se explora asimismo la naturaleza de la relación entre el Poder Legislativo y el órgano ejecutivo de gobierno en sus diversas jurisdicciones, y las implicancias de dicha relación en la información financiera.

***CAPÍTULO III: ESTRUCTURA
INSTITUCIONAL DEL ESTADO
URUGUAYO***

CAPÍTULO III: ESTRUCTURA INSTITUCIONAL DEL ESTADO URUGUAYO.

III.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS URUGUAYAS.

La creación de la estructura institucional del Estado Uruguayo tiene origen constitucional. La doctrina constitucionalista suele hacer una división con fines de estudio de la Constitución de la República en dos partes: la parte dogmática que refiere a los derechos, deberes y garantías de las personas, y una parte orgánica donde se definen los órganos del Estado, y se provee respecto a su integración y competencia, así como algunas manifestaciones del relacionamiento interorgánico.

Surge de ella que los órganos del Estado son:

- los Poderes del Estado: Legislativo (PL), Ejecutivo (PE) y Judicial (PJ), los que, tienen asignada, respectiva y preferentemente, las tres funciones clásicas gubernamentales que ejercen en forma preferente y no exclusiva, a saber la función legislativa, la función ejecutiva y administrativa y la función jurisdiccional;
- los llamados órganos constitucionales del control: Tribunal de Cuentas (TC), Corte Electoral (CE) y Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), que tienen el cometido de controlar, en áreas específicas, al resto de los sistemas orgánicos del Estado. Los Poderes del Estado y los órganos constitucionales del control integrarían la persona pública mayor: Estado. Dentro de ésta puede ubicarse a la Administración Central básicamente conformada por los órganos que integran el sistema orgánico PE, aunque todos los demás sistemas cumplen, además de su competencia específica, función administrativa.
- las llamadas personas públicas menores que representan la que podría llamarse administración descentralizada (por oposición a la Administración Central) bajo las dos modalidades previstas en la Constitución:
- la descentralización funcional, personificada en los Entes Autónomos (EA) y Servicios Descentralizados (SD) que tienen asignados servicios públicos, servicios sociales, actividades bancarias, y actividades industriales y comerciales;

- la descentralización territorial, personificada en los Gobiernos Departamentales (GD) que tienen a su cargo el gobierno y la administración de los departamentos.

Cabe señalar que las normas constitucionales indican a qué categoría deben pertenecer algunos servicios del Estado, dejando la posibilidad de que por ley, con mayorías especiales, se establezca la existencia y categorización de otros.

De acuerdo a sus disposiciones tenemos que:

- tienen que ser dependencias ministeriales: el orden interno, la defensa exterior y las relaciones exteriores (Art. 168);
- tienen que ser EA: el Banco de Previsión Social (Art. 195), el Banco Central (Art. 196); los Entes de Enseñanza (Art. 202);
- pueden ser servicios descentralizados o dependencias ministeriales: los correos, telégrafos, aduanas y puertos y la salud pública (Art. 186);
- pueden ser EA o SD: los entes del dominio industrial y comercial (Art. 185)
- todos los demás servicios no mencionados antes, excepto los que la Constitución encomienda a los GD, pueden ser desarrollados por organismos de cualquier categoría.

III.2 ESTRUCTURA ACTUAL DEL ESTADO URUGUAYO.

La estructura del Estado Uruguayo surge gráficamente del organigrama adjunto, donde se puede apreciar tres grupos de sistemas orgánicos: los que conforman la llamada Administración Central, y los que conforman la Administración descentralizada bajo las dos modalidades mencionadas líneas arriba: la descentralización funcional (EA y SD), y la descentralización territorial (19 Gobiernos Departamentales).

Cabe señalar que las líneas continuas que vinculan a los órganos del sistema orgánico PE están representando la existencia de una relación interorgánica de jerarquía, vínculo típico existente entre órganos de un sistema centralizado. En cambio, las líneas punteadas que vinculan a ciertos órganos con el PE, a través de los Ministerios, representan otro tipo de relación interorgánica, típica de la descentralización donde el vínculo jerárquico es sustituido por el de control.

El mayor o menor grado de dependencia respecto del PE que se verifica en los órganos descentralizados por el criterio funcional, nos da la diferencia entre las dos categorías. Mientras los SD están sometidos a tutela administrativa del PE, los EA son mucho menos dependientes de aquél, pudiendo tomar decisiones que no van a ser revisadas por el PE, salvo mediante el ejercicio por parte de éste, de alguno de los mecanismos de control de gestión dispuestos por los Art. 197 y 198 de la Constitución de la República, que sólo podrán basarse en las hipótesis allí previstas.

Un aspecto que distingue a los EA de enseñanza, Universidad de la República y Administración Nacional de Educación Pública, de los demás EA y SD es que están sometidos a menos contralores jurídicos desde el PE. En efecto, en el Art. 202 de la Constitución se dispone que la enseñanza debe organizarse bajo la forma de EA, y en el Art. 205 por remisión se les aplican las normas de los organismos descentralizados, excepto una, el Art. 198, que representa un contralor muy fuerte del PE del que los EA de enseñanza estarían exentos.

Esto indujo a la doctrina constitucionalista y administrativista a sostener que los EA de enseñanza son más autónomos que los demás EA.

No hay definiciones a nivel constitucional o legal, pero sí se han elaborado doctrinariamente. Se destaca la definición contenida en el Tratado de Derecho Administrativo Tomo II de E. Sayagués Laso:

“Los Entes Autónomos son personas públicas estatales que tienen a su cargo determinados servicios de carácter nacional y están dirigidos por consejos o directorios que poseen plenos poderes de administración y actúan con autonomía, bajo cierto contralor de las autoridades nacionales”.

Los SD son ciertas administraciones públicas que ejercen cometidos de carácter nacional, cuyas autoridades poseen amplios poderes de administración, pero están sometidos a un contralor relativamente intenso del PE.

El pertenecer a una u otra categoría lo determina la Constitución, como se expresó líneas arriba, o la ley de creación, también llamada *"carta orgánica"*.

Para los SD se necesita ley que reúna la mayoría absoluta de total de componentes de cada Cámara (Art. 185 de la Constitución). Para los EA se necesita ley que reúna los 2/3 de componentes de cada Cámara (Art. 189 de la Constitución).



Figura III.1 Organigrama Institucional del Estado Uruguayo

Fuente: Cátedra Derecho Público Facultad de Ciencias Economía y Administración

III.3 EL CONTROL DE LA GESTIÓN FINANCIERA PÚBLICA.

III.3.1 Tipos de Control.

Podemos distinguir distintos tipos de control según sea el punto de vista considerado:

1. Control Interno y Externo
2. Control de legalidad y de mérito o eficiencia y eficacia
3. Control preventivo, concomitante y a posteriori

1. a) Control Interno.

Se da cuando el órgano de control y el controlado dependen del mismo jerarca. En el caso de cualquier organización privada o pública está a carga de una Auditoría Interna.

En nuestro país el control interno lo ejerce la Auditoría Interna de la Nación (AIN) y la Contaduría General de la Nación (CGN), órganos dependientes del Poder Ejecutivo, sobre la Administración Central.

Las normas vigentes extienden alguna de las competencias de la AIN a otros organismos del Presupuesto Nacional que son autónomos desde el punto de vista funcional pero no así financiero. Estos son los organismos del artículo 220 de la Constitución. Aunque las competencias de la AIN son más limitadas en este caso, no se puede decir que el órgano controlador y el controlado dependan del mismo jerarca, ya que los organismos autónomos referidos no dependen del PE. Sin embargo, comparados con el resto de los organismos autónomos industriales y comerciales, los organismos de artículo 220 son haciendas de erogación, de la misma naturaleza de la hacienda central y no poseen autonomía financiera, ya que por su propia naturaleza dependen de los recursos de carácter indivisible que recauda el Gobierno Central.

Es por esto que en nuestra legislación, el control interno se da cuando los órganos controlador y controlado pertenecen ambos al ámbito del Presupuesto Nacional, es decir que no se aplica la definición estricta de control interno.

En el caso de los Entes industriales y comerciales o empresas y a los GD, el control interno lo ejercen sus Contadurías Centrales.

En cuanto a la normativa jurídica vigente, por un lado se debe citar el Título III, Capítulo II del TOCAF, que hace referencia a la AIN.

Los artículos 92 y 93 de ese Capítulo establecen que, el sistema de control interno de la gestión económico financiera del Estado estará encabezado por la AIN, creada por la ley 16.736. Ex Inspección General de Haciendas.

Su ámbito de control se extiende a los organismos del Presupuesto Nacional, con los distintos alcances según trate de la Administración Central o de los organismos autónomos del artículo 220.

Por otro lado el TOCAF hacer referencia al control interno en el artículo 109, señalando como cometido de la CGN, las intervenciones preventivas de gastos y pagos.

b) Control externo.

El control externo se da cuando el órgano de control y el controlado no dependen del mismo jerarca. En la hacienda pública es el control del PL sobre el PE, que lo puede ejercer en forma directa o por medio de organismos especializados.

En nuestro país el órgano de control externo es el TC que, aunque es designado por el PL, no depende de él.

Las normas que hacen referencia a las funciones del TC son la Sección XIII de la Constitución y el Título III, Capítulo II del TOCAF, artículos 94, 95, 96, 97, 98, 99, 102, 103, 205, 106, 107, 108 así como en aspectos específicos otras varias de la Constitución y del TOCAF.

2. Control de legalidad y de mérito o eficiencia y eficacia.

Esta clasificación se efectúa de acuerdo a la materia que se controla.

El control de legalidad verifica que las acciones se lleven a cabo conforme a las normas jurídicas. Tiene las características del control burocrático o formal.

El control de eficacia y de eficiencia o de mérito verifica que se haya alcanzado los objetivos y metas prefijados y a los costos adecuados.

Este tipo de control tiene las características del control por resultados o de gestión.

Tanto la AIN como el TC tienen la facultad de ejercer controles de legalidad y de mérito.

Las normas que lo estableces son, para la AIN, el artículo 93 del TOCAF y para el TC, los artículos 98 y 105 del TOCAF. La facultad de ejercer el control de eficacia y de eficiencia fue fijada para la AIN a través de la Ley 16.736 del 05/01/96, mientras que estaba establecida desde por lo menos el Decreto N° 104/68 del 06/02/68 para el TC.

3. Control preventivo, concomitante y a posteriori.

Esta clasificación se efectúa teniendo en cuenta el momento en que se realiza el control.

El control preventivo se lleva a cabo antes de que se perfeccionen los actos respectivos.

La aprobación de normas jurídicas que regulan en general la administración financiera gubernamental, es decir la aprobación del presupuesto, las normas de contabilidad, las rendiciones de cuentas, son una forma de predeterminación de las funciones del Poder Administrador que representan ya de por sí el ejercicio de un control previo.

Por otro lado la intervención previa en cada uno de los actos de la hacienda pública es otra modalidad de control previo.

Los organismos encargados de ejercer este tipo de control son las Contadurías Generales, según el artículo 109 del TOCAF y el TC. En el caso de este último efectúa los tres tipos de controles, preventivo, concomitante y a posteriori, de acuerdo a lo dispuesto en la Sección XIII de la Constitución.

El control concomitante se trata de la fiscalización de tipo constante durante el desarrollo de las operaciones.

El TC es quien tiene facultades para ejercer este control de acuerdo a nuestras normas constitucionales.

Se ejerce a través de sus funciones de fiscalización general de la gestión financiera de los órganos del Estado que le encomienda la Constitución y la denuncia de cualquier tipo de irregularidad en el manejo de fondos públicos e infracciones a las leyes de contabilidad y administración financiera.

El control a posteriori confronta lo que debería ser con lo que se hizo, una vez perfeccionados los actos respectivos.

De acuerdo a las normas constitucionales como ya se señaló el TC es quien también realiza este control. A su vez la AIN es específicamente un organismo de control posteriori, según esta establecido por el artículo 92 de TOCAF.

Con respecto a todos los tipos de control antes mencionados, el TOCAF establece las siguientes normas generales:

- Obligación de los Organismos de permitir las inspecciones y sus responsabilidades, artículo 99.
- Obligación de todo funcionario que tenga conocimiento de irregularidades de comunicarlo por escrito a su superior jerárquico y al Tribunal de Cuentas, artículo 103.
- Obligatoriedad para el TC, de coordinar con la AIN y con las Unidades de Auditoría de los Organismos comprendidos en los artículos 220 y 221 de la Constitución y de los GD, la planificación de las auditorías de dichos órganos de control. Artículo 481 de la ley 17.296, que agrega un Numeral 6) al artículo 94 del TOCAF.

III.3.2 Organismos de Control.

III.3.2.1 La Contaduría General de la Nación.

La CGN es el órgano responsable del sistema presupuestario nacional en sus aspectos técnicos y operativos y, como tal, tiene los siguientes cometidos:

- preparar el proyecto de ley de Presupuesto Nacional y sus modificaciones;
- establecer el calendario y procedimientos del proceso de formulación del proyecto de ley de Presupuesto Nacional y de los proyectos de ley de Rendiciones de Cuentas;
- analizar, conjuntamente con la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, los proyectos de presupuesto de los órganos y organismos comprendidos en el artículo 220 de la Constitución de la República y proponer los ajustes que considere necesarios;
- dictar normas técnicas para la formulación, modificación, seguimiento y ejecución del Presupuesto Nacional;
- formular la programación de la ejecución del Presupuesto Nacional elaborada por los Incisos que lo componen, los que serán responsables por el cumplimiento de esta obligación y de la exactitud de la información proporcionada;
- asesorar en materia presupuestaria a todos los organismos del Sector Público y difundir los principios del sistema presupuestario.

La CGN es el órgano responsable del sistema de contabilidad integrado y, como tal, tiene los siguientes cometidos:

- participar en el arqueo de las existencias de fondos y valores de la Tesorería General de la Nación;
- registrar las operaciones de la Tesorería General de la Nación y centralizar los registros de la Hacienda Pública;
- llevar registro actualizado de los deudores incobrables, en la forma y a los efectos que determine la reglamentación;
- registrar los cargos y descargos emergentes de la verificación de las cuentas que presenten los obligados a rendirlas;

- formular las rendiciones de cuentas del PE;
- formular los balances de situación o generales que demuestren la gestión de la Hacienda Pública y las fuentes de usos y fondos del Sector Público;
- cumplir, a través de los funcionarios designados al efecto, los cometidos asignados a las Contadurías Centrales o las dependencias que hagan sus veces en los Incisos 02 al 14 del Presupuesto Nacional;
- controlar la ejecución presupuestal y la contabilización de los organismos comprendidos en el artículo 220 de la Constitución de la República, ejerciendo la superintendencia contable de las Contadurías Centrales de los mismos y sus dependencias.

En particular, le queda prohibido dar curso a la documentación no intervenida por el TC, en los casos en que se requiera su intervención.

Historia.

El 13 de febrero de 1826 en San José, la Honorable Junta de Representantes sancionó un texto de dos artículos:

“Artículo 1º) Habrá tres oficinas generales para la administración , recaudación y conservación de las rentas públicas en la Provincia Oriental a saber: una Contaduría, que liquide todas las acciones activas y pasivas, que intervenga en todas las recetas y pagos del Tesoro, que arregle y metodice el establecimiento y cobranza de los impuestos directos e indirectos; una Receptoría general, por la que recaudarán todos los impuestos directos o indirectos; y una Tesorería general, que conserve el Tesoro público de la Provincia.

Artículo 2º) El gobierno queda encargado de arreglar todo lo conducente al mejor y más acertado cumplimiento de este decreto.”

Esta norma original fue reglamentada por decreto del 10 de enero de 1827, el cual establece que las funciones de la Contaduría serán:

“1º) Llevar las cuentas del gasto que demande el servicio público en la Provincia;

2º) liquidar sus créditos activos y pasivos;

3º) tomar cuenta a los recaudadores y administradores de intereses público;

4º) pasar mensualmente a la Secretaría General el balance de sus operaciones y en la forma que corresponde para su publicación.”

El citado decreto fija asimismo el número de funcionarios con los cuales comenzó su actuación. Así, su Art. 1º instituye una Oficina de Contaduría en la Provincia la que *“será servida por ahora de un Contador principal, un oficial primero, otro segundo y un oficial auxiliar.”*

Pero fue en el año 1855 que se reglamentaron las funciones de la Contaduría General utilizando expresiones que perduraron por más de un siglo. En efecto en el decreto del 6 de marzo de 1855 aparecen dos vocablos muy importantes para denotar la importancia que se asignaba a la Contaduría General: *“Esta oficina será la llave de todas las de Hacienda, y el centro de sus operaciones: las fiscaliza y ejerce superintendencia sobre ellas”.*

Esta expresión la volvemos a encontrar en la Ley Nº 15.903 de 10 de noviembre de 1987, que en su artículo 547 dispone: *“El control interno de la gestión económico financiero estará a cargo de las contadurías centrales, bajo la superintendencia de la Contaduría General de la Nación (...).”*

Mención aparte merece el proceso de informatización de la Contaduría General que tiene un hito importante en la creación del Centro de Cómputos por el artículo 159 del Decreto Ley Nº 14.416 de 28 de agosto de 1975 con la finalidad del procesamiento y archivo de toda la información financiera, presupuestal y patrimonial de la Administración.

A tales efectos, en la década de los ochenta se implementó la red del teleproceso constituida por unidades centrales de procesamiento vinculadas a estaciones remotas integradas por un video y una impresora, que en su momento alcanzó la cifra importante para nuestro medio de 75 terminales video-teclado más 44 terminales impresoras instaladas en las Contadurías Centrales, PL, PJ, TC, etc.

Ya a fines del siglo XX pero proyectándose hacia el siglo XXI, la Ley Nº 16.736 de 5 de enero de 1996 estableció entre sus cometidos esenciales la implementación del Sistema Integrado de Información Financiera del Estado (SIIF), destacándose como objetivos:

- integrar los componentes de la política fiscal de recursos, gastos y financiamiento, y

- establecer el control interno financiero automático incorporado en los sistemas computacionales.

ORGANIGRAMA INSTITUCIONAL CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

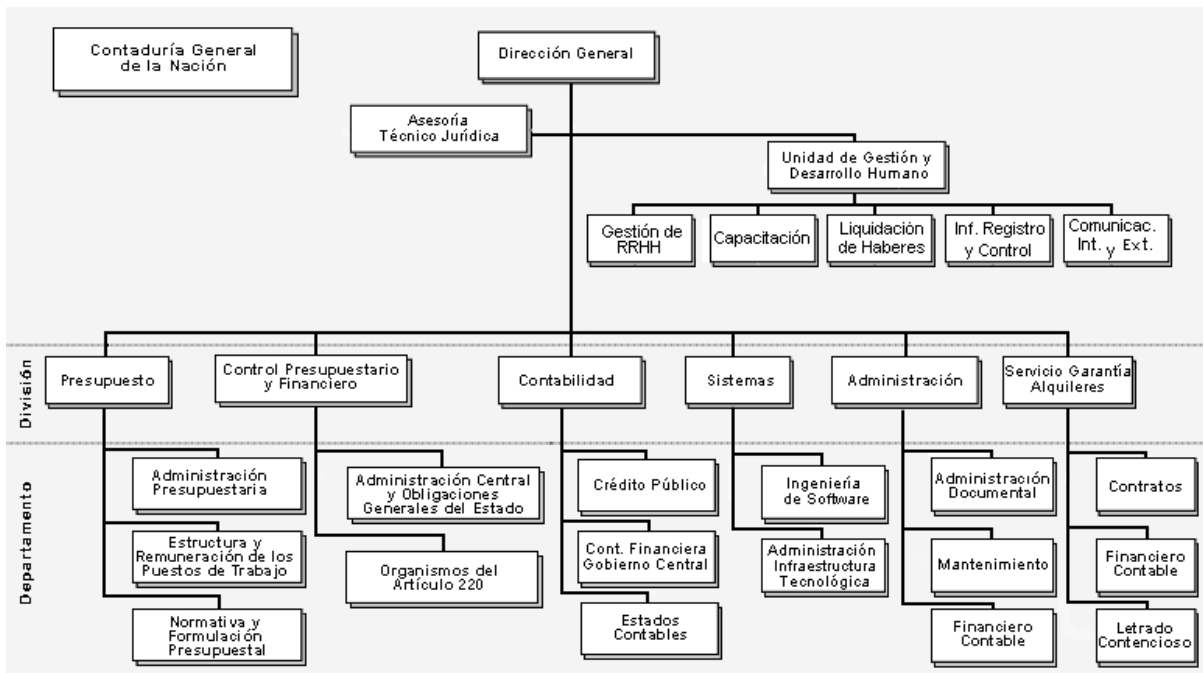


FIGURA III.2 ORGANIGRAMA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Fuente: Contaduría General de la Nación

www.cgn.gub.uy

III.3.2.2 Tribunal de Cuentas.

Reseña histórica.

El primer antecedente de control externo del uso de los recursos públicos coincide en Uruguay con los inicios de su vida independiente. La Asamblea General Constituyente y Legislativa, previo al dictado de nuestra primera Constitución, creó una "Comisión de Cuentas", con el cometido de "realizar el examen, liquidación y comprobación de las cuentas generales que cada año debe presenta el Gobierno" a cuyos efectos todas las oficinas del Estado debían pasarle "los documentos, libros y noticias que pida".

Vigente ya la Constitución de 1830, se aprobó la Ley N° 65 de 28 de abril de 1834, que dispuso que "Cada Cámara de las que componen el Cuerpo Legislativo nombrará todos los años, al empezar el período de sus sesiones, una Comisión de Cuentas para fiscalizar las que presente el Poder Ejecutivo".

La evolución legislativa posterior sistematizó y organizó las facultades y cometidos de las Comisiones de Cuentas, manteniendo el control externo de la gestión financiera estatal en el ámbito parlamentario (Leyes N° 339 del 21 de julio de 1853 y N° 1466 del 17 de mayo de 1880).

Competencia del Tribunal de Cuentas.

El Art. 228 de la Constitución determina el marco de actuación del organismo, al establecer: "La vigilancia en la ejecución de los presupuestos y la función de control de toda gestión relativa a la Hacienda Pública será de cargo del Tribunal de Cuentas".

Asimismo, una serie de normas constitucionales determinan sus cometidos (Arts. 208 a 213 y 214 a 232), existiendo disposiciones específicas y complementarias para los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados (Art. 192 in fine y 193) y los Gobiernos Departamentales (Art. 273 num. 4, 301 y 302).

Funciones del Tribunal de Cuentas.

a) Asesoramiento en materia presupuestal (Art. 211 Lit. A de la Constitución y Art. 94.1 TOCAF).

El dictamen del TC es facultativo respecto al Presupuesto Nacional, por cuanto sólo se expide a solicitud expresa del PL.

Es preceptivo, en cambio, por expresa disposición constitucional, en el caso de los Entes Industriales o Comerciales del Estado (Art. 221 de la Constitución) y de los GD

(Art. 224 y 225 de la Constitución), integrando su dictamen el acto complejo de aprobación de dichos presupuestos.

b) Asesoramiento en materia de emisión de títulos de deuda pública, concertación de empréstitos y aplicación de superávit por los GD (Arts. 301 y 302 de la Constitución).

El TC actúa como asesor financiero de la Junta en ejercicio de las funciones de control de la gestión de la Hacienda Pública Municipal. Informa sobre los aspectos legales y condiciones económico financieras en que se emite la deuda o se contrata el empréstito, tanto en lo formal o procesal como en lo sustancial, con especial referencia a las posibilidades y disponibilidades de recursos del municipio gestionante para absorber las obligaciones de amortización y pago de la deuda que contrae y sus acrecidas, intereses y comisiones.

c) Asesoramiento en materia de Rendiciones de Cuentas (Art. 211 Lit. C y 193 de la Constitución y Art. 94.3 del TOCAF).

El TC informa anualmente a la Asamblea General respecto a las rendiciones de cuentas que formulan todos los órganos del estado, incluidos los GD, los EA y los SD. Asimismo emite opinión respecto a las rendiciones de cuentas especiales que deben formular los Directorios o los Directores salientes de los EA y SD.

d) Asesoramiento a la Junta Departamental (Art. 273 num. 4 de la Constitución).

La Junta Departamental ejerce las funciones legislativas y de control en el GD, extendiéndose su jurisdicción a todo el territorio del departamento. En este marco está establecida la facultad de solicitar el asesoramiento del TC en cuestiones relativas a la Hacienda o a la Administración Departamental, por un tercio de votos del total de sus componentes.

e) Contestación de pedidos de informes de los legisladores (Art. 118 de la Constitución).

Todo legislador puede pedir al TC por intermedio del Presidente de la Cámara respectiva los datos e informes que estime necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

f) Conformidad previa sobre el Plan de Cuentas y Registros Contables (Art. 88 del TOCAF).

El TC presta su conformidad previa al Plan de Cuentas y de registros contables, aplicable en forma obligatoria para todos los organismos públicos.

g) Presentación de la Memoria Anual (Art. 211 Lit. D de la Constitución).

El Tribunal presenta anualmente a la Asamblea General la memoria anual relativa a la rendición de cuentas y gestiones de todos los órganos del Estado, inclusive GD, EA y SD.

e) Evacuar y publicar consultas (Art. 95 del TOCAF).

El Tribunal evacua las consultas que le formulan por escrito los organismos públicos, cuyo efecto es vinculante para el caso concreto. Además publica periódicamente aquellas son de interés general. En la actualidad dichas consultas están disponibles en la base de datos de Resoluciones a la que se accede a través de esta página web.

Organización del Tribunal de Cuentas.

1. Integración.

El Tribunal es un cuerpo colegiado que inicialmente estuvo integrado de cinco miembros y al que se agregaron dos miembros más en la Constitución de 1952.

Deben reunir las mismas calidades que para ser senador, ciudadanía natural o legal con siete años de ejercicio y treinta años cumplidos de edad, y son elegidos por la Asamblea General por dos tercios de votos del total de sus componentes, contando cada uno de ellos con tres suplentes, para los casos de vacancia, impedimento temporal o licencia de los titulares (Art. 208 de la Constitución).

El elevado quórum que se exige para su designación procura asegurar una cuidadosa selección de los candidatos.

Producida su integración, el TC designa luego al Presidente del Cuerpo.

La Constitución establece para los miembros del TC un sistema de incompatibilidades, que son las mismas que para ser senador:

- no pueden recibir empleo rentado de los Poderes del Estado, GD, EA y SD o de cualquier otro órgano público (Art.122 de la Constitución) hasta un año después de finalizado el mandato (Art. 125 de la Constitución);
- no pueden desempeñar un cargo público electivo (Art. 123 de la Constitución);

- no pueden intervenir como directores, administradores o empleados en empresas que contraten obras o suministros con el Estado, los GD, EA, SD o cualquier otro órgano público (Art. 124.1 de la Constitución);
- no pueden tramitar o dirigir asuntos de terceros ante la Administración Central, GD, EA y SD (Art. 124.2 de la Constitución);
- no pueden formar parte de comisiones o clubes políticos, suscribir manifiestos de los partidos, autorizar el uso de su nombre, y, en general, ejercer cualquier acto público o privado de carácter político, salvo el voto (Art. 77.4 de la Constitución).

2. Duración del mandato.

Cesan en sus funciones cuando la Asamblea General, que sustituye a la que los designó, efectúe los nombramientos para un nuevo período, pudiendo ser reelectos (Art. 208 de la Constitución).

3. Responsabilidades y procedimientos de destitución.

Los miembros del TC son responsables ante la Asamblea General *“por el fiel y exacto cumplimiento de sus funciones”*.

La Constitución prevé que la Asamblea General puede destituirlos:

- *“por violación de la Constitución u otros delitos graves”* por el procedimiento del Juicio Político (Art. 93, 102 y 103 de la Constitución) Este procedimiento de destitución fue instaurado en la Constitución de 1967.
- *“por ineptitud omisión o delito”* con el voto conforme de dos tercios del total de sus componentes (Art. 209 de la Constitución).

Además, incurren en responsabilidad administrativa en tanto funcionarios de control, si han intervenido en un acto ilegal o irregular, o no se hubieran opuesto al mismo (Art. 119 del TOCAF), que se haría efectiva por el procedimiento previsto por el Art. 209 de la Constitución.

III.3.2.3 Auditoría Interna de la Nación.

Misión.

La Auditoría Interna de la Nación es el órgano de control que contribuye a generar un entorno económico transparente y confiable, protegiendo la hacienda pública y privada en beneficio de la sociedad en su conjunto.

Visión.

Ser protagonista en la mejora de la gestión de la hacienda pública y generar seguridad y confianza en la hacienda privada al velar por la correcta aplicación de la normativa vigente, logrando constituir una organización flexible, capaz de adaptarse a los cambios del entorno, generando sinergias con los sistemas interactuantes.

Cometidos.

a) Planificación y Desarrollo

Gerenciar el funcionamiento de los distintos departamentos bajo su dependencia.

Coordinar las disponibilidades de los créditos de funcionamiento y de inversiones de la Unidad Ejecutora.

Administrar los recursos financieros, a los efectos de prever los necesarios para la ejecución de los planes y programas de funcionamiento de la Unidad Ejecutora.

Elaborar el proyecto de presupuesto de gastos de funcionamiento e inversiones.

Programar, controlar y ejecutar los procesos de recaudación de los servicios prestados.

Administrar y procesar toda la documentación que ingresa a la Unidad Ejecutora, asignando los expedientes a los distintos sectores de la Organización.

Administrar los recursos humanos y materiales a los efectos del cumplimiento de los cometidos potenciando el desarrollo de los mismos para lograr una gestión más eficiente y eficaz, definiendo programas de capacitación, planificando y desarrollando actividades relacionadas con reclutamiento, selección, asignación, reasignación conforme a los requisitos de los puestos de trabajo y los requerimientos organizacionales.

Establecer los términos contractuales de los servicios de mantenimiento a cargo de terceros y controlar el cumplimiento de los mismos.

Dirigir, planificar y coordinar las actividades de registración contable y consolidar la información financiera a través del SIIF.

Programar y coordinar los procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios, en función de los recursos asignados, aplicando los procesos de contratación y control establecidos por las normas vigentes.

Administrar las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas operativos, bases de datos, la red de internet y apoyo al usuario.

b) Sector Público.

Verificar los sistemas de control administrativo y de gestión del Sector Público a través de tareas de auditoría selectivas y posteriores de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas; verificando el movimiento de fondos y valores de la Tesorería General de la Nación y el arqueo de sus existencias; realizando inspecciones de los registros analíticos y sintéticos de la CGN y verificar su correspondencia con la documentación respaldante y la de ésta con la gestión financiera patrimonial y, en general, la verificación de la adecuación de los estados contables y presupuestarios de los organismos públicos a los registros y documentación respaldante, todo ello en forma selectiva.

Fiscalizar la emisión y destrucción de valores fiscales.

Evacuar con carácter vinculante, las consultas que le formulen por escrito los organismos sometidos a su control, pudiendo publicar las que considere de interés general.

Publicar semestralmente un informe sintético de los resultados de las auditorías efectuadas e informar al PE de los dictámenes realizados en sus actuaciones.

Supervisar los sistemas de control de los recursos humanos de la Administración Central, comprendiendo la verificación de cumplimiento del control de su régimen de asistencia horaria, licencias y aplicación de quienes revistan en la Administración Central, debiendo realizar informes periódicos de sus resultados.

c) Sociedades Anónimas.

Controlar la constitución de Sociedades Anónimas, comprendiendo el control de legalidad de constitución, reforma, transformación, fusión, escisión y disolución y las fiscalizaciones especiales en dichas sociedades.

Controlar el funcionamiento de las Sociedades Anónimas abiertas.

Asesorar al PE en la constitución y en las modificaciones estatutarias de instituciones de intermediación financiera, compañías de seguros y consorcios.

Controlar la suscripción e integración de capital a los fundadores de las Sociedades Anónimas cuyo único objeto sea realizar operaciones en calidad de usuarios de la zona franca.

Controlar el cumplimiento del Art. 42 de la Ley N° 17.243 de fecha 29/06/00 que establece que CONAPROLE debe cumplir con las mismas normas de información, publicidad y control que las sociedades anónimas abiertas previstas por la Ley N° 16.060 de fecha 04/09/89.

Ejercer las funciones de órgano estatal de contralor de las regularizaciones de las S.A. y sociedades en comandita por acciones referidas en la Ley N° 18.092 "*Titularidad del derecho de propiedad sobre inmuebles rurales y explotaciones agropecuarias*".

Verificar permanentemente controles sobre el origen nacional del capital mayoritario de la sociedad PLUNA Líneas Aéreas Uruguayas S.A.

d) Cooperativas.

Controlar las Cooperativas que permanecen en su competencia en cuanto a su funcionamiento, transformación, fusión, escisión, disolución y liquidación y las fiscalizaciones especiales de dichas sociedades. Permanecen en su competencia, las cooperativas establecidas en la Ley 16.736 del 5 de enero de 1996, artículos 190 y 191 y los Decretos 223/998 de 17 de Agosto de 1998 y 466/006 de 22 de noviembre de 2006 (proyecto de ley de marco general de cooperativas sujeto a estudio en el Parlamento).

e) Estudios Técnicos.

Presidir de acuerdo a lo dispuesto por las Resoluciones del PE Nos. 89/991 y 90/991 la Comisión de Normas Contables Adecuadas, que tiene por finalidad el estudio de la incorporación de las NIIFs en nuestro país (proyecto de ley de creación del ente emisor de normas contables a estudio en el Poder Legislativo).

Administrar y gestionar el Registro de Estados Contables de acuerdo con lo dispuesto por el Decreto 253/001 de fecha 04/07/01.

Supervisar el cumplimiento de las normas de prevención de los delitos de lavado de activos y financiación del terrorismo, por parte de los casinos, las inmobiliarias y otros intermediarios de inmuebles, las personas físicas o jurídicas dedicadas a la compra y venta de antigüedades, obras de arte y metales preciosos y las personas físicas o jurídicas que, a nombre y por cuenta de terceros, realicen transacciones financieras o administren en forma habitual sociedades comerciales, cuando éstas no conformen un consorcio o grupo económico.

Fiscalizar todos los aspectos relativos a la explotación del Casino Conrad de BALUMA S.A.

ORGANIGRAMA INSTITUCIONAL AUDITORÍA INTERNA DE LA NACIÓN

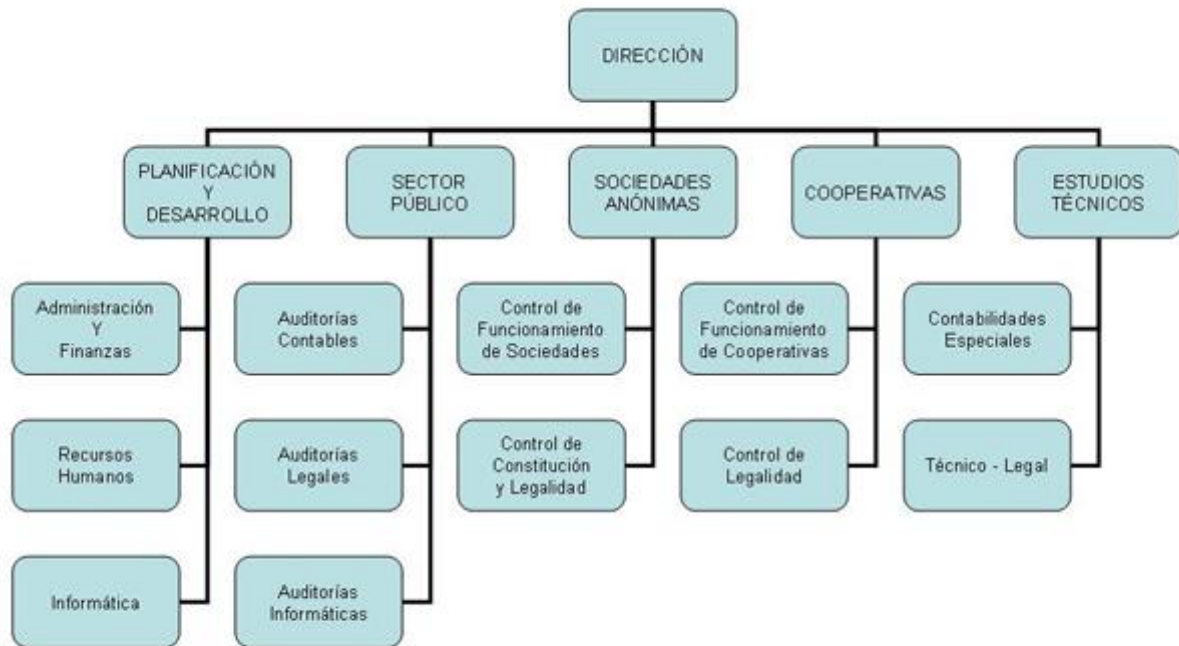


FIGURA III.2 ORGANIGRAMA AUDITORÍA INTERNA DE LA NACIÓN

Fuente: Auditoría Interna de la Nación

www.ain.gub.uy

***CAPÍTULO IV: MARCO NORMATIVO
CONTABLE***

CAPÍTULO IV: MARCO NORMATIVO CONTABLE.

IV.1 EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS COTABLES EN LOS ÚLTIMOS 40 AÑOS.

Durante los años sesenta se elaboro un proyecto de ley de contabilidad y administración financiera siguiendo los lineamientos del esquema de contabilidad por ramas. Dicho proyecto de ley fue puesto en vigencia por el Decreto N° 104/968.

El registro se llevaba por partida doble y comprendía los sistemas financiero (presupuesto y movimientos de fondos y valores), patrimonial (bienes del Estado y Deuda Pública), cargos y descargos y sistema de costos.

En cuanto a los sistemas de registro de la Administración Central, debe aclararse que el más desarrollado ha sido el sistema de presupuesto. La contabilidad patrimonial no existía como tal, llevándose algunos sistemas auxiliares de determinados componentes del patrimonio, por ejemplo el sistema de la Deuda Pública. Por consiguiente, tampoco existe contabilidad de costos.

Con este esquema de plan contable se buscaba organizar un sistema de registros que ofrecieran la información requerida por una administración pública moderna y eficiente. En ese momento, se pretendía que el sistema de contabilidad pública fuera un instrumento complementario e integrado a las modernas técnicas de planificación y programación.

En las empresas públicas, se llevaba la contabilidad patrimonial, la contabilidad presupuestal y la contabilidad de costos.

Para lograr un correcto funcionamiento del sistema previsto por el plan contable diseñado se considero conveniente ajustar la organización funcional de la Contaduría General de la Nación y la creación de las Contadurías Centrales. De esa manera, los registros de las operaciones se realizarían en forma analítica por parte de las Contadurías Centrales y sintéticamente en cada Contaduría General, para luego centralizarse integralmente en la Contaduría General de la Nación.

A partir de 1996, con la aprobación de las modificaciones en materia de administración financiera introducidas por la Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996, se procedió al

comienzo de la última Reforma Administrativa. Esta plantea como objetivo fundamental la mejora de la competitividad de la economía para poder enfrentar una mayor apertura comercial y una integración regional e internacional, a través de la elevación de la productividad de la Administración Pública, la profesionalización de sus recursos humanos, las mejoras de los procesos de atención al ciudadano y las transformaciones institucionales en las formas de prestación de los servicios públicos.

Dentro de este marco de la Reforma Administrativa del Estado, un aspecto central consiste en la modernización del sistema de administración financiera del Sector Público.

La administración financiera es un macro sistema cuyo objetivo fundamental es la movilización de los recursos del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Componen el sistema de administración financiera:

- Presupuesto nacional.
- Crédito Público.
- Régimen de administración de fondos.
- Contabilidad pública.

Cada sistema posee sus correspondientes controles internos y funciona como un sistema que procesa insumos y produce flujos de información que asisten a la gerencia en sus decisiones.

Estos sistemas no pueden ser considerados en forma aislada y forman una unidad indivisible hacia un objetivo común, operando sobre el principio de centralización normativa y descentralización operativa.

El sistema contable, como base común, uniforme, oportuna y confiable de datos para todos, es el elemento integrador del sistema de administración financiera.

Se puede apreciar que con la Reforma de la administración Financiera del Estado se introducen algunos principios básicos:

- Enfoque sistémico de la problemática financiera. Esta visión lleva a considerar la problemática financiera como un todo: se concibe al sistema de administración financiera como un sistema integrado e integral de información, que facilitara el proceso de toma de decisiones. Esta forma de visualizar la

actividad financiera introduce la importancia de la centralización de las decisiones políticas (centralización normativa) y descentralización ejecutiva u operativa.

- Aplicación universal de las técnicas de administración e información. Las organizaciones públicas necesitan utilizar las técnicas de la actividad privada. Se sustenta el gerenciamiento como estrategia destinada a garantizar el mejor y mayor grado de producción de los servicios estatales.
- Valoración del principio de la realidad económica. Es el criterio de lo devengado que establece que los registros se realizan cuando los bienes son incorporados o el gasto es incurrido. En nuestro país se aplica a las erogaciones, mientras que a los recursos se les sigue aplicando el criterio de lo percibido.
- Sujeción al objetivo de equilibrio de las cuentas públicas.
- Control integral de los actos de gobierno.

Los sistemas que conforman el sistema de administración financiera están interrelacionados y se desarrollan basados en el criterio de ingreso único de la información en el lugar más cercano a donde se producen los hechos (contabilidad simultánea).

Nuestro país no ha sido ajeno a la evolución histórica de la contabilidad pública. A partir del 1/1/99 se ha comenzado la implantación de un SIIF y con fecha 24/9/99, por la ley No. 17.213, se han ajustado las normas legales correspondientes que figuraban en el Texto Ordenado de Contabilidad y administración Financiera (TOCAF), de forma de adaptarlas al nuevo sistema.

Hasta esa fecha tanto las normas legales como el sistema contable en si, respondían a los viejos conceptos de la contabilidad separada en distintos componentes que se armonizaban entre si y alguno de los cuales inclusive nunca se instrumentó en la practica (sistemas de contabilidad de bienes y de costos).

Los procesos de Administración Financiera se vinculan con el SIIF, de la siguiente manera:

- A la programación corresponde el Sistema de Información de programación Presupuestaria (SIP).

- A la ejecución de los presupuestos corresponde el Sistema de Información de Tesorería (SIT).
- La contabilización de los hechos se vincula con el Sistema de Información de Contabilidad (SIC).
- La evaluación se corresponde con el Sistema de Evaluación Presupuestaria (SEV).

IV.2 NORMAS QUE RIGEN LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO.

Desde el punto de vista de la normativa contable y en cuanto a su ámbito de aplicación, se pueden distinguir normas generales y normas específicas.

IV.2.1 Normas generales que rigen para todos los Entes Contables.

IV.2.1.1. Constitución de la República.

- Artículo 85 literales 4, 5 y 6.
- Artículo 86.
- Artículo 87.
- Sección XIII (Tribunal de Cuentas): artículos 211 (en especial, Lit. f), 212 y 213.
- Sección XIV (De la Hacienda Pública).

IV.2.1.2. Normas legales.

Leyes de Presupuesto y Rendiciones de Cuentas que incluyen normas específicas para el ordenamiento financiero, fundamentalmente las leyes N° 16.736 y 17.296.

Normas de Contabilidad y Administración Financiera del Estado (normas legales recopiladas en el TOCAF). La más importante es la Ley N° 17.213, de 24 de setiembre de 1999.

Las normas referidas al Sistema de Contabilidad Gubernamental están contenidas en el TOCAF.

El TOCAF vigente fue aprobado por el Decreto N° 194/997 y recoge las modificaciones realizadas al anterior Texto Ordenado por las normas legales promulgadas hasta la Ley N° 16.736, inclusive.

El artículo 81 de la norma define el sistema de contabilidad gubernamental que es obligatorio y comprende el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos y financieros que puedan tener efectos en la Hacienda Pública.

Esto significa que el sistema contable anterior, separado en componentes, se transforma en uno solo, integrado, que expresara todos los hechos tanto financieros como económicos, similar al de una organización privada, aunque con las peculiaridades del Sector Público.

Por otra parte, el artículo 81 comentado hace referencia al alcance y forma que van a tener estos registros.

En cuanto al alcance se indica que deberán ser objeto de registración contable, todos los actos y operaciones comprendidos en la presente ley.

En lo relativo a la forma de registración, agrega al artículo 81 referido, que los hechos deberán registrarse mediante:

- utilización de un sistema uniforme de documentación, significa que, a nivel de todos los Organismos que abarca el sistema deberán existir documentos similares para registrar operaciones similares;
- por procesamiento electrónico de datos, se adapta el lenguaje de la ley a los avances tecnológicos, reconociendo la importancia de la automatización de los procesos;
- con los requisitos que establezca la CGN. Según el artículo 89 de este mismo Capítulo del TOCAF, la CGN es el órgano responsable del sistema de contabilidad integrado;
- y reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances que permitan su medición y juzgamiento; significa que se deben poder obtener estados de la situación económico financiera de la hacienda pública, a partir de la registración contable.

El artículo 88 del TOCAF con las modificaciones del artículo 14 de la ley 17.213 encomienda a la CGN, previa conformidad con el Tribunal de Cuentas, definir los principios, normas, procedimientos, plan de cuentas así como los registros auxiliares que sean necesarios y las formas de registro que regirán con carácter obligatorio para todos los organismos públicos.

En el artículo 22 de la referida ley de Presupuesto Nacional N° 17.296, se agregó la obligación por parte de todos los organismos del Estado de presentar a la opinión pública información sobre su gestión financiera con una periodicidad no superior a los tres meses, remitiendo copia de la misma a la Asamblea General, al Tribunal de

Cuentas y al Ministerio de Economía y Finanzas. Se ratifica en el mismo artículo como fundamentación del agregado de información, el respeto a los principios de transparencia e información de la ejecución financiera.

El artículo 111 del TOCAF agrega que los Incisos integrantes del Presupuesto Nacional serán los responsables de la documentación y de los sistemas auxiliares que alimentarán la confección de los Estados Contables enumerados anteriormente.

IV.2.1.3. Ordenanzas del Tribunal de Cuentas.

Tienen fuerza obligatoria para todos los organismos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados (artículo 211, literal F y artículo 228 de la Constitución de la República).

Ordenanza N° 81 sobre Formulación y Presentación de Estados Contables.

IV.2.1.4. Normas administrativas.

Decretos y Resoluciones del Poder Ejecutivo, reglamentarios de leyes.

IV.2.1.5. Instructivos y manuales.

Instructivos de la Contaduría General de la Nación, que es el órgano responsable del Sistema Presupuestario Nacional y del Sistema de Contabilidad Integrado.

IV.2.2 Normas específicas.

IV.2.2.1. Entes Contables Comerciales e Industriales,

Se rigen por las siguientes normas:

- Ley N° 17.040 de 20 de noviembre de 1998 que establece que las empresas públicas de propiedad estatal, con actividad comercial e industrial presentaran su balance general de conformidad con lo dispuesto por los artículos 88 a 92 de la Ley N° 16.060.
- Ley N° 16.060 de 4 de setiembre de 1989, artículos 88 a 100;
- Decreto N° 103/991 sobre Estados Contables Uniformes;
- Decreto N° 105/991 sobre Normas Contables Adecuadas, NIC N° 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 y 10;
- Decreto N° 200/993 sobre Normas Contables Adecuadas, NIC N° 11, 12, 13, 16, 17 y 18;

- Ordenanza N° 75 sobre Estados Demostrativos de ejecución Presupuestal de EA y SD de carácter comercial e industrial;
- Ordenanza N° 78 sobre Contratos asociativos que celebren los EA y SD del dominio industrial y comercial del Estado.

IV.2.2.2. Entes Contables Financieros,

Además de las Normas Contables Adecuadas, las normas contables dictadas por la Superintendencia del Banco Central del Uruguay y criterios de contabilización dispuestos por la Carta Orgánica del Banco Central.

IV.2.2.3. Ente Contable Banco de Seguros del Estado,

Las Normas Contables Adecuadas y las normas dictadas por la Superintendencia de Seguros y Reaseguros del Banco Central del Uruguay.

IV.3 REGISTROS CONTABLES.

IV.3.1 Los registros de presupuesto.

El contenido de este registro comprende:

- con relación a los recursos, los montos estimados y sus modificaciones y lo efectivamente recaudado. Cuando dice estimados hace referencia a los estimados en el presupuesto.
- con relación a los gastos, los créditos presupuestales aprobados y sus posteriores modificaciones y frente a los mismos, las etapas del gasto: afectación, compromiso y obligaciones contraídas.

Como se puede apreciar, este registro tiene por finalidad demostrar los desvíos de la realidad con respecto a lo presupuestado, tanto en materia de recursos como de gastos.

IV.3.2 Los registros del movimiento financiero.

El artículo 84 del TOCAF, con las modificaciones de la ley 17.213, define las características del registro financiero de la contabilidad. Señala que debe registrar, al menos, las entradas y salidas de fondos, clasificadas por financiación y destino, correspondan o no de la ejecución del presupuesto.

Se refiere a que debe abarcar globalmente todo el movimiento de fondos, tanto en cuanto a recursos, sea cual sea el origen de estos, indivisible y nacional o propio o de carácter crediticio, como en materia de salidas, indicando en que se gasta. Es en definitiva, la contabilidad de caja y bancos o de tesorería.

En los registros de presupuesto analizados en el punto anterior se registran, todos los momentos del gasto hasta que surge una obligación de pagar, pero no se registran movimientos de dinero. En ese registro se continúa, en materia de gastos, con una última tapa, la del pago.

IV.3.3 Los registros económico – patrimoniales.

El artículo 85 dispone que, en cuanto a los activos, se registraran, como mínimo, las existencias y sus movimientos, diferenciando los que integran el patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos.

Estas normas, al utilizar la palabra activos, demuestran estar insertas dentro de la posición que entiende que el sistema contable público no debe ser fundamentalmente diferente de cualquier sistema de contabilidad privada. En las normas anteriores a la ley 17.213, se empleaba la palabra “*bienes*” en lugar de “*activos*”, siendo esta última más amplia, dado que comprende no solo bienes físicos sino derechos personales contra terceros, deudas al Estado, y otros activos como los intangibles por ejemplo, que también están presentes en el Estado, aunque con naturaleza diferente. Los únicos activos que podría considerarse que excluye implícitamente el artículo 85 serían las disponibilidades de caja y bancos, dado que su contabilización se regula específicamente en el Art. 84 al hablar de los registros financieros.

A su vez, el artículo 86, con las modificaciones de la ley 17.213, establece que, con relación a los “*pasivos*”, el sistema contable registrará, como mínimo, todas las obligaciones que contraiga el Estado, en particular, la deuda pública que se origine en cualquier forma de financiamiento. También en este caso, las expresiones modificadas en 1999 en las normas jurídicas, tienen un sentido más amplio que las anteriores, señalando que los pasivos comprenden la totalidad de las obligaciones del Estado.

IV.3.4 Los registros de las responsabilidades.

El artículo 87 con la modificación de la ley 17.213, hace referencia a la determinación de responsabilidades a través de los registros. Establece que, en el caso de los fondos, los registros mencionados deben mostrar, como mínimo, el movimiento de fondos y valores por el que se deba rendir cuenta y en el caso de los bienes, deben mostrar los bienes en servicio, guarda o custodia, manteniendo actualizados los datos de los funcionarios a cuyo cargo se encuentren.

Este tipo de registro tiene como finalidad controlar la responsabilidad de las personas en el manejo de fondos o de bienes del Estado. Es una especie de cuenta corriente a esas personas.

Otra referencia legal a los registros de responsabilidades, se efectúa en el artículo 82 del TOCAF modificado por la ley 17.213, donde después del primer párrafo en que se señala la información que suministrara el sistema de contabilidad gubernamental en su conjunto, se establece que, dicho sistema incluirá los sistemas auxiliares que se consideren indispensables, en particular, el referido a los cargos y descargos.

Los estados económicos financieros resultantes del sistema de contabilidad gubernamental.

De acuerdo al artículo 214 de la Constitución de la República, el Poder Ejecutivo debe presentar al Poder Legislativo, dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.

El artículo 110 del TOCAF, con las modificaciones de la ley 17.213, establece los siguientes estados que comprenderá la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal:

1. Grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y alcanzados y su costo resultante.

Son responsables de su confección, las oficinas sectoriales (a nivel de Inciso, si existen) municipales (a nivel de cada Gobierno Departamental) y/o nacionales de planeamiento y presupuesto, con la información a que hace referencia el artículo 104 del TOCAF (costos y rendimientos).

Estos estados recién comenzaron a instrumentarse, dentro del marco de la Reforma del Estado, a partir de la ley 16.736 del 5/1/96, cuya norma relativa al tema fue incorporada, según se ha visto, en el artículo 145 del TOCAF y exige la existencia en cada Unidad Ejecutora, de un sistema de control de gestión.

2. Estados o Balances de Ejecución del Presupuesto, tanto en cuanto a recursos como en cuanto a créditos o gastos, indicando el resultado presupuestal del ejercicio por comparación entre unos y otros.

El resultado presupuestal surgirá como diferencia entre los gastos devengados tanto de funcionamiento como de inversión y los recursos recaudados en las oficinas recaudadoras, derivado del sistema vigente en nuestra legislación, de devengado para gastos (artículo 20 del TOCAF modificado por la ley 17.213) y de caja para ingresos (artículo 24 del TOCAF modificado por la ley 17.213).

3. Estados de carácter financiero o sea, que revelen saldo inicial, los movimientos habidos de tesorería y bancos y los saldos finales (Fuentes y usos de fondos).
4. Estados de Situación Patrimonial y Estados de Resultados Económicos, que incluyan Estados de Responsabilidades en materia de fondos y bienes manejados por los funcionarios.

Los estados anuales que deben presentar las Intendencias a las Juntas Departamentales en ocasión de la Rendición de Cuentas.

El artículo 222 de la Constitución dispone que se aplicaran al Presupuesto departamental, entre otras, las normas de los artículos 214 y 215 de dicha Carta. Por lo tanto, los Intendentes deberán presentar ante las Juntas Departamentales el mismo tipo de estados descritos en el punto anterior, circunscriptos a su jurisdicción.

IV.4 COMPARATIVO NORMAS: TOCAF - OTC 81 - NICSPS.

IV.4.1. Sistema único integrado.

- El **TOCAF**, lo dice explícitamente:

“Art. 81º: El sistema de contabilidad gubernamental comprende el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos y financieros que puedan tener efectos en la Hacienda Pública.

Todos los actos y operaciones comprendidos en la presente ley deberán realizarse y registrarse mediante la utilización de un sistema uniforme de documentación y procesamiento electrónico de datos con los requisitos que establezca la Contaduría General de la Nación y reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances que permitan su medición y juzgamiento.”

- La **OTC 81** y **NICSP** no lo dicen directamente, pero si por interpretación.

Sólo el **TOCAF** se refiere a registros o componentes que integran el Sistema Único Integrado:

- Económico y resultados:

“Art. 82º: El sistema establecido en el artículo anterior, deberá suministrar información que permita conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial, así como los resultados de la gestión del Sector Público en su conjunto.

Incluirá los sistemas auxiliares que se consideren indispensables, en particular, el referido a los cargos y descargos.

En los organismos del artículo 221 de la Constitución de la República, el sistema contable contemplará los siguientes aspectos:

- 1. Registro Patrimonial en el que se aplicarán los principios de contabilidad generalmente aceptados.*
- 2. Registro presupuestal que se ajustará, en lo pertinente, a las normas de ejecución presupuestal aprobadas por el Poder Ejecutivo conjuntamente con*

el Presupuesto anual de los Entes, los cuales propenderán a lograr la necesaria uniformidad con el resto de la Administración Pública.

3. Registro de Costos, cuyas características se ajustarán a la naturaleza de cada Ente.”

- Presupuestal:

“Art. 83º: En materia presupuestal se registrará, como mínimo:

- 1. Con relación a los recursos: los montos estimados, sus modificaciones y lo efectivamente percibido.*
- 2. Con relación a los gastos: el monto autorizado de créditos y sus modificaciones; y los compromisos y obligaciones contraídos.*

La omisión de registro en alguna o todas las etapas del gasto, será considerada falta grave.”

- Financiero:

“Art. 84º: En lo financiero el sistema registrará, al menos, las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, correspondan o no a la ejecución del Presupuesto.”

- Activos.

“Art. 85º: En cuanto a los activos el sistema contable registrará, como mínimo, las existencias y movimientos con especial determinación de los que integran el patrimonio del Estado por ejecución del Presupuesto o por otros conceptos.”

- Pasivos.

“Art. 86º: Con relación a los pasivos el sistema contable registrará, como mínimo, todas las obligaciones que contraiga el Estado, en particular la deuda pública que se origine en cualquier forma de financiamiento.”

- Responsabilidades.

“Art. 87º: Para la determinación de las responsabilidades se registrará, como mínimo, el movimiento de fondos y valores por los cuales se deba rendir cuenta, así como los bienes o especies en servicio, guarda o custodia y los datos de los correspondientes funcionarios responsables.”

IV.4.2. Marco conceptual y normas contables a aplicar.

IV.4.2.1. Control de ejecución del presupuesto.

- **TOCAF** lo establece explícitamente en el artículo 83, con la contabilidad presupuestal.
- **NICSP 1** establece control del presupuesto con la contabilidad general, se señala como una de las finalidades de los Estados Contables.
- **OTC 81** no dice nada.

IV.4.2.2. Modelo Contable, criterios para registrar.

- **OTC 81** y **NICSP** desarrollan un modelo contable, más general en la OTC y más detallado en las NICSPs.
- **OTC 81** establece un orden de prioridad entre normas jurídicas y profesionales.

“Artículo 21: Las normas contables que deberán aplicarse para la formulación y presentación de los Estados Contables (o financieros) serán por orden de prioridad las siguientes:

- *Las establecidas por la presente Ordenanza del Tribunal de Cuentas y las que se dicten en el futuro.*
- *El Decreto 103/91 de 27 de febrero de 1991.*
- *Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), de acuerdo a la unidad contable de que se trate.”*

“Artículo 22: En aquellas situaciones controvertidas o no contempladas en las normas incluidas en el Artículo 21), se tendrá como referencia por orden:

- *Los pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, emitidos con el asesoramiento de sus comisiones especializadas y aprobadas por el Consejo Directivo.*
- *La doctrina más recibida, especialmente cuando se ha desarrollado a través de textos y tratados reconocidos y coincidentes sobre los puntos en cuestión.*

- *Las Resoluciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad y los pronunciamientos de la Asociación Interamericana de Contabilidad;*
- *Las Resoluciones de las Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur y su antecesora, las Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas;*
- *Los pronunciamientos de Organismos profesionales de otros países.”*

- **TOCAF:**

Sólo establece criterios para contabilidad presupuestal:

- devengado para las contrataciones:
*“Art. 20º: Los créditos presupuestales se considerarán ejecutados cuando se devenguen los gastos para los cuales han sido destinados.
Se entiende que los gastos se devengan cuando surge la obligación de pago por el cumplimiento de un servicio o de una prestación...”*
- percibido para recursos como principio general:
“Art. 12º. Se computarán como recursos del ejercicio, los efectivamente depositados en cuentas del Tesoro Nacional o ingresados en los organismos u oficinas a que se refieren los artículos 2º y 4º hasta el día 31 de diciembre. Los ingresos correspondientes a situaciones en las que el Estado sea depositario o tenedor temporario, no constituyen recursos.”

Para la contabilidad patrimonial sólo menciona que se deben registrar activos artículo 85, pasivos artículo 86 y presentar anualmente los Estados respectivos artículo 110.

Esto deriva de que el TOCAF estuvo siempre pensado para los subsistemas presupuestal y de caja que son los que se llevaban y continúan llevándose en todo el Estado como únicos subsistemas (excepto empresas). Las modificaciones que se introdujeron en el año 99 (ley 17.213) (activos, pasivos, sistema integrado) se agregaron a un conjunto que respondía a otra filosofía, sin coordinación.

V.4.2.3. Estados Contables obligatorios.

- **TOCAF:** lo establece en el artículo 82 al decir que el sistema contable debe comprender todos los aspectos presupuestales, financieros, económicos, patrimoniales, de gestión y registros auxiliares. Además, los siguientes artículos del TOCAF se refieren a los distintos componentes del SCI:

- Art. 83 - subsistema de contabilidad presupuestal o de ejecución de recursos y de gastos
- Art. 84 - subsistema financiero o caja y bancos,
- Arts. 85 y 86 - activos y pasivos
- Art. 87 - subsistema de responsabilidades, cargos y descargos para fondos y para bienes.

Y en otras partes del TOCAF se hace referencia al componente de “gestión”:

- Arts. 104, 105 - análisis de costos y rendimientos (control gestión).
- Arts. 143, 144 y 145 - sistemas de control gestión en Administración Central con normas de OPP.

- **OTC 81**

Art. 13) Los Estados Contables (o financieros) e información complementaria que se deberán presentar al Tribunal de Cuentas son los siguientes:

- *Estado de Situación Patrimonial*
- *Estado de Resultados*
- *Estado de Origen y Aplicación de Fondos*
- *Estado de Evolución del Patrimonio*
- *Cuadro de bienes de uso, intangibles, inversiones en inmuebles y amortizaciones*
- *Anexo discriminando los fondos públicos recibidos y los gastos atendidos con ellos, en el caso de las entidades comprendidas en los Artículos 589 de la Ley Nº 15.903 y 199 de la Ley Nº 16.736 (Artículos 138 y 160 del TOCAF).*

Los Estados Contables (o financieros) deberán ser presentados acompañados por las correspondientes Notas.

- **NICSP 1** Estados contables obligatorios:

- Balance General o Estado de Situación,
- Estado de Resultados o de Gestión,
- Estado de Flujos de Efectivo,
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Agrega como adicional a los EECC obligatorios llevar Información complementaria de gestión (aspectos físicos).

A modo de síntesis tanto la OTC 81 como las NICSP mencionan explícitamente cuáles son los tipos de Estados Contables obligatorios. El TOCAF en el Art. 110 menciona en el numeral 1 el Estado de cumplimiento de objetivos y metas y sus costos pero en el numeral 2 no los nombra específicamente sino que señala “*los de los Arts. 83 a 87*” con lo cual se debe interpretar.

En los tres tipos de normas se exigen Estados de Situación y de Resultados y Estados de movimientos financieros.

En el TOCAF y NICSP 1 se establecen además estados que demuestren aspectos físicos relacionados. El TOCAF Art. 110 numeral 1, objetivos y costos; y la NICSP 1, aspectos físicos, como complemento de los Estados Contables.

Dado que en Uruguay lo obligatorio son las normas jurídicas y el TOCAF recoge leyes, éste sería la norma que prima en cuanto a tipo de EECC. La OTC 81 se aplicaría en cuanto a los criterios de confección y presentación de los mismos.

***CAPÍTULO V: ORGANISMOS
INTERNACIONALES***

CAPÍTULO V: ORGANISMOS INTERNACIONALES.

V.1 ORGANISMO MULTILATERALES DE CRÉDITO

Cada vez más, los organismos multilaterales de crédito recomiendan a los gobiernos de los países miembros, aplicar técnicas y procedimientos que garanticen la transparencia de la administración financiera.

La Transparencia de la Administración Pública, especialmente de la Administración Financiera de un país, es un requisito fundamental para el desarrollo económico, porque al contribuir a la seguridad jurídica del Estado, facilita ambientes favorables para las inversiones.

La falta de transparencia afecta la credibilidad de un país, que constituye un bien público de indudable importancia. Se mide con índices de opacidad elaborados por el sector privado.

El FMI aprobó un Código de buenas prácticas de transparencia fiscal, que define este concepto como: *“la apertura a todos los particulares (personas u organizaciones con interés en el diseño e implementación de la política fiscal) de los datos sobre la estructura y funciones del gobierno y las intenciones de la política fiscal, las cuentas del sector público y las proyecciones fiscales.”*

La transparencia fiscal así definida se emparenta con el concepto de accountability (responsabilidad), que se traduce en el deber de los funcionarios de rendir cuentas ante una autoridad superior y ante el público, por los bienes del Estado a su cargo o por una función encargada y aceptada.

¿Qué garantías existen para que se dé ese carácter de transparencia?

Un sistema de administración financiera eficiente y eficaz, donde todas las operaciones que se produzcan en la Administración Pública sean registradas con seguridad, objetividad y en base a criterios contables universalmente aceptados, que posibiliten la presentación de información (reportes, estados financieros, estadísticos, etc.) confiable, oportuna y útil para los diversos usuarios, así como que permitan ser consolidados con el resto de la información del Sector Público, para así dar una cabal idea de la situación económica, financiera y patrimonial del Estado.

- Sistema contable como elemento integrador.
- Sistemas de control externo e interno.
- Aplicación de estándares o normas de contabilidad, conocidos como principios, normas, criterios, convencionalismos o políticas contables.

Las NICSPs son de aplicación a los estados financieros publicados por las entidades del Sector Público, excepto las empresas públicas, que aplicarán las NICs. El Consejo recomienda el uso de las NICSPs tanto para los estados financieros de uso general como a los de uso especial.

Las NICSPs aprobadas por el Consejo no se superponen a las regulaciones que rigen para la emisión de estados financieros de un país. Algunos gobiernos ya han desarrollado normas de contabilidad que aplican en su administración y a las entidades bajo su jurisdicción.

Por ejemplo, el FMI exige la adhesión al Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD) o a las Normas Especiales de Divulgación de Datos (NEDD), que tratan de impulsar el uso de criterios de exposición de los datos financieros de cada país. El SGDD se aplica a todos los países miembros y busca mejorar la calidad de los datos. Las NEDD se exigen a los países que procuran acceso a los mercados internacionales de capital y su prioridad es asegurar la periodicidad y la puntualidad de los datos.

El BM tiene, en estos momentos, misiones especiales para evaluar los sistemas de administración financiera de los Estados, constituyendo dicha evaluación un requerimiento que condiciona el acceso a sus préstamos.

El Banco Interamericano de Desarrollo (BID), además de conformar el equipo especial con el BM para la evaluación de la administración financiera (aunque aún no lo exige para conceder sus préstamos), desarrolla una serie de proyectos que apuntan a la transparencia. Varios de ellos tienen como objetivo la divulgación y aplicación de las NICs y las NICSPs. En ese sentido, el Banco tiene en ejecución Programa de Transparencia en las Cuentas Públicas, cuyo objetivo fundamental está referido a la evaluación sobre el grado de implementación en seis países elegidos, de las NICSPs emitidas por la IFAC. El 5 de setiembre de 2001 el BID y la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) suscribieron un convenio con la finalidad de ejecutar el programa de *“Transparencia en las Cuentas Públicas”*.

Dicho programa debe realizarse en los siguientes países: Perú, Bolivia, Chile, Argentina, Brasil y Uruguay.

La OCDE, en un proyecto conjunto con el BM, está formando un banco de datos de carácter mundial sobre las prácticas y procedimientos presupuestarios.

V.2 ADOPCIÓN DE LAS NICSPS EN EL SISTEMA DE LAS NACIONES UNIDAS.

La Asamblea General adoptó el 7 de julio de 2006 la resolución 60/283 en la que se aprueban la adopción de las NICSPs por las Naciones Unidas y los recursos solicitados para que el Secretario General pueda iniciar la aplicación de las Normas. La aprobación de la Asamblea General constituye un hito importante para la aplicación de las NICSPs en el sistema, lo cual es un componente esencial del esfuerzo de las Naciones Unidas para destacar como una organización moderna.

El Grupo de Trabajo de las Naciones Unidas sobre Normas de Contabilidad sigue proporcionando apoyo, coordinación y dirección bajo los auspicios de la Red de Presupuesto y Finanzas del Comité de Alto Nivel sobre Gestión. Un equipo especializado en proyectos responsable de la presentación de informes ante un Comité Directivo de Proyectos para las NICSPs en el que la FAO (Food and Agriculture Organization) está representada, se ocupa de respaldar la adopción de esas normas en todo el sistema, que incluye el apoyo para una interpretación y aplicación coherentes de los requisitos de las NICSPs y una representación efectiva del sistema de las Naciones Unidas en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

En agosto de 2006, se celebró una reunión completa del Grupo de Trabajo sobre Normas de Contabilidad a fin de aprobar un primer conjunto de NICSPs de conformidad con las políticas contables del sistema de las Naciones Unidas.

El Programa Mundial de Alimentos (PMA) es uno de los organismos de temprana adopción. En junio de 2006, la Junta Ejecutiva del PMA aprobó un presupuesto de 3,7 millones de dólares para un proyecto de aplicación para las NICSPs de dos años. El presupuesto incluye 1,3 millones de dólares para costos de personal, 0,5 millones de dólares para consultores, 0,8 millones de dólares para viajes y 0,8 millones de dólares para capacitación. Si bien, no se pueden considerar dos organizaciones idénticas en cuanto a los costos requeridos para aplicar las NICSPs, el presupuesto del PMA podría considerarse como indicativo del nivel de costos que se requerirán para el proyecto de la FAO de aplicación para las NICSPs.

V.3 ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO.

En noviembre de 2006, el Consejo de Administración aprobó la adopción por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) de las NICSPs para el ejercicio económico que comenzará el 1º de enero de 2010. En marzo de 2009, el Consejo de Administración decidió proponer a la Conferencia Internacional del Trabajo un proyecto de resolución por el que se enmendaría el Reglamento Financiero de la OIT a fin de introducir diversos cambios relativos a la presentación de los informes financieros, necesarios en función de la adopción de las NICSPs. En junio de 2009, la Conferencia Internacional del Trabajo adoptó los cambios propuestos.

La decisión de la OIT de adoptar las NICSP se basó en una iniciativa de todo el sistema de las Naciones Unidas aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su sexagésimo período de sesiones (2005/2006).

El Comité de Alto Nivel sobre Gestión de la Junta de los Jefes Ejecutivos estableció un Grupo de Trabajo sobre Normas de Contabilidad para todo el sistema de las Naciones Unidas. Este Grupo de Trabajo, financiado conjuntamente, ha publicado políticas y pautas en materia de contabilidad para contribuir a armonizar los enfoques seguidos por las distintas organizaciones para la adopción de las NICSPs. Asimismo, ha puesto al servicio de los organismos material para la formación y orientación del personal y de otras partes interesadas en la aplicación de las NICSPs. La OIT ha participado activamente en todas las actividades del Grupo de Trabajo.

El objetivo inicial era que todas las organizaciones de las Naciones Unidas lograran cumplir plenamente las NICSPs en el ejercicio económico que comenzó el 1º de enero de 2010. El Programa Mundial de Alimentos, gracias a la asignación de importantes recursos y a la coordinación de la puesta en práctica de las NICSPs con la modernización de su sistema de planificación de los recursos institucionales, consiguió adelantar la adopción de las NICSPs y alcanzar su plena conformidad en el ejercicio económico de 2008. Casi todas las demás grandes organizaciones de las Naciones Unidas han reprogramado el proceso de aplicación debido a la magnitud de los cambios y a las necesidades de formación que han surgido, escalonando la aplicación de los distintos elementos de las NICSPs a lo largo de los próximos tres años.

Los cambios de programación se basan en la evaluación hecha por cada organización del tiempo que necesitarán para introducir en sus políticas y procedimientos contables los numerosos cambios indispensables para garantizar el pleno cumplimiento de las NICSPs. El principal problema al que se enfrenta la mayoría de los organismos se refiere a las modificaciones que es necesario introducir en los actuales sistemas de planificación de los recursos institucionales para asegurar su cabal conformidad con las NICSPs o bien para implantar los nuevos sistemas informatizados que permitirán llevar una contabilidad de devengo completo, conforme a lo exigido por las NICSPs.

La OIT ha realizado importantes avances hacia la implantación de las NICSPs. Se ha llevado a cabo una evaluación completa de los requisitos necesarios para la aplicación de las NICSPs, incluidos los que se refieren a la reconfiguración del sistema informático IRIS (Sistema Integrado de Información sobre los Recursos), y se ha elaborado un plan de trabajo en consecuencia. También se han preparado documentos sobre las políticas y procedimientos contables. Se han preparado programas de formación para el personal de la sede y de las oficinas exteriores que interviene en la elaboración de informes financieros y se están llevando a cabo actividades de formación para el personal directamente encargado del registro contable de las transacciones o de la compilación de los datos requeridos por las NICSPs. Se han establecido procedimientos para facilitar la divulgación de diversos datos requeridos por las NICSPs y en este afán se previó una evaluación independiente de todos los bienes inmuebles de la OIT.

La implantación plena de las NICSPs en la OIT depende de tres factores clave:

- a) la disponibilidad en las oficinas exteriores de herramientas adecuadas para recoger y analizar con precisión los datos contables de conformidad con los requisitos de las NICSPs;
- b) la aplicación de un sistema de activos fijos que permita valorar o depreciar los bienes, instalaciones y equipos;
- c) la elaboración y verificación de un libro de conciliación.

El despliegue de las funciones de IRIS en las oficinas exteriores es un requisito esencial para la plena adopción de las NICSPs. En tal sentido, se examinó la posibilidad de aplicar procedimientos manuales para recopilar los datos de las oficinas exteriores exigidos por las NICSPs hasta que se lleve a término la implantación total

de IRIS 3. Sin embargo, se llegó a la conclusión de que los esfuerzos para recoger dichos datos manualmente de forma exhaustiva y precisa exigirían la utilización intensiva de recursos humanos, lo que podría desbordar la capacidad de las oficinas exteriores, cuya dotación de personal es limitada, y del Departamento de Servicios Financieros, que se encargaría del análisis y la conciliación de los datos. Ahora bien, dado que el 40% de los gastos de la OIT se registra en las oficinas exteriores, es esencial asegurar la precisión, puntualidad e integridad de los datos relativos a estas oficinas.

Por consiguiente, se planteo seguir un enfoque escalonado de la aplicación de las NICSPs. Se previó que dicho enfoque se ajustara al marco de las Normas de Contabilidad del sistema de las Naciones Unidas. Es el enfoque prudente que están aplicando otras grandes organizaciones de las Naciones Unidas. Dicho enfoque se desglosa de la siguiente forma:

- 1999 - Aplicación del principio de la entrega al presupuesto ordinario y los gastos conexos.
 - Inclusión de los ingresos por intereses con arreglo al principio del devengo.
- 2007 - Indicación del pasivo acumulado por costos de personal, utilizando las definiciones de las NICSPs.
- 2009 - Balance completo de los terrenos y edificios, del seguro médico del personal que ya no presta servicios a la OIT y de otros pasivos de personal.
 - Indicación de la información sobre las transacciones de terceros vinculados con la OIT.
 - Inclusión de los gastos extrapresupuestarios con arreglo al principio del devengo a efectos de la presentación de informes financieros.
 - Modificación de los estados financieros con arreglo al formato de las NICSPs.
 - Indicación revisada de cualquier instrumento financiero. Se refiere principalmente a las operaciones de cobertura del riesgo cambiario.
- 2010 - Estados financieros anuales y auditoría anual.
 - Indicación de información complementaria sobre las provisiones creadas para cubrir la no recaudación de contribuciones prorrateadas.

- Inclusión de informes financieros consolidados del CIS, de CINTERFOR y del Instituto (pero no del Centro de Turín).
- Valoración de los inventarios de publicaciones y demás materiales impresos e indicación de los estados correspondientes.
- Indicación de las contribuciones en especie recibidas.
- Indicación de la información sobre los compromisos de arrendamiento.

2011 - Establecimiento de saldos de cierre con arreglo a las NICSPs.

- Balance de las partidas sobre muebles y equipo.
- Inclusión de los informes financieros consolidados del Centro de Turín.

2012 - Estados financieros comprobados y plenamente conformes con las NICSPs.

Sobre la base de este enfoque, la OIT debería estar en conformidad con 19 NICSPs para finales de 2010, y ponerse en conformidad con todas las normas sin excepción para finales de 2012. Con este enfoque se evitaría tener que utilizar recursos financieros adicionales para garantizar la plena aplicación de las NICSPs para 2010. Además, se reduciría el impacto de otras iniciativas simultáneas, como la implantación de IRIS en las oficinas exteriores. Ello permitiría mejorar los preparativos para aplicar las NICSPs en toda la Oficina y repartir de forma más equitativa los recursos existentes y los esfuerzos. Asimismo, se reduciría la necesidad de contratar a personal temporal de proyectos para la aplicación de las NICSPs, como ha sido el caso en muchas otras organizaciones. Los primeros estados financieros e informes de auditoría externa basados totalmente en las NICSPs estarían disponibles en 2012.

***CAPÍTULO VI: APLICACIÓN DE LAS
NICSPs EN EL URUGUAY***

CAPÍTULO VI: APLICACIÓN DE LAS NICSPs EN URUGUAY.

VI.1 INTRODUCCIÓN.

A pesar de los avances alcanzados en estos años, no se ha logrado conformar una institucionalidad creíble y eficiente que lidere el proceso de emisión y adopción de las normas internacionales, así como tampoco se han regulado legalmente a nivel nacional las prácticas contables y cumplimiento de las normas internacionales de la IFAC.

En nuestro país a diferencia de otros, la normativa ha adoptado sin restricciones las NICSPs, pero si bien esto parece en primera instancia una clara ventaja por la existencia de pautas para la elaboración de los informes, a la hora de instrumentarlo se generan serias dificultades.

Actualmente los organismos del Presupuesto Nacional, rinden cuentas presentando el Balance de Ejecución Presupuestal, los Estados Financieros y el Estado de Responsabilidades, omitiendo el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados.

En el Uruguay el presupuesto es un instrumento político de vital importancia para el accionar del gobierno, y se le asigna gran importancia al Estado de Ejecución Presupuestal y a los Estados Financieros, en detrimento de los estados que intentan mostrar la información patrimonial y sus variaciones.

Esto se debe a que si bien, tanto la normativa jurídica como la profesional vigentes exigen dichos Estados Contables, no se ha implementado un Sistema Contable Integrado que posibilite suministrar la información respectiva.

De acuerdo al Art. 89 del TOCAF la Contaduría General de la Nación es el órgano responsable de llevar adelante el Sistema Contable Gubernamental Integrado, en los organismos del Presupuesto Nacional.

VI.2 ENTE CONTABLE.

VI.2.1 Situación actual.

La contabilidad gubernamental como disciplina o parte de la contabilidad, debe enmarcarse en los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados como guías de carácter permanente.

¿Por qué es necesario definir el Ente Contable? Porque si no existe Ente Contable, los principios no tienen base de aplicación. El Ente Contable es lo que le da el marco de aplicación a los principios.

En nuestro país el Ente Contable está mencionado en la Ordenanza 81 del Tribunal de Cuentas en su artículo 1, aunque en ella se habla de Unidades Contables:

“Se define como Unidades Contables del sector público, obligadas a elaborar Estados Contables y presentarlos ante el Tribunal de Cuentas, a todas las organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos.

A la fecha de la emisión de esta Ordenanza se reconocen las siguientes unidades contables:

- 1. Estado, persona pública mayor, que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.*
- 2. Los Servicios Descentralizados: ANTEL, Administración Nacional de Puertos, Administración Nacional de Correos, OSE e INAME.*
- 3. Los Entes Autónomos: Banco Central del Uruguay, Banco de la República Oriental del Uruguay, Banco de Seguros del Estado, Banco Hipotecario del Uruguay, Instituto Nacional de Colonización, Banco de Previsión Social, ANCAP, UTE, AFE, Universidad de la República, ANEP, y PLUNA.*
- 4. Gobiernos Departamentales.*

A los efectos de esta Ordenanza, se consideran unidades contables a los Organismos, Servicios o Entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado, incluidos en el Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10/11/1987 (Artículo 138

del TOCAF) y Organismos privados definidos en el Artículo 199 de la Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996, (Artículo 160 del TOCAF).”

El concepto de Ente o Entidad contiene un importante componente jurídico. Por tanto, se debe analizar la estructura institucional del Estado Uruguayo, realizado en el Capítulo IV, cuyo origen es constitucional. Nuestra Constitución define los órganos del Estado, estableciendo su integración, competencias y relacionamiento interorgánico.

En su artículo 1, la Ordenanza introduce un concepto no recogido hasta ahora en el derecho positivo uruguayo, la Unidad Contable. En el primer párrafo del artículo 1, se define a las Unidades Contables del Sector Público como toda organización estatal que cumple una doble condición:

- competencia para asumir derechos y contraer obligaciones. Esto se relaciona con la personería jurídica pública, reconocida expresa o tácitamente por la Constitución, las leyes de creación o sus Cartas Orgánicas, constituyendo un sujeto de derecho capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones; y
- medios para cumplir sus objetivos. Esto se relaciona con el concepto de patrimonio como un conjunto de bienes, derechos y obligaciones, soporte en el cual se desarrollan las actividades de la unidad, cuya titularidad solo puede darse si previamente existe el atributo de la personería jurídica.

A su vez, a estas Unidades Contables, se les imponen dos obligaciones, la de elaborar los Estados Contables, y la de presentarlos ante el TC.

En el segundo párrafo, se identifican las Unidades Contables reconocidas al 17 de diciembre de 2002. El numeral primero de dicho párrafo, incluye al Estado, persona pública mayor, conformado por los Poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, constituyendo este último con sus Ministerios la Administración Central. También integran este numeral, el TC, el TCA y la CE, conocidos como órganos constitucionales de control.

En los siguientes numerales se detallan las personas públicas menores, que constituyen la administración descentralizada, que puede ser tanto funcional como territorial. En la administración descentralizada funcional, tenemos los Servicios

Descentralizados y los Entes Autónomos, los primeros con menor autonomía funcional, y los segundos con menor dependencia del poder ejecutivo.

En el tercer párrafo, y al solo efecto de esta Ordenanza se consideran Unidades Contables, a los organismos, servicios o entidades no estatales o privados, que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado (Arts.138 y 160 del TOCAF).

Como principio general, las unidades comprendidas en el artículo 1, que deban presentar sus Estados Contables ante el TC, deberán aplicar preceptivamente, las normas y criterios que se establecen en esta Ordenanza.

Se plantean dos excepciones a este principio general:

- las instituciones comprendidas en el Decreto Ley N° 15.322, que se regirán por las normas emitidas por el BCU;
- y ante solicitud formal y fundada de la unidad contable en cada ejercicio económico, el TC tendrá la facultad de autorizar con carácter excepcional y únicamente para ese ejercicio, la no aplicación de las normas y criterios de esta Ordenanza.

En resumen el Ente Contable es una persona jurídica sujeto de derechos y obligaciones, titular de un patrimonio propio, que actúa con vida propia como un centro de administración independiente.

VI.2.2 Consideraciones al momento de definir el Ente Contable.

Al momento de precisar el Ente Contable Público es necesario hacer un análisis de quién usa la información contable de un Ente Público y para qué, a partir de ahí desarrollar cuáles son las necesidades de esos usuarios, los objetivos de un Estado Contable y eventualmente cuáles son los contenidos. Conceptualmente debería analizarse la situación, no a partir de comparar y tratar de adaptar el Estado Contable de un Ente con fines de lucro a un Ente sin fines de lucro, sino partir de quiénes son los usuarios de la información contable del Sector Público.

En nuestro país las principales necesidades de información de los usuarios de los Estados Contables son aquellas que contribuyan a una adecuada presentación de la Rendición de Cuentas, así como para la toma de decisiones políticas, económicas y sociales.

De modo que la necesidad de los usuarios define el objetivo que tiene que tener un informe económico financiero. Y una vez definido dicho objetivo aparecen los Estados Contables, en ese caso van a aparecer un Estado de Situación Patrimonial y un Estado de Resultados o un Estado de Flujo de Fondos para dar satisfacción a las necesidades del usuario.

Después de definidos los Estados Contables, la teoría contable aporta las características cualitativas que tiene que tener la información contable, los criterios de valuación, y ahí surgen las normas contables que satisfacen las necesidades de información contable del usuario.

Este esquema conceptual no se ha aplicado, no se ha hecho un análisis de para qué se necesitan los Estados Contable en el Estado.

Como ya se mencionó anteriormente, el Presupuesto es un instrumento político de vital importancia para el accionar del gobierno, se le asigna gran importancia al Estado de Ejecución Presupuestal y a la Rendición de Cuentas. Es por esto que el Ente Contable Público deberá ser el mismo para el Presupuesto y para la Contabilidad Patrimonial, de modo que la contabilidad sea una herramienta complementaria para la toma de decisiones en el manejo de fondos públicos. Entonces el Ente deberá ser definido de acuerdo al criterio del Presupuesto Propio.

En nuestro país tienen presupuesto propio:

- Poder Legislativo, Administración Central y Organismos del Art. 220 de la Constitución (Presupuesto Nacional);
- Entes Autónomos y Servicios Descentralizados;
- Gobiernos Departamentales.

Según este criterio cada uno de estos sería entonces un Ente Contable.

La complejidad de reconocer un Ente Contable Público comienza cuando se observan los cometidos y responsabilidades económicas, financieras, patrimoniales, sociales, entre otras del Estado. No existe otra institución tan difícil de administrar como el Estado. En éste existen diversas organizaciones que a su vez persiguen resultados en varias áreas de actuación. Estos objetivos, a su vez tiene diferentes resultados finales, no siempre consistentes entre sí, ni explicitados adecuadamente, e intervienen en su medición diferentes sistemas de información.

Un Ente Contable Público está determinado por el conjunto de resultados que deben ser producidos por un responsable con capacidad u obligación de administrar un patrimonio público, resultados que se expresan a través de sus Estados Financieros emitidos por un sistema de información contable.

Esto determina la presencia de múltiples Entes, que conforman una variada y compleja realidad que debe ser ordenada para evitar el riesgo de pasar de una concentración institucional de resultados, a una atomización de los mismos. Estos deberán reconocerse en la medida que se definan los resultados que se quieren medir y la manera que se hará.

La definición de los Entes debe complementarse a través de una adecuada categorización de los mismos. Ello significa reconocer Entes centrales, supra o sub Entes. Se considera un supra Ente a aquél que consolida resultados agregados producidos por responsables no sujetos entre sí a jerarquía.

Por otra parte aquel que independientemente de obtener resultados propios integra los provenientes de otros independientes entre sí, pero por cuya consecución es responsable, constituye un Ente central. Un sub Ente sólo puede reconocerse dentro de un Ente central. Este constituye o contribuye a formar, con sus propios resultados, los que por integración deberá mostrar el Ente central.

Lo anterior toma en cuenta las necesidades propias de la Administración Pública y del Ente Contable que necesita la Administración Pública para gerenciarse de una manera más eficaz y eficiente.

El hecho de crear entidades contables subordinadas proporciona a la unidad menor, un mayor control y una mayor consistencia en la información que genera.

A su vez posibilita tener una visión de un sistema central y consolidado que mantiene toda la información y sirve para cumplir una de las obligaciones del Estado, que es proporcionar transparencia a todos los usuarios del sistema de contabilidad gubernamental. Operativamente es muy trabajoso, por la complejidad y detalles propios de ésta información pública. Desde el punto de vista legal, ésta información es un bien público en sí mismo.

Si vamos al caso de Uruguay, los Entes Centrales de primer orden estarían integrados por los sistemas productores de resultados, bajo la responsabilidad de los Poderes del Estado y Organismos del artículo 220 de la Constitución de la República.

Estos Entes reconocerían sub Entes por los resultados producidos por cada una de las organizaciones dependientes, por ejemplo los Ministerios. A su vez estos sub Entes actuarán, por los resultados obtenidos por sus unidades dependientes, como Entes centrales de segundo orden. Así se seguiría hasta cualquier nivel organizativo.

Finalmente se deberá agregar resultados de los Entes centrales de primer orden, y éstos se consolidarían por medio de un supra Ente. Este puede incluir desde el Estado, la Persona Pública mayor o menor, hasta cualquier combinación de ellas.

Es importante señalar que para poder consolidar los estados contables se debe dar una condición indispensable, que es la aplicación de similares normas contables. Asimismo no podrán consolidar los estados contables de un Ente que realice actividad industrial o comercial con los de un Ente controlador que no lo realice. Por ejemplo no será posible la consolidación de los Estados Contables del Banco República Oriental del Uruguay con los del Ministerio de Economía y Finanzas.

Además de los estados individuales de un Ente, si el mismo es controlado por otro, se deberán presentar estados consolidados.

Se presume que existe control de una entidad sobre otra, cuando exista por lo menos:

- una condición de poder;
- una condición de beneficio;
- y ellas se puedan ejercer de inmediato.

Según la NICSP 6 habrá condición de poder de una entidad sobre otra cuando:

- decide las políticas financieras y operativas;
- cuando tiene la potestad de nombrar o revocar los jefes.

Los indicadores de poder son:

- vetar los presupuestos operativos y de capital;
- modificar las decisiones;
- aprobar la designación o destitución de personal clave.

La condición de beneficio es cuando se tiene la potestad de:

- disolver a la otra entidad y obtener los beneficios residuales;

- acceder a la distribución de los activos de la otra entidad.

Indicadores de beneficio es cuando tiene el derecho:

- directo o indirecto sobre los activos con capacidad de acceder a los mismos;
- de dirigir a la otra entidad para que coopere con los objetivos de la controladora;
- está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.

Una vez definido el Ente Contable se debe diseñar el sistema contable. El Ente define el límite de actuación del sistema contable dentro de la organización y en función de sus intereses y necesidades, dicha organización puede reconocer varios Entes Contables independientes entre sí. Es decir que una organización puede tener más de un Ente, pero éste no puede superar el campo de actuación de la misma.

El sistema contable es parte del sistema de información de cualquier organización. Normalmente, el sistema contable tiende a asociarse con la contabilidad patrimonial, es decir se lo identifica casi exclusivamente con aquel sistema que registra las variaciones patrimoniales. Debido al avance informático y el aumento de la demanda por disponer de mayor y mejor información, se han desarrollado conceptos más amplios de contabilidad, asociados principalmente a la toma de decisiones y el control. De esta manera la contabilidad puede verse como un gran sistema de información, que se basa en el procesamiento contable de datos. A partir de esta visión han surgido una serie de contabilidades, como la contabilidad de costos, de gestión, ambiental, entre otras.

Cabe acotar que la definición del concepto Ente Contable no determina el tipo de contabilidad que se desee implantar, ni la información que se va a obtener como resultado.

En efecto, las informaciones financieras, económicas, presupuestarias, programáticas, patrimoniales, etc., se podrán obtener definiendo convenientemente los clasificadores pertinentes. Asimismo, según sea la profundidad del análisis que se quiera realizar, mediante esos clasificadores se podrá obtener la información con el detalle o la síntesis deseada, en forma independiente del grado de centralización o descentralización que se adopte.

Otras consideraciones para la definición del Ente:

1) Los eventos son únicos y deben impactar en los respectivos estados (económicos, financieros, presupuestales y patrimoniales). Se sigue manteniendo la filosofía de no duplicidad de registros, de simplificar la operativa de ingreso de información a las bases de datos. Evidentemente los momentos contables no van a ser los mismos, por ejemplo si se realiza una compra va a impactar simultáneamente en los estados económicos y en los presupuestales, pero en los financieros puede impactar en diferentes momentos, en la medida que difiera el pago del devengamiento. En tanto en los estados patrimoniales se reflejará la globalidad de la situación (compra, deuda y pago).

2) Otro aspecto a tener en cuenta es que la contabilidad gubernamental es una herramienta para la toma de decisiones, tanto a escala micro como a escala macro. La macroeconomía necesita apoyarse en la microeconomía para evaluar las brechas que se dan entre las proyecciones económicas y la ejecución real.

Los recursos son escasos, por tanto cuanto más racional y exacta sea la obtención de la información macroeconómica y microeconómica, más confiable será el soporte para la toma de decisiones y en consecuencia más acertadas serán las mismas.

3) En toda organización sistematizada, la operativa debe estar descentralizada. El que está en mejor situación para saber qué registrar y cómo, es quien está generando los registros contables. En la Administración, los mejor posicionados son los propios Incisos y sus Unidades Ejecutoras, ya que es donde se capturan los hechos y actos contables.

La contabilidad se registra contra documentos, y éstos se generan y archivan en la Unidades Ejecutoras.

4) La normativa debe estar centralizada porque es lo que proporciona la uniformidad y unicidad y hace que al momento de efectuar la centralización y la consolidación de datos, las mismas sean posibles y lógicas.

5) Hay una interrelación entre los diferentes enfoques de los estados. Por eso tiene que tener flexibilidad para transitar de lo particular a lo general ó de lo general a lo particular, manejándose la información desde el nivel mínimo de detalle al nivel máximo de agregación y viceversa, teniendo en cuenta el ámbito en el cual se efectúa cada análisis y su propósito.

Hasta hace unos años la agregación de la información se realizaba a través de módulos: el módulo de presupuesto, el módulo de gastos, el módulo de recursos, el módulo de operaciones de tesorería sin impacto presupuestal. Sobre esa base se confeccionaban tablas relacionales entre los objetos del gasto presupuestales y las cuentas patrimoniales.

El BID entiende, de acuerdo a lo informado por una misión acreditada en Uruguay, que el enfoque correcto, no era el que se había aplicado, sino que la contabilidad debía constituirse en el eje de todo el sistema de información del Estado. Para ello se necesitaría un plan de cuentas que recogiera todos los clasificadores vigentes de modo que de la propia contabilidad se deriven todos los módulos o sistemas auxiliares. No es sencillo visualizar dicho esquema, sobre todo porque en la Administración existe una cultura estrictamente presupuestal y no patrimonial. No resulta simple organizar ideas y visualizar cómo desde un registro, desde un asiento contable se llega a un registro presupuestal, un registro financiero ó un registro económico.

Las propuestas de los organismos internacionales, modificando el esquema hasta el momento aplicado y el escaso personal en la División Contabilidad por un lado, así como la rotación y renovación del mismo, han llevado a que el proyecto iniciado en el año 2004 haya quedado inconcluso.

Se insiste que la contabilidad patrimonial es más amplia que la presupuestal, pero dado que todo evento presupuestal debe reflejarse en la contabilidad patrimonial es fundamental tener presentes las relaciones entre ambas.

Actualmente en la CGN se han conformado seis grupos de trabajo para realizar un análisis de la situación actual, para determinar los aspectos o definiciones a desarrollar para lograr implantar la contabilidad patrimonial, y en particular uno de los temas es la definición del Ente Contable.

6) Entre las varias obligaciones que tiene el Estado, se encuentra la de rendir cuentas en forma completa, oportuna, confiable y comprensible, para todos los usuarios de la información, desde el ciudadano común hasta los organismos internacionales, los mercado de capitales, etc.

La Constitución de la República establece en su Art. 214 que el PE dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, deberá presentar la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal al PL correspondiente a dicho ejercicio.

7) La contabilidad es el eje del sistema, dado que la partida doble le da consistencia al registro de todos los eventos. Cualquiera sea el enfoque, el hecho de que haya respaldo en un asiento de partida doble le va a dar confiabilidad a la información que estamos manejando.

8) Por último, en la medida en que el sistema informático tiende a que todo se deriva de la contabilidad, va a ser muy difícil obtener lo que no esté contemplado en la misma. Cuando el Ministerio de Economía y Finanzas, o los Organismos de Control necesiten información, no van a poder peregrinar por cada Inciso o Unidad Ejecutora para lograrla, por tanto es fundamental que toda la información esté dentro del sistema central.

Para concluir, si aplicamos el análisis sistemático y la Teoría de Conjuntos para definir entes contables, sabemos que un conjunto se puede definir por extensión, enumerando cada uno de los componentes, o por comprensión fijando un criterio que determine los atributos que deben cumplirse para integrarlo. En nuestro país la definición del Ente Contable hecho por la OTC 81 optó por la primera de las alternativas, es decir que lo definió por extensión. Faltaría hacerlo por comprensión.

VI.2.3 Definición de Ente en distintos países.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados definen el principio de entidad. En la mayoría de los países el sistema contable se basa en este principio, que cada uno adapta de acuerdo con su organización y estructuras.

“Los estados contables deben referirse a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas funciones, objetivos y metas en consonancia con las normas jurídicas de creación y organización.”

Frente a este principio general los países toman tres criterios o requisitos al momento de establecer su definición. Algunos consideran la personería jurídica del organismo, otros ven si tiene patrimonio propio o independiente y algunos consideran si tiene presupuesto propio. De ahí que vamos a ver distintas definiciones de distintos países.

Nicaragua.

La información contable se relaciona con cada una de las entidades establecidas para desarrollar una actividad pública.

Son Entes Contables los Organismos y Entidades que tengan:

- a. Patrimonio Propio.
- b. Personería Jurídica.
- c. Autonomía Administrativa.

Los Entes Contables tendrán sus derechos, atribuciones y deberes propios y se identificarán con sus Estados Financieros.

En virtud de lo expuesto en este principio es que se ha afirmado en el punto “*Ámbito de Aplicación*” de este Manual que la Administración Central constituye un único Ente Contable.

Venezuela.

“Ente Contable es toda unidad económica identificable, con o sin personería jurídica, y con presupuesto propio, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme con el ordenamiento jurídico que la origina”. Si bien es una definición contable, no tanto jurídica, pone requisitos: que tenga presupuesto propio, al margen de la personería jurídica.

Chile.

Cada servicio u organismo público que administre recursos y obligaciones del Estado, constituye una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conforman el Ente Contable Nación. Es una definición contable propiamente dicha y se asemeja más a los principios de contabilidad finalmente aceptados.

Ecuador.

“Ente Contable es todo organismo con existencia propia e independiente, creado por ley, decreto u ordenanza para la administración de recursos y obligaciones del Estado”. Habla de existencia propia e independencia, no define que tiene que tener personería jurídica o patrimonio. Va de la mano de que sería con personería jurídica y patrimonio propio.

Cuando temporalmente se deban contabilizar en forma separada ciertos recursos y operaciones de carácter financiero, por ejemplo algunos proyectos, esta situación no se interpretará como la creación de un nuevo Ente Contable sino como una modalidad técnica contable adoptada para cumplir con exigencias de control e información que se

han definido como necesarias para una buena administración institucional. En estos casos, el Ente Contable seguirá siendo la institución pública y como tal deberá presentar un solo juego de estados financieros que integre todos sus módulos o subsistemas contables.

Cuando uno o más entes contables independientes se fusionen o de alguna otra manera se combinen, pasarán a constituir un Ente Contable único.

Colombia.

Entidad Económica: uno de los principales supuestos en la contabilidad es que las actividades económicas pueden ser identificadas con una entidad o unidad de contabilización (Ente Contable). El concepto de entidad no sólo se aplica a la segregación de actividades entre empresas comerciales o entre entidades gubernamentales. Un individuo, programa, proyecto, departamentos, divisiones, empresa comercial, toda una industria, una entidad gubernamental, o todo el sector del Gobierno Central o el Sector Público en su conjunto, podrían ser considerados una entidad separada.

Entidad Contable Pública: para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; por su parte, se caracteriza como unidad administrativa, las creadas sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándolas de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal. Se caracterizan como unidades económicas, las unidades a las que se adscriban o destinen recursos

públicos para fines específicos, pero carentes de autonomía y/o de personería jurídica.

Panamá.

“Entidad económica: las actividades económicas pueden ser identificadas con una entidad o una unidad de contabilización. Eso es el Ente Contable, va desde un individuo, un proyecto, un programa, un departamento, divisiones, empresas comerciales, toda una industria, una actividad gubernamental o todo el sector de gobierno central o el Sector Público, en su conjunto podrían ser considerados como entidades separadas”.

Es una definición contable, es el principio de entidad, los principios de contabilidad generalmente aceptados, se asemeja al sector privado.

Costa Rica.

“Constituirá un Ente Contable toda institución creada por ley o decreto que administre o custodie fondos públicos”. No considera ninguno de los tres requisitos, personería jurídica, patrimonio propio y presupuesto, simplemente que administre los fondos públicos. Es una definición más contable que jurídica.

Este principio será aplicable a los siguientes Órganos y Entes Contables Públicos:

- a) La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones y sus correspondientes órganos desconcentrados.
- b) La Administración Descentralizada.
- c) Las Empresas Públicas del Estado.
- d) Las Universidades Estatales y las municipalidades.
- e) Los Entes Públicos no Estatales.
- f) Los Entes Privados en cuanto custodien o administren fondos públicos.

España.

“Constituye entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas”. Cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse sub entidades cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central.

Es una definición jurídica pero que va de la mano de la contable por el presupuesto.

Argentina.

Se entenderá por entidad a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Los Estados Contables se refieren siempre a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron.

Se considera que el Ente tiene existencia permanente, salvo modificación posterior de la norma legal de creación por la que se determine lo contrario.

En el contexto de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control Público Nacional, el artículo N° 8 determina el alcance de aplicación de la norma legal que, a tal efecto, define a la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social. Por lo expuesto, la Administración Central debe considerarse como un Ente propio, al igual que cada uno de los Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social.

Tal alcance es, a su vez, ratificado por el artículo N° 9 de la Ley 24.156, al incluir dentro de la Administración Central al Poder Legislativo, Poder Judicial, Presidencia de la Nación y a los ministerios y secretarías del Poder Ejecutivo Nacional.

Perú.

Es todo organismo de la administración pública con personería jurídica propia, responsable del logro de su programación de operaciones, para lo cual administra recursos asignados en el Presupuesto Público y produce estados contables.

Pone dos condiciones y por personería jurídica implica tener patrimonio propio y autonomía de gestión, de modo que hay tres requisitos para definir el Ente Contable.

Los Estados Contables del Sector Público se refieren siempre a un ente público, donde el Estado, considerado como otra persona jurídica es independiente del mismo.

Constituyen entes contables las entidades públicas con personería jurídica clasificadas, tales como: Gobierno Central, Gobiernos Regionales, Gobiernos Municipales, Empresas Públicas no Financieras y Financieras, Organismos Descentralizados Autónomos, Instituciones Públicas y Sociedades de Beneficencia Pública.

Además de la personería jurídica, que implica patrimonio y autonomía de gestión, las entidades públicas como tales deberán tener presupuesto propio, inscrito en la Ley de Presupuesto Público.

Los programas y proyectos emergentes de convenios de crédito y/o donaciones con otros gobiernos u organismos internacionales que no cumplen con los requisitos señalados anteriormente, no constituyen entes contables. Sin embargo estarán sujetos a las condiciones establecidas por dichos convenios, en cuanto a la presentación de información contable.

México.

Se considera ente a todo organismo público con existencia propia e independencia que ha sido creada por Ley o Decreto.

La entidad pública es un organismo establecido por una legislación específica, la cual determina los objetivos de la misma, su ámbito de acción y sus limitaciones.

La información contable pertenece a entes claramente definidos que constituyen combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros con el fin de lograr los objetivos que se establecen en el ordenamiento jurídico que los creó.

A modo de síntesis podemos decir que las definiciones de Ente asumidas por la mayoría de los países referidos, manejan algunos conceptos básicos similares. Aparecen allí la organización, la capacidad para gestionar, asumir obligaciones, disponer y manejar recursos, en diferentes sentidos, y producir resultados.

Constituyen Ente Contable en la mayoría de los países Iberoamericanos:

- Administración Central (Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial).
- Municipalidades.
- Universidades Públicas.
- Organismos Descentralizados.
- Empresas Públicas no Financieras.
- Empresas Públicas Financieras.
- Instituciones de Seguridad Social.

El Sistema de Contabilidad que se utiliza en la mayoría de los países Iberoamericanos, funciona sobre la base de una descentralización de registros y una posterior

centralización de datos para fines de agregación y consolidación conforme a como lo determine el órgano rector.

Dicho órgano rector del sistema contable debe:

- emitir normas de carácter general y específicas, lineamientos y metodologías en materia de contabilidad gubernamental, así como vigilar su cumplimiento y actualización permanente;
- determinar la forma y los términos en que los centros contables de las dependencias y entidades de la administración pública deberán proporcionar la información financiera, presupuestaria y patrimonial;
- realizar la consolidación presupuestaria y contable gubernamental emitiendo los estados financieros presupuestarios y económicos del sector.

IV.2.4 Definición de Ente según el Marco IPSASB.

La Entidad Informante.

Los Estados Financieros con Propósito General (GPIFRs) pueden prepararse para comunicar información útil a los usuarios acerca de, por ejemplo:

- a) una Entidad individual del Sector Público, tal como un Gobierno Nacional, Estatal, Provincial o Local,
- b) un Ministerio o Departamento Gubernamental, o
- c) un Programa para la prestación de determinados servicios.

Los GPIFRs también pueden prepararse para comunicar información útil a los usuarios sobre los grupos de Organizaciones del Sector Público o Programas como si fueran una sola Entidad. Por ejemplo, el Gobierno y todos sus Organismos, Entidades Empresariales y Corporaciones Gubernamentales, o todas las distintas Organizaciones que conforman un Ministerio del Gobierno.

En algunos casos, es posible que los GPIFRs de un gobierno u otro Organismo del Sector Público o Programa sean requeridos por la legislación, reglamentación o un Organismo con la autoridad suficiente, tal como el Ministerio de Finanzas. En otros casos, los GPIFRs pueden ser preparados voluntariamente.

En esta sección se utiliza el término "*Entidad del Sector Público*" para referirse a un Gobierno, Organización del Sector Público, Programa de Gobierno, u otra, identificable

como actividad gubernamental. A los efectos del Marco IPSASB, una Entidad del Sector Público que prepara GPFRs se describe como una Entidad informante. Por lo tanto son entidades informantes a los efectos del Marco IPSASB:

- a) los Gobiernos y otras Entidades del Sector Público a nivel nacional, estatal, provincial o local; y
- b) las Organizaciones Gubernamentales internacionales a las que se requiera, o elijan presentar GPFRs.

El Marco IPSASB no identificará qué Gobiernos u otras Entidades del Sector Público de cualquier jurisdicción deben ser Entidades Informantes o grupo de Entidades Informantes. Esto se especificará en la legislación, la reglamentación o por la correspondiente autoridad, que lo determinarán por el conocimiento que posee de las características de las Entidades del Sector Público que se encuentran en su jurisdicción y las probables necesidades de información de los usuarios. Sin embargo, el Marco IPSASB debe identificar las características fundamentales que posiblemente posea una Entidad Informante, y los criterios para determinar las entidades que deben incluirse dentro de un grupo de Entidades Informantes.

Características de una Entidad Informante.

Los objetivos de la presentación de informes financieros son proporcionar información sobre la Entidad Informante que sea de utilidad a los usuarios a efectos de las Rendiciones de Cuentas, así como para efectuar la asignación de recursos, y tomar decisiones políticas y sociales. En consecuencia, la característica clave de una entidad es la existencia de usuarios que dependen de los GPFRs de la entidad informante, ya se trate de un Gobierno u otra Entidad del Sector Público, a efectos de información para la Rendición de Cuentas y la toma de decisiones.

El Gobierno y algunas Entidades del Sector Público tendrán identidad propia o asignada por ley (personería jurídica). Por ejemplo, las empresas públicas, fideicomisos jurídicamente distintos de los fideicomisarios y de los beneficiarios, o de una autoridad establecida con poder para negociar y celebrar contratos por derecho propio. La tenencia de una identidad jurídica separada elimina cualquier duda sobre la existencia separada de la organización y su derecho a, por ejemplo, recaudar fondos, tener sus propios activos, incurrir en deudas, y utilizar sus activos de conformidad con

los términos de su mandato operativo, tal como es especificado en la legislación, regulación, o por otra autoridad con poder para hacerlo.

Las Entidades del Sector Público sin una identidad legal separada, también pueden:

- a) recaudar, consumir, aplicar, o administrar fondos públicos;
- b) implementar la política gubernamental; o
- c) ser responsables de la prestación de servicios directamente a los mandantes.

Algunos usuarios pueden depender de los GPFs de estas Entidades para la Rendición de Cuentas y la información para la toma de decisiones. Por ejemplo, muchas Unidades Administrativas (tales como Departamentos Gubernamentales), o grupos de actividades integrados o relacionados con la prestación de determinados servicios (por ejemplo Programas Gubernamentales) pueden tener el deber de rendir cuentas por separado a la Legislatura y a la comunidad, pero no tienen una identidad jurídica. Por ejemplo, no pueden entrar en acuerdos contractuales con terceros.

En consecuencia, una Entidad del Sector Público puede tener una identidad jurídica independiente (incluyendo un Gobierno Nacional, Estatal, Provincial, Local, o autoridad establecida), o ser una estructura organizativa, una conformación administrativa, o una actividad sin identidad jurídica (incluyendo Departamentos del Gobierno o Programas de Gobierno).

El Grupo de Entidades Informantes.

Un Gobierno puede operar a través de una serie de Unidades Administrativas, tales como Ministerios, Departamentos y Programas que tienen la responsabilidad de determinadas actividades. También puede establecer fideicomisos, establecer autoridades, o corporaciones gubernamentales con una identidad jurídica independiente, o con autonomía operativa para llevar a cabo, o brindar apoyo

Un Grupo de Entidades Informantes es una Entidad que comprende dos o más Entidades Informantes separadas, que se presentan como una sola Entidad Informante. En algunos casos, el Parlamento o las autoridades requerirán la preparación de GPFs que combinen información acerca de todas las Unidades Administrativas y Entidades separadas que componen:

- a) un Gobierno (referido como un todo como entidad informante); u

b) otras Entidades Informantes del Sector Público, como si fueran una sola Entidad.

En otros casos, se podrán efectuar voluntariamente GPFRs.

Esta sección considera la relación entre las Entidades del Sector Público, y se determinan las circunstancias en las que se incluyen Entidades separadas dentro de un Grupo Gubernamental de Entidades Informantes.

Esas circunstancias están determinadas en referencia a los objetivos de la información financiera.

Se deberá determinar la base para establecer la totalidad del Gobierno como Grupo de Entidades Informantes.

Esto es porque hay un interés significativo en muchas jurisdicciones en los informes financieros de la totalidad del Gobierno como Grupo de Entidades Informantes.

Sin embargo, los criterios que se adopten en la determinación de la totalidad del Gobierno como Grupo de Entidades Informantes, y muchas de las cuestiones que se plantean en su aplicación, se aplicarán también cuando deban identificarse otros grupos de información del Sector Público. Por ejemplo, si se preparan GPFRs en relación a todas las Entidades que componen un determinado Sector Público, Ministerio, o Departamento.

El grupo, comprenderá la Entidad controladora y todas las Entidades controladas, y los Estados Financieros consolidados se presentan desde la perspectiva del Grupo de Entidades Informantes, en lugar que desde la perspectiva de la Entidad Propietaria.

El IPSASB ha examinado una amplia gama de posibles bases para determinar la composición de un Grupo de Entidades Informantes . Los términos "*base de control*", "*base de rendición de cuentas*", y "*supervisión e influencia sustancial*" han sido utilizados por las NICSPs diversas jurisdicciones para describir las bases que deben adoptarse para identificar un Grupo de Entidades Informantes en sus jurisdicciones. O sea, dentro del total del grupo de Entidades Informantes estarán incluidas todas las Entidades que controla el Gobierno, o por las que es responsable dé, o en las que tiene la supervisión e influencia sustancial. Otras bases citadas a veces incluyen la "*base de mayoría de riesgos y beneficios* ", "*base de control común*", "*únicamente operaciones cubiertas por un presupuesto público*", y "*únicamente operaciones con similar función o propósito*".

Muchas de estas bases tienen algunas características comunes y, en algunos casos, los GPFRs preparados sobre una base pueden presentar información sobre recursos, obligaciones, y actividades reflejadas en otras bases. No obstante, las bases también difieren en algunos aspectos, y pueden tener un significado particular, y no necesariamente el mismo, en las distintas jurisdicciones. Por lo que, términos tales como Control, Rendición de Cuentas o Base de Supervisión, no son utilizados en esta sección.

Por el contrario, la sección se centra en los criterios que justifican la inclusión de una Entidad con una identidad jurídica separada o con autonomía de funcionamiento en el Gobierno como Grupo de Entidades Informantes, sin que esos criterios se basen en el Control, Rendición de Cuentas, Supervisión, o alguna otra base.

Criterios para la inclusión de la totalidad del Gobierno como Grupo de Entidades Informantes.

Esta sección refleja la opinión de que el Gobierno como Grupo de Entidades Informantes estará integrada por el Gobierno y otras Entidades cuando se cumplan los siguientes criterios:

- el Gobierno tiene el poder para gobernar las políticas estratégicas de financiación y funcionamiento de esas Entidades, criterio de "*poder*"; y
- el Gobierno:
 1. puede beneficiarse de las actividades de esas Entidades, o está expuesto a una carga financiera que pueda surgir como resultado de sus operaciones o acciones; y
 2. puede utilizar su poder para aumentar, mantener o proteger la cuantía de las prestaciones, o de mantener, reducir o influir de alguna manera sobre la carga financiera que pueda surgir como resultado de las operaciones o acciones de otra Entidad, criterio de "*carga financiera o beneficio / pérdida*".

Cuando la relación entre el Gobierno y otra Entidad es tal que ambos criterios (el de "*poder*" y el de "*carga financiera o beneficio / pérdida*") coexistan, el Gobierno puede dirigir la otra Entidad, sea para aumentar los recursos y / o usar sus recursos para alcanzar sus objetivos.

En estos casos, la naturaleza de la relación entre el Gobierno y la otra Entidad es tal que, para responder a las necesidades de información de los usuarios, y alcanzar la consecución de los objetivos de la información financiera, los GPFs preparados con respecto al conjunto del Gobierno como Grupo de Entidades Informantes debe presentar información completa acerca de las dos Entidades como si fueran una sola.

Tanto el criterio de "*poder*" como el de "*carga financiera o beneficio / pérdida*" deben estar presentes para justificar la inclusión de una Entidad independiente dentro del conjunto del Gobierno como Grupo de Entidades Informantes.

VI.3 LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y LAS NICSPs.

En el marco del Plan de Reforma de la estructura del Estado y de su Administración Financiera iniciado por Uruguay a partir del año 1996, se ha desarrollado el Módulo de Información Financiera, que permite conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica, patrimonial, así como los resultados de la gestión del Sector Público en su conjunto.

La diversidad y heterogeneidad de las actividades que desarrolla el Gobierno, determina la necesidad de elaborar informes especiales, basados en flujos financieros, diferentes a los de los restantes agentes económicos y orientados a fines particulares y diferenciados.

De esta manera podemos encontrar informes que apuntan a determinar el impacto patrimonial de las acciones de gobierno (estados contables o patrimoniales); otros permiten controlar y evaluar la ejecución del presupuesto (estados presupuestarios); otros están orientados a determinar el efecto que en la economía tienen las acciones de gobierno (informes económicos), otros se formulan a fin de determinar la repercusión financiera de las acciones gubernamentales, y a requerimiento de instituciones internacionales (informes financieros).

Entonces podemos diferenciar cuatro enfoques de la información financiera gubernamental:

- económico, donde se analiza la incidencia de la actividad gubernamental a nivel macroeconómico y por lo tanto da relevancia a las repercusiones de las políticas públicas en sus aspectos fiscales y monetarios, en el sector real y financiero, reflejándose en instrumentos como las cuentas nacionales, la balanza de pago y el balance monetario;
- financiero, en el cual se pone énfasis en las acciones del gobierno referentes a sus objetivos de política fiscal y su financiamiento; el principal objetivo es determinar la necesidad de financiamiento del gobierno para llevar adelante esa política fiscal;
- presupuestario, el cual refleja la ejecución del presupuesto y por lo tanto sólo incluye aquellas operaciones financieras derivadas de su ejecución,

restringiendo su alcance a las operaciones previstas o incluidas en el presupuesto, y

- patrimonial, que atiende a la situación y evolución del patrimonio, enfatizando la inclusión de todas las operaciones con incidencia económico financiera que afectan el patrimonio e incluyendo por tanto los flujos derivados de la ejecución del presupuesto y toda otra operación que no teniendo incidencia presupuestaria altera la composición del patrimonio del Estado.

Tanto en el Gobierno Central como en los Gobiernos Departamentales, tradicionalmente la contabilidad ha sido la eterna relegada, limitándose en muchos casos a una mera teneduría de libros, con la única finalidad de poder satisfacer los mínimos requisitos legales de registro.

Sin embargo en los últimos años, la contabilidad gubernamental ha ido adquiriendo una importancia relevante, debido por un lado a la globalización o regionalización de la actividad económica y por otro, al creciente nivel de endeudamiento. Este proceso ha llevado a que la información se constituya en un elemento clave para la toma de decisiones de los gobiernos, de los mercados de capitales, y en un requerimiento de los organismos prestatarios de crédito.

Por tanto la información, como herramienta de análisis financiero, pasa a tener un rol protagónico, y requiere cumplir con una serie de lineamientos, reglas, estándares o normas de contabilidad, que faciliten el intercambio de información, la comparación, la comprensión y la confianza entre las diferentes economías.

El SIIF, es el medio idóneo para suministrar la información que permite conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica, patrimonial, así como los resultados de la gestión del Sector Público en su conjunto. Para ello el sistema de contabilidad gubernamental (SCG) tiene como sustento el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos necesarios para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos y financieros que pueden tener efectos en la Hacienda Pública.

En la actualidad el SIIF es el sistema que da soporte a la gestión de las finanzas públicas. El mismo se encuentra administrado por la Contaduría General de la Nación y está compuesto por una serie de módulos que dan respuesta a distintos requerimientos de los organismos responsables del presupuesto, en especial a la Contaduría General de la Nación, a la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, a la

Tesorería General de la Nación, a la Unidad de Presupuesto Nacional del MEF, así como a los distintos Ministerios y Agencias. La actual versión del SIIF se encuentra en funcionamiento desde el año 1999, y si bien cumple en forma razonable con sus funciones, presenta una serie de debilidades que hacen necesario plantear su actualización conceptual y su reingeniería operativa.

Los principales problemas del SIIF se deben a la ausencia de un modelo conceptual basado en el marco legal de la administración financiera pública del Uruguay que sustente su funcionamiento, y a la carencia de una arquitectura de base a nivel tecnológico que brinde un marco común para el diseño, desarrollo e implementación del Sistema Integrado de Información Financiera.

Estas dos debilidades del SIIF generan una serie de problemas en su actual funcionamiento. Es posible observar que el SIIF no cumple con un principio básico de una administración financiera integrada, el cual es que las transacciones deben registrarse solo una vez y en el lugar en que se producen. Los usuarios del SIIF deben ingresar la misma información más de una vez en distintos módulos del sistema, los cuales no interoperan entre sí, y el módulo de contabilidad no se concretó como realidad aunque se hicieron estudios.

También es posible observar la ausencia de información financiera oportuna para algunas categorías de ingresos y gastos públicos, situación que afecta el proceso de toma de decisiones. Por ejemplo, no se cuenta con información oportuna, relevante y confiable sobre recaudación, erogaciones relativas al pago de los servicios de la deuda y a las asistencias financieras dentro del Sector Público.

Además, como se señaló anteriormente, aún no se implementó en forma completa el módulo correspondiente al Sistema de Contabilidad Integrado (SCI), en especial en lo que se refiere a la vinculación automática entre las cuentas presupuestarias y las cuentas contables. Ello provoca la ausencia de contabilidad patrimonial, y la no generación en forma automática de los respectivos estados económicos y financieros.

Esta carencia del SIIF trae consigo la ausencia de una base real de aplicación de la NICSPs. Es decir, que por más que la OTC 81 *“Formulación y presentación de los Estados Contables”*, de fecha 17 de diciembre de 2002, haga obligatoria la adopción de las normas, debido a la falta de la contabilidad patrimonial no existe donde aplicar las mismas.

En la versión actual del SIIF existen una serie de módulos y sistemas que lo conforman, pero al no haber una interoperabilidad plena entre todos ellos, se ve afectada la generación de información oportuna, relevante y confiable necesaria para la gestión diaria y la toma de decisiones.

Los distintos componentes y módulos de una administración financiera integrada se encuentran presentes en su mayoría, pero en forma desintegrada. Así es posible observar módulos y sistemas relativos a la formulación, ejecución, monitoreo y evaluación del gasto, a la contabilidad, a la tesorería, a los ingresos, al proceso de compras y contrataciones entre otros, pero que no funcionan en forma integrada en términos conceptuales y de sistemas.

Lo anterior provoca que el país no cumpla con la presentación de estados contables y financieros que son exigibles actualmente por las NICSPs, y su insuficiencia se origina en la falta de un verdadero sistema de gestión de administración financiera integrado que comprenda al menos los subsistemas de contabilidad integrada, presupuesto, tesorería y crédito público.

En Uruguay a diferencia de otros países, la normativa ha adoptado sin restricciones las NICSPs, pero si bien esto parece en primera instancia una clara ventaja por la existencia de pautas para la elaboración de los informes, a la hora de instrumentarlo se generan serias dificultades.

En el Decreto 327/997 se describe detalladamente las funciones asignadas a la CGN, entre las que se encuentran las correspondientes a la División Contabilidad:

- *“Elaborar el Plan General de Contabilidad Pública conteniendo principios contables, plan general de cuentas y sus codificadores, normas y procedimientos de valoración y relaciones contables.”*,
- *“Formular los estados contables que demuestren la gestión de la Hacienda Pública, la Contabilidad Nacional y...”*.

A la fecha no solo debemos cumplir con estas funciones, sino que también debemos cumplir con la OTC 81 como fue mencionada anteriormente. La CGN aún no ha podido cumplir con la mencionada Ordenanza, pero en el afán de lograrlo y llegar a contar con un sistema de información confiable, es que ha comenzado a capacitar a los funcionarios involucrados en procura de un conocimiento más profundo y práctico de las NICSPs.

Por otra parte, en el proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental se pueden observar una serie de dificultades:

- a) el universo de operaciones comprendidas;
- b) los estados demostrativos necesarios, y
- c) algunos problemas prácticos en la instrumentación de las normas.

a) El SCI puede definirse como el conjunto de principios, normas, recursos y procedimientos que consideran regulaciones jurídicas, normas técnicas y/o prácticas administrativas utilizadas para valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afectan o pueden afectar el patrimonio de las entidades del Sector Público y que debe comprender registros económicos, financieros, presupuestales, patrimoniales y de evaluación de la gestión del Sector Público. De esta forma el Sistema de Contabilidad abarca y registra todos los actos y operaciones mediante un sistema único y uniforme de documentación y procesamiento electrónico de datos y los refleja en cuentas, estados demostrativos y balances que permiten su medición y evaluación.

Por lo tanto debe recoger el total de operaciones con efecto económico financiero, afecten o no el patrimonio del Estado.

En los hechos muchas operaciones no son fácilmente identificables, o se requiere de estimaciones, como por ejemplo el caso de las exoneraciones tributarias, que aunque no tienen una repercusión en el resultado de la gestión del gobierno, llevan implícitas un resultado económico que debería reflejar un ingreso y una transferencia de recursos a determinados sectores de la economía.

b) Al hablar de estados demostrativos del gobierno, se piensa en instrumentos que permitan conocer la importancia e impacto del Sector Público en la redistribución del ingreso y la riqueza, en la producción y comercialización, en la formación del capital, en la intermediación financiera, y en la definición de la política monetaria y fiscal.

Todo lo anterior el Estado lo concreta mediante acciones, a través del gasto público financiado con recursos públicos. Y el instrumento para reflejar esas acciones es el presupuesto, el cual es una proyección en materia de gasto público y los recursos que lo financiarán.

Sin embargo muchas de las medidas que adopta el gobierno no tienen incidencia presupuestal, como por ejemplo el canje de Deuda Pública o Asistencias financieras al

Sistema Bancario. Otras quedan fuera del presupuesto por limitaciones en su alcance y cobertura, como las exoneraciones tributarias o los pasivos contingentes.

Entonces es vital tener presente estas limitaciones para evitar interpretaciones erróneas de las cifras resultantes.

Los informes de ejecución presupuestal, por un lado deben suministrar información que permita establecer la asignación de los recursos públicos a las distintas funciones de política que se traducirá en bienes y servicios producidos, y por otro lado, el flujo de ingresos y gastos producto de esa actividad y como resultante las variaciones en el patrimonio del Estado producto de las medidas adoptadas.

c) La contabilidad gubernamental debe exponer e integrar los diversos aspectos de la gestión del gobierno, o sea el presupuestal, el financiero, el patrimonial y el económico, y por lo tanto permitir la exposición y análisis de la información en sus diferentes visiones.

Por tanto, en el Sistema Integrado de Contabilidad se debe en primera instancia procesar todas las operaciones del Gobierno, y despojarse de la visión presupuestal que se tiene hasta el presente, que hace pensar que si un evento no estaba previsto en el presupuesto no es posible reflejar su ocurrencia en el sistema de información. Si bien los sistemas fueron creados para el registro de la ejecución presupuestal, no se debe perder de vista la visión integral e integradora de los mismos.

Una vez incluidas todas las operaciones, se deben establecer los lineamientos para la elaboración de los diferentes informes, lo cual es un factor determinante en el tratamiento de dichas operaciones. Se debe determinar la forma de registrar las operaciones, armonizando nuestra legislación con las NICSPs, con el Sistema de Cuentas Nacionales y con las pautas para la información requerida por los organismos de créditos.

Como se mencionó anteriormente, el TC estableció mediante Ordenanza que el Uruguay debe adoptar las NICSPs. Las mismas deben aplicarse en la “*Unidades contables*” que la misma Ordenanza define, y éstas “*Unidades Contables*” deberán presentar Estados Contables confeccionados de acuerdo a dichas NICSPs.

La aplicación de las Normas introduce modificaciones sustantivas en la elaboración y presentación de la información contable. Deberán existir criterios que permitan

compatibilizar los principios que actualmente existen en materia presupuestal con los criterios para la elaboración de los Estados que exigen las NICSPs.

Cabe señalar que aún cuando las cuentas presupuestarias tienen como objetivo primordial la Rendición de Cuentas, sirven asimismo para proveer información a las cuentas financieras patrimoniales y económicas. Y ya que no existe una correspondencia estricta de criterios entre dichas cuentas se producen inconsistencias que se deben exponer a través de conciliaciones específicas.

Respecto al TOCAF, al ser una recopilación de leyes promulgadas en distintos momentos, el mismo presenta algunos aspectos importantes no regulados en materia contable. Si bien se establece la obligatoriedad de un SCI no se define ningún criterio en cuanto a la contabilización de activos y pasivos. En cuanto a los Estados Contables obligatorios no se explicitan, por lo que se debe interpretar cuáles son. No existe una definición de patrimonio, solo se hace en forma parcial en el Art. 68, en el cual refiere a los bienes y derechos del Estado. Pero no se establece una definición contable de patrimonio.

Por otra parte, la OTC 81 dictada en el año 2002, después de la incorporación de las normas sobre contabilidad patrimonial al TOCAF, debería presentar correlación con el mismo en materia de contabilidad presupuestal y patrimonial así como los Estados Contables que se establecen como obligatorios en ambas normativas.

En los casos en que las NICSPs no puedan ser aplicadas en el Uruguay, se deberá legislar al respecto para responder a las características particulares de nuestro país. Un ejemplo de esto es el caso de la NICSP 23, la cual establece que los ingresos por impuestos deberían registrarse por el criterio del devengado, es decir, cuando se produce el hecho imponible al que hace referencia el impuesto. Este criterio es de difícil aplicación.

VI.4 POSIBILIDAD DE APLICAR LAS NICSPs.

Si bien como se mencionó, uno de los principales problemas para la adopción de las Normas es la inexistencia de un SCI, actualmente se cuenta con mucha de la información que exigen revelar las NICSPs. A continuación se presentará un esquema de las exigencias contenidas por la Normativa del Uruguay, con relación a la información económica financiera, y se analizará si se tiene la información requerida por las NICSPs.

NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros.

Análisis de la Situación Actual.

De acuerdo a la OTC 81, los Estados de Situación Patrimonial, de Resultados y de Origen y Aplicación de Fondos del Ejercicio, deberán presentarse en forma comparativa con los del anterior, expresados ambos en moneda de cierre del Ejercicio que se presenta, según el criterio de lo devengado (Art. 5 de la OTC).

En la actualidad, no se confeccionan el Estado de Situación Patrimonial, el Estado de Resultados ni tampoco un Estado de evolución del Patrimonio. El criterio utilizado es el de devengado para los gastos presupuestales, y de lo percibido para los recursos, de acuerdo a el TOCAF en sus Art. 20 y 12 respectivamente. La NICSP 1 está acorde con la OTC 81.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

Para su aplicación en lo que respecta a Ingresos por Impuestos, se deberá tener en cuenta que el criterio de lo percibido lo contempla la NICSP 23 en su párrafo 70.

Si bien la OTC 81, plantea el criterio de lo devengado en su párrafo 2) del Art. 5 permite por vía de la excepción el criterio de lo percibido.

NICSP 2 Estados de flujos de efectivo.

Análisis de la Situación Actual.

De acuerdo a la OTC 81, Art. 13 se debe presentar un Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Por el Art. 18 de dicha OTC se debe utilizar el concepto de fondos igual a efectivo y equivalente de efectivo. En caso excepcional y en forma fundada se podrá utilizar el concepto de fondos igual a capital trabajo. La NICSP no prevé esta excepción.

Actualmente el Estado de Origen y Aplicación de Fondos se realiza en forma parcial (no expone las fuentes de financiamiento) por el Método Directo y con fondos igual efectivo y equivalente de efectivo.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI. Dicha Norma no presenta contradicciones con la OTC 81. En cuanto al TOCAF no lo solicita en forma explícita.

NICSP 3 Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores.

Análisis de la Situación Actual.

No se aplica esta Norma ya que no se cuenta con el SCI. Si se constatan cambios en la política contable o errores lo que se hace es imputarlo en el ejercicio actual.

La OTC 81 establece en su Art. 12 que: *“En la elaboración de los Estados Contables (o financieros) correspondientes a cada Ejercicio, se seguirán los mismos criterios contables y los mismos métodos de valuación utilizados en los Ejercicios precedentes. Toda variación en tal sentido, deberá ser razonablemente fundada y aprobada expresamente por las autoridades competentes del organismo y expresadas en notas a los Estados Contables (o financieros). En caso de cambio de criterio, deberá exponerse la incidencia que hayan tenido en el patrimonio y los resultados.”*

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 4 Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio.

Análisis de la Situación Actual.

Se reconocen las diferencias de cambio de revaluación de saldos de las cuentas del BROU en m/e en un código de recurso (291101001) en el Balance de Ejecución Presupuestal. Tanto si son positivas (ganancias) como negativas (perdidas).

En el Balance de Ejecución Presupuestal se muestran únicamente las diferencias de cambio de flujos, no de stocks. O sea, se calculan las diferencias de cambio de las operaciones de ingresos y egresos efectivos de fondos de las cuentas de Tesoro Nacional. La revaluación de los saldos se efectúa pero no se pasa por la contabilidad presupuestal. Esto no sólo afecta a disponibilidades sino también a Pasivos, en especial la deuda pública y también la deuda con proveedores).

En este tema hay gravísimas carencias:

- a) Los bienes de uso en m/e, imputan al mismo objeto, tanto el costo de adquisición como también en costo financiero entre el momento del devengamiento y el momento del pago.
- b) Las obligaciones impagas en m/e sólo se ajustan al tipo de cambio de cierre de ejercicio, pero solamente en menos. Si el tipo de cambio es superior al imputado no.
- c) Las retenciones en m/e están congeladas al momento que se registró la obligación.
- d) Los pagos salen todos en moneda nacional a un tipo de cambio pizarra vendedor, cuando al Estado le saldría más barato pagar en m/e. De hecho en montos significativos, los Incisos obtienen mejor cotización que el tipo de cambio pizarra y se generan excedentes de obligaciones que no se devuelven a Rentas Generales.
- e) el SIIF no distingue moneda, cotización, arbitraje y tipo de cambio, y los resume a todos en Moneda, así tenemos Moneda 1 dólar pizarra, Moneda 40 dólar interbancario billete, etc. Lo cual distorsionaría enormemente los ajustes automáticos para la generación de las variaciones por tipo de cambio y revaluaciones de saldo en cualquier Sistema Integrado de Contabilidad Patrimonial.
- f) los ingresos toman diferentes criterios según el tipo de movimiento por el cual se generan. Si proviene de DGI, se toma fiscal, si proviene de Incisos se toma promedio de período, si se devuelve se toma pizarra vendedor, etc.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

Se deberá modificar la estructura y los criterios actuales. Todo el tema deberá integrar el paquete de análisis para la reingeniería del sistema informático.

NICSP 5 Costos por préstamos.

Análisis de la Situación Actual.

El Art. 20 del TOCAF establece que los gastos deben ser registrados por el criterio de lo devengado.

El Art. 5 de la Ordenanza 81 explicita que los Estados Contables (o financieros) deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado. Según este criterio, las transacciones y demás sucesos se reconocerán cuando ocurran de acuerdo a normas legales o prácticas comerciales, con independencia de cuando se reciba o se pague dinero u otro equivalente al efectivo.

El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables (o financieros) preparados aplicando el criterio de lo percibido o de caja cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.

Actualmente los costos por préstamos clasifican como gastos.

En cuanto a la deuda pública, la CGN elabora mensualmente los datos de amortización e intereses de dicha deuda con criterio percibido y devengado, y estos datos son enviados al BCU, a la Oficina de Deuda y a la Asesoría Macroeconómica del MEF. Los intereses de la deuda pública se registran según el criterio de lo percibido en oposición al criterio establecido en el TOCAF. Debido a factores políticos no se ha cambiado el criterio, esto traería como consecuencia un mayor impacto en el gasto presupuestal en el ejercicio en que se cambie de criterio. El desfase entre el devengado y los intereses pagados surge porque muchos acreedores, principalmente los acreedores no residentes, esperan al vencimiento de la serie para el cobro de los intereses.

Los datos de la deuda enviados por el BCU y MEF son ingresados en planillas electrónicas, de las cuales surgen las registraciones contables en la CGN y su ejecución presupuestal en el SIIF en Incisos específicos. En el Inciso 20 se registran los intereses de la deuda pública y en el Inciso 30 las amortizaciones de la misma.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 6 Estados financieros consolidados e individuales.

Análisis de la Situación Actual.

Las condiciones que debe reunir un Ente emisor de los Estados Contables para poder presentar Estados Contables consolidados son:

- que existan normas contables uniformes entre la entidad controladora y controlada;
- la existencia de control directo o indirecto. Este control se produce cuando existe una condición de poder y otra de beneficio, y se pueden ejercer de inmediato.

En lo relativo al control, la condición de poder es la capacidad de decidir sobre políticas financieras y operativas de la entidad. La condición de beneficio se da cuando se tiene la potestad de disolver a la otra entidad y obtener los beneficios residuales o acceder a la distribución de sus activos.

Salvo el caso de los Ministerios que están bajo el control del Poder Ejecutivo, en el caso del resto de los Entes que conforman el Presupuesto Nacional, no se cumple con la condición de control de sus políticas operativas por parte del Poder Ejecutivo, pues no cumple con la condición de inmediatez en el ejercicio de la condición de poder, tal cual lo dispone esta NICSP. Por otra parte el Poder Ejecutivo controla las políticas financieras de los Organismos del Art. 220, pero no controla sus políticas operativas. Por lo tanto, no son entidades controladas, en el sentido definido por la esta Norma.

Cabe acotar que si bien existen Organismos del Presupuesto Nacionales que controlan a Entes Autónomos, como es el caso del MEF con el BROU. Estos no podrán presentarse Estados Contables consolidados ya que no existen normas contables uniformes. El BROU aplica NICs y el MEF debería aplicar NICSPs.

Cabe señalar que el conjunto de organismos del Presupuesto Nacional dependen casi o en su totalidad del financiamiento de Rentas Generales, siendo prácticamente imposible en la mayoría de los casos que puedan prescindir de dicho financiamiento por su propia naturaleza. De esta manera los únicos Estados Contables completos y que cumplirían con todos los criterios contables adecuados serían los consolidados del conjunto.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI, y siempre y cuando se cumplan con las dos condiciones anteriormente mencionadas.

NICSP 7 Inversiones en asociadas.

Análisis de la Situación Actual.

El TOCAF establece dentro del Título III, Capítulo I Del Registro en su Art. 85 que se debe registrar todos los Activos. No se establece como deben ser valuados.

La OTC 81 lo establece en el Art. 16, y establece que el criterio de valuación será costo corriente o valor razonable.

Las inversiones en asociadas se registran en la contabilidad pero fuera del SIIF. Se expone en el Tomo I “Resúmenes” del Balance de Ejecución Presupuestal como Anexos o Notas. Ejemplo de esto es el capital que tiene el Estado en el Nuevo Banco Comercial.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 8 Intereses en negocios conjuntos.

Análisis de la Situación Actual.

Un ejemplo de la aplicación de esta Norma es el caso de los Shoppings y la Intendencia Municipal de Montevideo cuando se hace la parte vial del entorno de mismos.

Otros casos serían el de PLUNA, o las asociaciones de ANCAP en el extranjero. Dado que estos organismos son Entes Autónomos, y aplican las NICs en oposición a las NICSPs, no están dentro del ámbito de aplicación de esta Norma.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 9 Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio.

Análisis de la Situación Actual.

El Art. 12 del TOCAF establece que los ingresos deben ser registrados por el criterio de lo percibido.

El Art. 5 de la Ordenanza 81 explicita que los Estados Contables (o financieros) deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado. Según este criterio, las transacciones y demás sucesos se reconocerán cuando ocurran de acuerdo a normas legales o prácticas comerciales, con independencia de cuando se reciba o se pague dinero u otro equivalente al efectivo.

El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables (o financieros) preparados aplicando el criterio de lo percibido.

Algunos casos que podemos citar son los ingresos que perciben la Estancia de Anchorena, el Servicio de Garantía de Alquileres de la CGN por los proventos. Todo esto se refleja en el Balance de Ejecución Presupuestal como recursos.

Otro ejemplo son los ingresos que se perciben por los Canon.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 10 Información financiera en economías hiperinflacionarias.

Análisis de la Situación Actual.

La OTC 81 en su Art. 14 establece las pautas para realizar al ajuste por inflación, tomando como base la NIC 29 para sector comercial.

El TOCAF no recoge ajuste por inflación.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI y de la situación coyuntural.

Además se necesitaría norma legal a la exigencia del ajuste. La OTC 81 habla de la NIC 29 y no de la NICSP 10.

NICSP 11 Contratos de construcción.

Análisis de la Situación Actual.

Actualmente se puede hacer mención al caso de la Dirección de Arquitectura del Ministerio de Transporte y Obras Públicas el cual realiza construcciones para el propio Estado. Tiene que existir un proyecto de inversión, y la Unidad que contrata con el MTOP registra en SIIF la transferencia como un gasto, en la Ejecución Presupuestal, y esto es un ingreso para MTOP, Dirección de Arquitectura.

Entonces se registra la transferencia como un gasto del proyecto, y la Dirección de Arquitectura hace planillas complementarias por Obra, contabiliza y rinde cuentas a la Unidad contratante, pero no lo refleja en el SIIF.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 12 Inventarios.

Análisis de la Situación Actual.

Por la OTC 81 Art. 10, el criterio de valuación a utilizar es el de Costo Histórico, o Valor Corriente, y no se podrá modificar sin autorización expresa del TC.

El TOCAF establece dentro del Título III, Capítulo I Del Registro en su Art. 85 que se debe registrar todos los Activos. No se establece como deben ser valuados.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

No existe Norma legal que establezca el sistema de valuación, si se establece en la OTC 81 Art. 10.

NICSP 13 Arrendamientos.

Análisis de la Situación Actual.

Actualmente existen arrendamientos operativos.

Inmuebles dados en arrendamiento: Art. 70 y 71 del TOCAF y Decreto 403/90. Los arrendamientos en que el Estado incurre son autorizados por el PE a través de OPP.

El decreto prohíbe el contrato de comodato, exceptuando a las instituciones de enseñanza y con fines educativos.

Inmuebles tomados en arrendamiento: Art. 37 del TOCAF y Art. 3 del Decreto 403/90.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 14 Hechos ocurridos después de la fecha de presentación del reporte.

Análisis de la Situación Actual.

Por el Art. 214 de la Constitución se establece el período del ejercicio, lo cual es refrendado por el Art. 13 del TOCAF y se fija el ejercicio financiero en el período comprendido entre el 1º Enero al 31 Diciembre. Por tanto la fecha de lo informado es el 31 de Diciembre.

La fecha de autorización para la emisión se encuentra reglamentada en el Art. 217 de la Constitución el cual establece que cada Cámara deberá pronunciarse sobre los proyectos de leyes de Rendición de Cuentas dentro del término de cuarenta y cinco días de recibidos. De no haber pronunciamiento en este término el o los proyectos se considerarán rechazados.

Actualmente si existe un hecho posterior ajustable a la fecha de presentación se castiga el ejercicio siguiente y se revela en notas en dicho ejercicio Art. 80 de la Ley 17.556 (Partidas a regularizar).

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

Explícitamente no hay Norma legal que contemple estos hechos. La OTC 81 en su Art. 7 establece que no se puede revelar por Notas todo hecho que tenga efecto económico de costo fiable (hecho ajustable para la NICSP). Por los hechos no ajustables la OTC en su Art. 21 y 22 permitiría su inclusión, por Notas.

NICSP 16 Propiedad para inversión.

Análisis de la Situación Actual.

El TOCAF establece dentro del Título III, Capítulo I Del Registro en su Art. 85 que se debe registrar todos los Activos. No se establece como deben ser valuados.

La OTC 81 lo establece en el Art. 16, y establece que el criterio de valuación será costo corriente o valor razonable.

Un ejemplo de aplicación de esta Norma, son los ingresos provenientes del camping de Santa Teresa. Los mismos se reflejan en el Balance de Ejecución Presupuestal como recursos.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 17 Propiedad, planta y equipo.

Análisis de la Situación Actual.

Art. 72 TOCAF establece lo que debe ser incluido en el inventario de bienes del Estado. El punto 10 de la OTC 81 establece que deben valuarse a costo histórico o valores corrientes. Una vez adoptada una definición no podrá modificarse sin autorización expresa del Tribunal.

Actualmente la CGN tiene registro de inmuebles y vehículos de la Administración Central y Organismos del Art. 220. Es un registro de carácter notarial, no contable, sin embargo constituye un punto de partida. En cuanto al inventario físico de inmuebles, se cuenta con la información completa en el caso de la Administración Central, y con información parcial del inventario de los Organismos del Art. 220. Sin embargo el inventario de vehículos se encuentra desactualizado y se tiene información parcial incluso de la Administración Central.

Los bienes de uso a valor deberían separarse en dos clases, los adquiridos anteriormente a la implantación del SCI y los adquiridos con posterioridad a la implantación. Este último tipo serían valuados a su costo de adquisición, como establece la OTC 81, y se deberán tasar los bienes adquiridos anteriormente al SCI.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

Tanto la normativa nacional como internacional van en la misma línea (valuación inicial a costo de adquisición y posterior actualización).

NICSP 18 Presentación de reportes sobre segmentos.

Análisis de la Situación Actual.

En el proyecto de la Ley de Presupuesto se prevé una apertura de crédito presupuestal por ÁREA. Que se asemeja al concepto de segmentación de esta NICSP.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la Ley de Presupuesto.

NICSP 19 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

Análisis de la Situación Actual.

Actualmente se revela en notas del Tomo I “Resúmenes” del Balance de Ejecución Presupuestal los hechos que podrían ocurrir a futuro (por ejemplo: juicios contra el Estado). Por lo tanto solo se cumple con el requisito de revelación en notas, pero no de su registro contable.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 20 Revelaciones sobre partes relacionadas.

Análisis de la Situación Actual.

La CGN está obligada por el TC a mostrar anexo a su Balance de Ejecución el balance del Nuevo Banco Comercial, en el que es Estado Uruguayo tiene Capital Accionario, también de la Comisión Técnico Mixta de Salto Grande, del Latu y de la Corporación Nacional para el Desarrollo. Con la precisión que dichos balance no se integran a los resultados de Gobiernos, sino que se exponen por separado.

Al no estar sistematizada la información de contabilidad patrimonial a nivel de Gobierno Central, no se tienen bases para consolidaciones de todo el Sector Público.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 21 Deterioro de activos que no generan efectivo.

Análisis de la Situación Actual.

El Art. 85 del TOCAF establece la obligación de registrar todos los Activos, pero no especifica la clasificación entre generadores de efectivo y no generadores de efectivo.

Con respecto a la OTC 81 la situación es similar con la del TOCAF.

El punto Art. 16 de la OTC 81 suscribe, *“El Estado de Situación Patrimonial deberá exponer la situación financiera de la unidad contable a la fecha de cierre del Ejercicio y presentará las cuentas del activo, las del pasivo y las de patrimonio, con un grado de detalle que sea suficiente para permitir formarse un juicio sobre la composición del patrimonio a dicha fecha y sobre el valor de los elementos que integren dicho Estado.”*

Si bien la NICSP no establece el requisito de exponer los Activos separados en generadores de efectivo y no generadores de efectivo, es oportuno que en el SCI estén identificados. Actualmente, al no contar con un SCI ni Contabilidad Patrimonial, no se registran las depreciaciones de esta clase de activos.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 22 Revelación de información financiera sobre el sector gobierno en general.

Análisis de la Situación Actual.

En el Art. 89 del TOCAF se establece elaborar las cuentas económicas del Sector Público como función de la Contaduría General de la Nación, así como la coordinación con los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados el SIIF para presentar una información consolidada del Sector Público.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI y a la existencia de coordinación con los GD, EA y SD.

NICSP 23 Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de no intercambio (impuestos y transferencias).

Análisis de la Situación Actual.

El Art. 12 del TOCAF establece que los ingresos deben ser registrados por el criterio de lo percibido.

El Art. 5 de la Ordenanza 81 explicita que los Estados Contables (o financieros) deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado. Según este criterio, las transacciones y demás sucesos se reconocerán cuando ocurran de acuerdo a normas legales o prácticas comerciales, con independencia de cuando se reciba o se pague dinero u otro equivalente al efectivo.

El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables preparados aplicando el criterio de lo percibido o de caja cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.

En algunos casos los activos que surgen de transacciones impositivas y los ingresos relacionados no pueden ser medidos con fiabilidad hasta que transcurre un tiempo después de la ocurrencia del hecho imponible. Esto puede ocurrir si una base fiscal es volátil y no es posible una estimación fiable. En muchos casos, los activos e ingresos pueden ser reconocidos en el período posterior a la ocurrencia del hecho imponible

Los recursos son registrados de acuerdo al criterio de lo percibido en el Balance de Ejecución Presupuestal.

En cuanto a las transferencias, tanto si es fuera del presupuesto como a unidades dentro del presupuesto nacional, se reflejan en el Balance de Ejecución Presupuestal.

Las donaciones (clase especial de transferencias) son registradas en el SIIF pero están exceptuadas de Balance, solo se exponen como Anexo.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI y el registro de los ingresos tributarios por el criterio de la percibido.

NICSP 24 Presentación de información presupuestal contenida en los Estados Financieros.

Análisis de la Situación Actual.

Actualmente se cuenta con un Sistema de Ejecución Presupuestal que se recoge a través del SIIF.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

Se deberá partir de la contabilidad presupuestal, para que los Estados Financieros y el Presupuesto estén preparados sobre una misma base.

NICSP 25 Beneficios para empleados.

Análisis de la Situación Actual.

Actualmente no se reconocen los pasivos pero si los gastos relacionados con los beneficios a los empleados. El concepto de licencia no es utilizado actualmente en el Estado, es asimilado al sueldo y se presenta sin discriminar.

En cuanto a la licencia no gozada actualmente rigen los Arts. 8 y 9 de la Ley 16.104 que establece que se pagará hasta un máximo de 60 días. El Estado no paga por encima de ese tope.

Algunos ejemplos de Pasivos que actualmente no se registran son: Excedentarios, Retiros Incentivados, Licencia generada y no gozada, Canasta de fin de año.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 26 Deterioro de los activos que generan efectivo.

Análisis de la Situación Actual.

El Art. 85 del TOCAF establece la obligación de registrar todos los Activos, pero no especifica la clasificación entre generadores de efectivo y no generadores de efectivo.

Con respecto a la OTC la situación es similar con la del TOCAF.

El punto Art. 16 de la OTC 81 suscribe, *“El Estado de Situación Patrimonial deberá exponer la situación financiera de la unidad contable a la fecha de cierre del Ejercicio y*

presentará las cuentas del activo, las del pasivo y las de patrimonio, con un grado de detalle que sea suficiente para permitir formarse un juicio sobre la composición del patrimonio a dicha fecha y sobre el valor de los elementos que integren dicho Estado.”

Si bien la NICSP no establece el requisito de exponer los Activos separados en generadores de efectivo y no generadores de efectivo, es oportuno que en el SCI estén identificados.

Actualmente, al no contar con un SCI ni Contabilidad Patrimonial, no se registran las depreciaciones de esta clase de activos.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 27 Agricultura.

Análisis de la Situación Actual.

El Art. 85 del TOCAF establece la obligación de registrar todos los Activos, y la OTC 81 lo establece en el Art. 16. La OTC establece el criterio de valuación costo corriente o valor razonable. La NICSP establece el criterio de valuación al valor razonable, y si no es posible se debe utilizar el criterio del costo.

Esta Norma sería pasible de aplicación a Presidencia por la Estancia Anchorena, UDELAR y ANEP.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

NICSP 28 – 29 – 30 Instrumentos financieros: presentación, reconocimiento y medición, revelaciones.

Análisis de la Situación Actual.

En el caso de que los Instrumentos Financieros sean Activos el TOCAF establece dentro del Título III, Capítulo I Del Registro en su Art. 85 que se debe registrar todos los Activos. En el caso de que sean Pasivos queda establecido en el Art. 86 del TOCAF. Tanto en Activo como en Pasivos no se establece como deben ser valuados.

La OTC 81 lo establece en el Art. 16 que deben ser reconocidos tanto los Activos como los Pasivos, y establece que el criterio de valuación será costo corriente o valor razonable.

Hay una gama enorme de instrumentos financieros dentro del Estado: subrogación de adeudos, compensaciones cruzadas de adeudos (dentro y fuera de la Administración), fideicomisos, canje de deuda, letras de regularización monetaria, constitución de fondos para préstamos, certificados de crédito, bonos, endeudamiento, etc. Y en varios criterios no coincide CGN con el TC. Está previsto abordar el tema en forma conjunta. El criterio CGN ya lo tiene, y lo tiene que defender ante los Organismos de Control. Actualmente se reflejan en resultados extraordinarios del Gobierno, Estado de Situación de Tesoro, y puntualmente los intereses de deuda y los certificados de créditos se pasan por el Presupuesto.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI y la unificación de criterios por parte de los responsables en materia económica financiera.

NICSP 31 Activos intangibles.

Análisis de la Situación Actual.

No existe norma legal que hable específicamente de Activos Intangibles ni tampoco se contradice en ninguna normativa lo que establece la NICSP.

Según el TOCAF en el Art. 85 establece que deben contabilizar todos los Activos pero no establece como deben clasificarse los mismos. La OTC 81, al igual que el TOCAF, lo establece en su Art. 16.

Un ejemplo de Activo que calificaría como Intangible es el caso de los Canon por concesiones. Dado todos los requisitos establecidos por esta Norma quedan fuera de esta clasificación muchos casos, como podría ser el poder que tiene es Estado para fijar Impuestos.

Posibilidad de Aplicación.

Es posible su aplicación, supeditada a la existencia de un SCI.

CAPÍTULO VII: SITUACIÓN REGIONAL

CAPÍTULO VII: SITUACIÓN REGIONAL.

VII.1 LATINO AMÉRICA Y LAS NICSPs.

En el caso de Latinoamérica, la AIC está apoyando el proceso de adopción de la NICSPs. Así, la AIC firmó un convenio en mayo del 2001, con el BID denominado programa de *"Transparencia en las Cuentas Públicas"* con el objetivo de difundir las NICSPs entre los gobiernos de los países miembros, para que paulatinamente se fuera considerando su implementación o adopción. Concretamente este proyecto pretendía *"mejorar la transparencia fiscal de los países de América Latina a través de la implantación de Standard en el sector publico en cuentas públicas, desarrollados según los intereses de los usuarios de estados financieros de entidades del sector"*.

El proceso de implementación de las NICSPs en los países de Latino América está en una etapa inicial. Algunos países aún no han tomado una definición con respecto a las Normas. Otros han realizado un proceso de armonización de las normas nacionales con las internacionales y, por último, existen países que las han adoptado, estando en distintas fases del proceso de implementación, a saber:

Costa Rica:

Adopción e Implementación de las NICSPs en el Ámbito Costarricense:

Decreto del Presidente de la República y el Ministerio de Hacienda:

- *"Artículo 1º - Objeto: Adoptar e implementar las NICSP, publicadas y emitidas en español, por el IPSASB, de la IFAC, en el ámbito de las Instituciones del Sector Público Costarricense, con salvedad de las denominadas Empresas Públicas y las instituciones bancarias, a las que por su naturaleza y por recomendación de las NICSP les son aplicables las NIIF.*
- *Artículo 2º - Ámbito de aplicación del Decreto Ejecutivo: El presente decreto ejecutivo le es aplicable a todas aquellas instituciones que son regidas por el Subsistema de Contabilidad Nacional, establecido en la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N° 8131 del 18 de septiembre del 2001. Las entidades cuya Ley de creación les confiere un grado de autonomía deberán adoptar e implementar la normativa que más se adapte*

a su funcionalidad, con la posibilidad de que estas instituciones y cualquier otra que así lo desee pueda adoptar esta normativa.”

Esfuerzos realizados para la implementación de las NICSPs:

- A mediados del 2007 las Autoridades del Ministerio de Hacienda solicitan a la Fundación Costa Rica - Estados Unidos el apoyo.
- El apoyo a Dirección de Contabilidad Nacional fue por \$200.000.00 para el proyecto denominado “*Calidad de la Información Financiera del Sector Público*”.

La inversión se destinó al desarrollo de los siguientes productos:

1. La definición y diseño de un Plan General de Contabilidad Nacional, el cual estuviera compuesto por los elementos que a continuación se detallan:
 - elaboración de los manuales de políticas contables y bases de medición aplicables a la naturaleza y características de las entidades del Sector Público costarricense;
 - elaboración de un catálogo de cuentas único para todo el Sector Público costarricense;
 - elaboración del manual descriptivo de cuentas para el Sector Público costarricense;
 - diseño de los formatos de los estados financieros (balance general, estado de rendimiento de la situación financiera, estado de flujos de efectivo y el estado de cambios en el patrimonio);
 - definir el glosario de términos contables a ser utilizados en el Sector Público costarricense.
2. Capacitación a funcionarios en NICSPs y Plan General de Contabilidad Nacional, tanto de la Dirección General de Contabilidad Nacional así como de otras Direcciones del Ministerio de Hacienda y el resto del Sector Público costarricense.

Fases del Proyecto:

1. Fase de Inicio: junio 2009 a enero 2010.

Descripción: Formaliza y define la existencia de un proyecto

Actividades:

- Emisión Decreto Ejecutivo.
- Contratación de Consultorías Externas.
- Elaboración del Plan de Trabajo.

2. Fase de planificación: Fase en ejecución a partir de febrero 2010.

Productos Entregables:

- Stakeholders.
- Alcance (WBS).
- Esquema Organizacional.
- Calendario del Proyecto.
- Costos del Proyecto.
- Plan de revisiones Gestión Gerencia Proyectos.
- Tabla de participantes.
- Cronograma de responsables.
- Plan de Comunicaciones.
- Plan de Riesgos.
- Plan de Adquisiciones.

3. Fase de ejecución y control.

Etapas de la implementación:

a) Enero 2010 a marzo 2012: adopción e implementación de las NICSPs en la Dirección General de Contabilidad Nacional.

- Análisis Situacional.
- Clasificadores Presupuestarios.
- Plan General de Contabilidad Nacional.
- Balance General Depurado.
- Manual de Procedimientos Operativos.
- Requerimientos Usuarios DGI.

- Estructura Organizativa.

b) Febrero 2010 a marzo 2014: adopción e implementación de las NICSPs en el Gobierno Central y Resto del Sector Público.

- Análisis Situacional.
- Guía de Implementación.
- Establecimiento de Mesa de Ayuda para NICSP.
- Sistemas de Información.

c) Enero 2011 a marzo 2014: adopción e implementación de las NIIFs para Empresas Públicas.

- Análisis Situacional.
- Guía de Implementación.

d) Enero 2014 a marzo 2014: elaborar y publicar los Estados Financieros Consolidados de todo el Sector Público Costarricense de acuerdo con los criterios establecidos por las NICSPs.

- Sistema de Consolidación Estados Financieros.

4. Fase cierre: enero 2014 a marzo 2014.

Descripción: Entrega y aceptación formal de actividades, fases del proyecto.

Factores Claves para el Éxito del Proyecto:

- Capacitación en Normativa NICSP.
- Integración de Sistemas de Información.
- Implementación base contable devengado.
- Apoyo político.
- Financiamiento e Inversión.
- Fiscalización y seguimiento.

Limitantes presentados en el curso del Proyecto:

- Cambio de mando en la Administración del Ministerio de Hacienda. Mayo 2010.
- Propuesta de reestructuración fiscal en el país, lo que limita los recursos para proyectos administrativos.
- Los plazos establecidos en el Decreto 34918-H no se plantearon con una base o un estudio previo.

- Se dificulta en el país conseguir consultores o firmas con experiencia en el tema de la Implementación en NICSP.

Próximos Pasos:

- Realizar un planteamiento del proyecto (tiempo, recursos, cronogramas).
- Buscar financiamiento para el proyecto.
- Analizar los diferentes proyectos que se deben llevar a cabo antes de implementar las NICSPs, ejemplo: estudio y capacitación de NICSP, cambios en sistemas de información, implementación de la base de devengo, entre otros.

A continuación presentamos el Boletín N° 11 del Ministerio de Hacienda de fecha diciembre 2010, en el cual se muestra el avance y las principales dificultades encontradas en la implementación de las NICSPs.

“Boletín N° 11 del MINISTERIO DE HACIENDA:

EL AVANCE EN EL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN DE NICSP EN LAS INSTITUCIONES SUJETAS A LA RECTORÍA DE LA CONTABILIDAD NACIONAL Y EN LAS ENTIDADES MUNICIPALES

En general el proceso de implementación ya arrancó en todos los grupos institucionales, aunque hay diferencias significativas tanto al interior de cada grupo, como entre los diversos grupos:

- *El grupo institucional que en términos generales, muestra un mayor nivel de avance es el de las instituciones descentralizadas no empresariales, aunque mantiene debilidades significativas en la elaboración de políticas y procedimientos contables, y en el levantamiento de los inventarios de materiales y suministros. La mayor fortaleza de este grupo institucional, está en la capacitación, en donde en promedio, han recibido mayor número de horas de capacitación que los otros grupos institucionales.*
- *El grupo de Poderes, está constituido por un número pequeño de instituciones, pero administran importantes volúmenes de recursos y tienen una planilla de personal que suma varios miles de empleados. Entre las mayores fortalezas de este grupo institucional, destaca el mayor avance en el tema de sistemas informáticos integrados, pero tienen importantes debilidades en el inventario*

físico de activos, y es el que tiene el segundo menor porcentaje de comisiones o equipos de implementación trabajando.

- El grupo de Instituciones Financieras No Bancarias, también está constituido por un número pequeño de entidades. Su principal fortaleza esta en contar con comisiones o equipos de implementación trabajando, y sus principales debilidades están en el levantamiento del inventario físico de activos, la depuración de cuentas y la labor de capacitación de las comisiones.
- Los órganos desconcentrados tienen en promedio, niveles de avance en la implementación de las NICSP, ligeramente menores que los grupos institucionales anteriormente comentados. Este grupo es el que tiene el segundo mayor número de instituciones, pues solo es superado por el grupo de entidades municipales. Cuenta con un porcentaje importante de instituciones con comisiones o equipos de implementación trabajando; también muestra avances significativos en el inventario físico de activos, y de materiales y suministros. Su mayor debilidad está en el avance en la elaboración de políticas y procedimientos contables.
- El grupo de entidades municipales que comprende a las municipalidades y los consejos municipales de distrito, es el que muestra un menor nivel de avance en relación con los otros grupos institucionales, aunque tiene avances significativos en el tema de capacitación y en la retención del personal contable capacitado. Como grupo, la mayor debilidad la presenta en el tema de los sistemas informáticos integrados y en el levantamiento de los inventarios de materiales y suministros.

Se concluye que el mayor avance se ha logrado en la capacitación y en la retención del personal contable capacitado. Sin embargo, llama la atención de que prácticamente la mitad de las instituciones, mencionan como la principal ayuda que requieren de la Contabilidad Nacional, el tema de la capacitación, lo cual podría deberse a que la capacitación recibida no está llenando plenamente las expectativas del personal que se capacita.

En este enfoque de componentes importantes del proceso de implementación, se revela que en conjunto, las mayores debilidades están en el tema de elaboración de políticas y procedimientos contables, la depuración de cuentas y en el tema de

sistemas informáticos integrados. Estos son componentes a los que hay que ponerle especial atención.”

Argentina:

Ya se encuentra en proceso la armonizar de sus prácticas contables con las NICSPs.

Perú:

Adoptó las NICSPs bajo un proceso de implementación:

1. de la NICSP 1 a la NICSP 17 se implementaron a partir del 1 de enero del 2004; y
2. de la NICSP 18 a la NICSP 21 se implementaron a partir del 14 de marzo del 2006.

Colombia:

El Sistema Nacional de contabilidad Pública colombiano se ajusta en alto porcentaje a la normativa contable pública internacional y se debe continuar trabajando con el objeto de atenuar las diferencias existentes y lograr la certificación de IFAC.

En algunos temas tales como los relativos al Plan de Desarrollo y su ejecución, al presupuesto de ingresos y gastos y su ejecución, a la inversión social, mecanismos de financiación, las transferencias e ingresos fiscales, el crédito público, los recursos naturales y del ambiente, la CGN presenta mayores desarrollos frente a la normativa internacional, los cuáles serán propuestos a IFAC.

Chile:

El gobierno de Chile, hoy en día, cuenta con una serie de recursos, entre estos; políticas, normas, modelos de información, tecnologías de información, etc., que permitirían una adecuada y rápida adopción de las normas internacionales de contabilidad para el Sector Público, por lo tanto es necesario fomentar la iniciativa hacia un marco regulatorio unificado que facilite la movilidad de capital y que proporcione transparencia, comparabilidad y confianza a los usuarios, mejore la toma de decisiones gubernamentales y permita homogeneizar nuestras practicas contables con la de grandes potencias, para de alguna forma atraer su interés por invertir.

Entre los recursos con los que cuenta el Estado, para agilizar el proceso de adopción de las NICSPs, se encuentra que la contabilidad nacional vigente trabaja bajo una

base contable de acumulación o devengo que es la base de estos estándares internacionales. Esta ventaja proviene de la incorporación de los principios de contabilidad de general aceptación (PCGA) para la preparación y presentación de los estados financieros de la nación hace tres décadas (NAVIA, 2004). De esta forma el Estado no tendría que realizar un cambio de política contable que involucraría un arduo trabajo con períodos anteriores y un proceso bastante costoso.

En un segundo aspecto, Chile cuenta con excelentes modelos financieros, que se convierten frente a la adopción de los estándares internacionales, en factores de éxito que permitirían la creación de valor para la gestión gubernamental, además, de la comparabilidad que tanto buscan las NICSPs. En este ámbito, podemos destacar el “*modelo de balance general por flujos transaccionales y económicos*”, el cual en conjunto con otros modelos de presentación, han sido reconocidos por la Asociación Interamericana de Contabilidad.

Este modelo de balance se convierte en un gran aporte para cumplir con la transparencia, calidad y sustentabilidad que busca las NICSPs para la preparación y presentación de la información financiera, ya que a excepción de los balances comunes, no solo incorpora información del saldo inicial y del saldo final de un período, sino que reúne información de la variación incurrida por los rubros que integran el balance, y con los cuales se llegó a tales resultados. Estas variaciones de los rubros del balance son clasificadas en tres componentes: “*Presupuestarios, Flujos Financieros y Económicos*”.

Los presupuestarios se refieren, principalmente, a los aumentos o disminuciones de los rubros del balance con respecto al presupuesto elaborado por el Gobierno con anterioridad al período contable. Los flujos financieros, están dados únicamente por los anticipos de recursos o depósitos de terceros en moneda extranjera que deben ser actualizados según tipo de cambio, donde la diferencia resultante entre este activo y su respectivo pasivo dan cuenta de la variación de las disponibilidades. Finalmente las variaciones *económicas* se refieren especialmente a las variaciones surgidas por la aplicación de la corrección monetaria y depreciaciones.

Por último, cabe mencionar que la tecnología de información utilizada por el Gobierno basada, principalmente, en formato XML e implementada incluso bajo ciertas políticas, permitiría una adecuada implementación del nuevo sistema tecnológico XBRL, que

hoy en día está en estudio, y que entre sus prácticas asociadas a la emisión de documentación financiera, entregaría una mayor seguridad y minimización de riesgos a los reportes de la Nación en materias de rendición de cuentas que tienen por objetivo el bien común.

Panamá:

El Gobierno de Panamá ha iniciado un proceso de revisión y cambios al modelo de las finanzas públicas y a la calidad y efectividad de la contabilidad y reportes del sector público y ha identificado áreas a revisar que están relacionadas con:

- Filosofía y Principios.
- Mandato Legal y Políticas.
- Estructura y Rendición de Cuentas.
- Sistemas de Gestión Financiera: Procesos, Sistemas y Control.

En base a estos cuatro pilares el Ministerio de Economía y Finanzas está llevando a cabo el proyecto para la implementación de un nuevo Modelo de Administración Financiera Gubernamental (MAFG), en donde los componentes de prácticas líder en materia contable serán:

- Emplear normas internacionales reconocidas de contabilidad del sector público en base a devengados.
- Alinear las finanzas públicas con el Manual FMI del 2001.
- Monitorear permanentemente las tendencias internacionales relacionadas a la administración financiera.
- Oportunidad y calidad de la información.

Plan de acción:

- Normativa: consolidar la normativa relativa a la gestión contable del sector público de Panamá.
- Clasificación de la normativa por tema.
- Jerarquía de la normativa.
- Normas generales.
- Disposiciones generales y disposiciones ejecutivas.
- Fortalecimiento institucional.
- Funcionario público.

- Capacitación formal y continua.
- Programas de mejora continua.
- Innovación de los procesos, controles y sistemas.
- Sistema tecnológico financiero.
- Manejar de manera independiente y definir claramente los roles de la propiedad, operación y mantenimiento.
- Control preventivo.
- Controles en los sistemas tecnológicos.
- Respaldo de las auditorías.
- Implantación de la rendición de cuentas.
- Implementación de un modelo de riesgos y controles para fortalecer los procesos.

Control Interno contable

a) Reconocimiento:

- Identificación (presupuesto, personal, jurídico, técnico).
- Clasificación.
- Medición y registro (eficiencia de las actividades).

b) Revelación:

- Elaboración de los estados financieros.
- Análisis y control.
- Saneamiento contable.
- Asegurar la calidad de la información contable pública producida por las instituciones de gobierno y presentada en los estados financieros.
- Depurar los derechos y obligaciones que carecen de documentación y soporte idóneo.
- Depurar los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos ni obligaciones.
- Depurar derechos y obligaciones que no es posible recuperar o que no serán cobradas.
- Asistencia técnica para la adecuación del manual de cuentas.
- Manual de cuentas.
- Elaboración de una guía especial para cada una de las NICSPs.

- Trabajo de desarrollo.
- Ejercicio de difusión y capacitación.

Guatemala:

El camino que eligió este país fue el de la emisión de normas locales armonizadas. Para ello procedió a:

- Establecer el tratamiento contable de transacciones para las cuales no existen NICSPs, se han utilizado como base de referencia las NIIFs.
- Las NIIFs son las normas e interpretaciones contables emitidas por el IASB.
- Un aspecto importante es el de la medición de las transacciones. Cada vez más, las normas para el sector privado incorporan mediciones a valor razonable para valuar las transacciones, y consecuentemente, sustituyendo al costo.

VII.2 ADOPCIÓN DE LAS NICSPs A NIVEL MUNDIAL.

Actualmente alrededor de todo el mundo existen países que han adoptado o están en proceso de adopción de la Normativa Internacional de Contabilidad para el Sector Público. Es así como la mayor parte de los países que ya han adoptado estos estándares internacionales pertenecen a la comunidad europea, asiática, como también aquellos de África que interactúan comercialmente con estas y otras potencias económicas, entre ellos se destacan países como: España, Suiza, Rusia, Noruega, Holanda, Reino Unido, Francia, China, India y de África: Sudáfrica, Malasia, Mongolia, Marruecos, Pakistán, Uganda, etc.

Cabe decir que existen otros países, que aunque sin adoptar las NICSPs, cuentan con normas propias que no presentan grandes diferencias con estos estándares internacionales, por lo tanto, de igual forma permiten la comparabilidad de la información financiera a nivel mundial. Por otro lado, la transparencia y calidad necesaria para tomar una adecuada decisión, entre estos países están: Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido, Estados Unidos de América

También cabe mencionar algunos países de Centroamérica, por ejemplo: El Salvador, donde está en proyecto la adopción de estos estándares internacionales, y Jamaica, quien ya aprobó la implementación, pero está en el proceso de armonización con sus propias prácticas.

CAPÍTULO VIII: CONCLUSIONES

CAPÍTULO VIII: CONCLUSIONES.

“No es la especie más fuerte la que sobrevive, tampoco la más inteligente, sino aquella que más responde al cambio.”

Charles Darwin

VII.1 LA NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL.

Avanzar hacia los estándares internacionales de contabilidad es una tendencia de los diferentes países en el mundo que se deriva de los procesos de integración de las economías.

Los avances de la ciencia económica generan progresos en la disciplina contable, ya que dichos avances traen consigo nuevas necesidades de información a las que, en términos generales, la contabilidad ha venido respondiendo satisfactoriamente. Esta es la razón por la que organismos internacionales como la ONU, el BM, la Federación Internacional de Bolsas de Valores, la OCDE, la Cámara Internacional de Comercio, la Confederación Internacional de Uniones de Libre Comercio, la Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros y otros no menos importantes a escala internacional, han reconocido la necesidad de que la información contable y financiera sea veraz, útil y oportuna para la toma de decisiones.

En este sentido, uno de los retos que tiene hoy la contabilidad para fortalecerse es la unificación de su lenguaje, y de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros y sociales, de tal manera que el resultado del proceso contable sea una información que, además de confiable, sea comparable, no solo en el tiempo sino también de una entidad a otra, o de un país a otro.

La normalización contable internacional es un proceso que apunta al logro de este reto de la contabilidad. Por ello se vienen desarrollando trabajos en el IASB desde 1973 para la contabilidad privada, y en la IFAC desde 1977, a través del IPSASB. Las normas que estos organismos han expedido contribuyen con el propósito armonizador que tiene, entre otros objetivos, la comparabilidad de los estados contables de un país a otro. Mediante este proceso se tiende a disminuir los diversos tratamientos contables que se pueden aplicar a una misma transacción o hecho económico.

La normalización contable es la actividad regulada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la obtención de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los que han de auditarla un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible. Tiene como objetivo garantizar que la información proporcionada por la contabilidad sea entendida correctamente y se ajuste a las necesidades de sus usuarios, reuniendo las características que la hacen útil para la toma de decisiones, presentando una imagen veraz de la situación económico financiera.

Dentro de los propósitos y efectos de la estandarización contable podemos encontrar:

- **Unificar el lenguaje:** la unificación del lenguaje busca un comportamiento homogéneo, pues de esta manera se garantizará una similar interpretación de la norma y de la información, independientemente del contexto en el que se encuentre el usuario. De lo contrario la comparación puede conducir a conclusiones equivocadas. Por esto debe unificarse no solo las denominaciones de las expresiones contables, sino también el significado que tiene cada una de ellas.
- **Unificar las bases de reconocimiento y demás criterios:** éste es un elemento fundamental para lograr el objetivo de comparabilidad. La forma como se reconocen los hechos económicos tiene un efecto directo sobre los resultados que se obtienen. Uno de los principales criterios que deben unificarse es el relacionado con la base de reconocimiento. Es evidente que se obtendrían resultados diferentes si se aplica de un lado la base de caja y, de otro, la base de lo devengado.

Aunque existen momentos en los cuales el efectivo se genera en el mismo momento en el que se producen los hechos, de ninguna manera y en ningún caso será esta la única forma de realizar transacciones. Además, la aplicación de la base de caja muestra la revelación de información relativa solo a las fuentes y usos del efectivo, en tanto que la aplicación de la base de lo devengado sugiere la presentación de información acumulativa o patrimonial, lo cual hace que los criterios no sean comparables, y menos la información que resulta de su aplicación.

- **Unificar las formas de revelación de la información:** aunque son los criterios para procesar la información los que indican si ésta es o no comparable, es importante resaltar que la forma como ésta se presenta hace más o menos viable la comparación. En consecuencia, es conveniente uniformar la estructura de los estados contables a fin de que sean fácilmente comparables las diferentes magnitudes o variables que los conforman.

Por lo antedicho sería conveniente la aplicación de estándares contables internacionales, de tal manera que se logren la comparabilidad, confiabilidad y transparencia de la información en el plano internacional.

La internacionalización de la economía evidenciada en la comercialización de bienes, servicios y valores en forma permanente y creciente entre los países, la dinámica del sistema financiero, las relaciones cada vez más estrechas entre los gobiernos para solucionar problemas estructurales, el crecimiento de los préstamos intergubernamentales, la necesidad de lograr recursos financieros de la banca internacional, la influencia de organismos como el FMI, el BID y el BM en el desarrollo nacional y, más concretamente en el caso del FMI como base para construir las estadísticas de las finanzas públicas, entre otras causas, son hechos que hacen necesario un reacomodamiento de los sistemas de información contable.

El beneficio de implementar estos estándares se explica esencialmente por el fortalecimiento del modelo contable público del país en términos de la satisfacción de necesidades de información para los diferentes usuarios, tanto nacionales como de otros países, en la confiabilidad y comparabilidad de la información. Todo con el propósito de poder hacer de la contabilidad un instrumento eficaz y útil para la administración y gestión de los recursos públicos.

A lo largo de la historia la disciplina contable ha experimentado transformaciones, las cuales han surgido por la constante evolución de los sistemas económicos y de los diferentes contextos sociales, políticos y culturales, que van creando necesidades y al mismo tiempo buscan mecanismos para darles solución a dichas necesidades.

La contabilidad como herramienta para la toma de decisiones se basa fundamentalmente en la recepción y emisión de información, la cual, constituye una de las necesidades más crecientes para los usuarios de esta disciplina.

Las necesidades que surgen de la utilización y aplicación de la información contable se hacen cada vez más exigentes, obligando así a que las distintas unidades económicas tanto del sector público como privado emprendan labores de dinamización para suministrar una información acorde con las cualidades de la información y en base a las normas que se expidan sobre esta materia.

La globalización es una alternativa de desarrollo, en donde la contabilidad, como generadora de sistemas de información, ocupa un lugar preponderante, ya que a partir de ella se obtiene el conocimiento necesario para controlar adecuadamente los recursos de un determinado ente, cualquiera que sea su objeto social.

El objetivo de ajustar las normas de contabilidad pública a estándares internacionales busca mejorar la calidad de la información contable y estadística pública reportada por los entes para suministrar una información razonable y socialmente útil, contribuyendo al mismo tiempo con la transparencia fiscal y un adecuado manejo de los recursos públicos.

Uno de los fines esenciales de la contabilidad es satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios, por tanto, el análisis y posterior ajuste de las normas contables a estándares internacionales deberá tener en cuenta las condiciones micro y macroeconómicas, las de carácter social y legal que identifican el entorno uruguayo, teniendo en cuenta además las características del Sector Público.

VII.2 ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN URUGUAYA

Con respecto a la situación en el Uruguay, en el marco de las reformas emprendidas por las Administraciones Públicas, figura como elemento esencial el suministro de información sobre la situación económico financiera y sobre la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos, de modo que sea útil para la toma de decisiones.

Como se mencionó anteriormente, el proceso de globalización está uniendo las economías del mundo en todos los sectores y, dado que ésta lleva implícita la información financiera de las naciones, es necesario armonizar las normas de regulación internacional del Sector Público.

Por eso, desde los Gobiernos Departamentales hasta el Nacional, es creciente la necesidad de contar con información que pueda ser comparada internacionalmente y crear mecanismos que permitan incrementar el desarrollo de la misma en todos los países.

Hoy por hoy existe una demanda de mayor información sobre las actividades gubernamentales, requiriendo en todos los casos información transparente, fiel a la realidad económica para saber la labor de los gobernantes, de modo de prevenir irregularidades en el manejo de las finanzas públicas. De esta forma, se concibe a la información como un bien público de vital importancia, tanto para la gestión gubernamental como para la ciudadanía en general.

Debido a la diversidad de prácticas contables de los gobiernos para la preparación y presentación de su información financiera, las NICSPs constituyen un conjunto de normas de alta calidad en el ámbito de la contabilidad y la presentación de informes financieros en el Sector Público, según las cuales la contabilidad debe basarse en valores totales devengados. Como se apunta en las NICSPs, la adopción de éstas por los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por entidades del sector público en todo el mundo.

Como las NICSPs han sido producidas en forma independiente y han participado gobiernos de todos los continentes, los órganos de contabilidad profesionales y las Organizaciones Internacionales, como el BM, la OCDE, el FMI, la actitud de rechazo a introducir unas normas contables públicas que no han sido producidas dentro del propio país u organismo puede ser menor.

De esta manera, se prevé el mejoramiento de la calidad y la comparabilidad de la información financiera de las entidades del Sector Público de los diversos países del mundo.

A la luz de los conceptos expuestos, todos los usuarios de los informes financieros podrían entenderlos mejor y les tendrían mayor confianza.

Igualmente, supone la necesidad de construir un cambio en la cultura contable gubernamental, de modo tal que la contabilidad sea utilizada como una fuente de información que signifique un real apoyo a las autoridades, en la toma de decisiones y para articular un sistema de información que alimente el proceso de planificación y control de la Hacienda Pública.

El concepto de contabilidad pública ha evolucionado, pasando a ser definida como un sistema de elaboración y comunicación de información consistente en un conjunto de funciones interrelacionadas cuya finalidad es transformar los datos financieros suministrados en información útil para la rendición de cuentas y para la toma de decisiones de los diferentes usuarios.

Es imprescindible contar con un sistema de administración financiera eficiente y eficaz, donde todas las operaciones que se produzcan en la Administración Pública sean registradas con seguridad, objetividad y en base a criterios contables universalmente aceptados, que permitan la presentación de información (reportes, estados financieros, estadísticos, etc.) confiable, oportuna y útil para los diversos usuarios, así como que permitan ser consolidados con el resto de la información del Sector Público, para así dar una cabal idea de la situación económica, financiera y patrimonial del Estado.

Consideramos importante adoptar o armonizar la actual información contable emitida por el Sector Público a las NICSPs. Estas normas contables tienen como objetivo facilitar un punto de referencia para la elaboración de la información contable pública para que los países suministren información, no únicamente de mayor calidad, sino también equivalente y comparable, instando los Organismos Internacionales de Financiación a su adopción.

La inexistencia de una base real de aplicación de las normas, como lo es la contabilidad patrimonial, la no armonización de las mismas con la normativa vigente en

nuestro país y la falta de definición clara del Ente Contable en el Estado uruguayo, trae consigo serias dificultades para la aplicación de las NICSPs.

VII.2.1 El proceso de implementación de las NICSPs.

¿Cómo apuntar hacia las Normas Internacionales?

Existen dos estrategias:

- 1) Adoptarlas, lo que implica la aplicación de las Normas tal cual son emitidas.
- 2) Ajustar, adaptar o armonizar, de esta manera la estructura normativa estará ajustada a las necesidades nacionales, según la realidad del contexto económico, social y político. La IFAC reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos de establecer pautas y normas contables de sus respectivas jurisdicciones.

La metodología de la armonización es la siguiente:

- la base del trabajo es el texto de la norma internacional;
- se relaciona la normativa nacional;
- se identifican las diferencias y semejanzas;
- se sacan las conclusiones y recomendaciones;
- se hacen las propuestas de modificación.

En este contexto, el objetivo principal es observar cuáles deberían de ser los principales cambios a realizar para adaptarse al suministro de información financiera pública recomendado por la IFAC.

En el proceso de implementación de las Normas se deberán reconocer los problemas que puedan surgir, así como las actividades a llevar adelante para una exitosa adopción de las mismas.

Problemas a los que nos enfrentamos a la hora de implementar las NICSPs:

- Poco conocimiento de la teoría contable, por parte de los funcionarios encargados de las transacciones económicas de las entidades de dicho sector.
- Ciertas entidades no llevan contabilidad financiera.

- Falta de conocimiento de las NICSPs por parte de los funcionarios que registran las transacciones económicas y de otros sectores que intervienen en la preparación de los estados financieros.
- Apatía por parte de los encargados de su implementación.
- Poco apoyo de las autoridades institucionales en su implementación.
- Falta de voluntad política para su implementación.
- Falta de recursos técnicos y económicos para:
 - capacitación en NICSPs;
 - compra de software contables;
 - realizar los cambios organizacionales que ameriten.

Las principales actividades que deberán realizarse para implementar las NICSPs serán:

- **Buscar la voluntad política sostenida**, dado que la implementación excede un período de gobierno.
- **Preparar un plan de concientización de esta normativa**, dirigido a las autoridades institucionales.
- **Capacitación en normativa financiera contable gubernamental**: las instituciones públicas para el desempeño de sus funciones, y más aún para brindar servicios de calidad a los ciudadanos; deben contar con personal idóneo, debidamente capacitado y motivado, para realizar un trabajo eficiente y contribuir eficazmente al cumplimiento de la misión y los objetivos institucionales.

La capacitación en contabilidad gubernamental es un tema que por lo general ha estado ausente en los planes de capacitación de las instituciones públicas. En algunas oportunidades se destinan recursos para que el personal contable participe en algún congreso o seminario de contadores o auditores, en que se tratan temas generales de la profesión. Sin embargo, la planificación de la capacitación del personal contable y de áreas relacionadas, en contabilidad

gubernamental con el fin de mejorar la calidad de la información financiera institucional, es inusual.

La adopción e implementación de las NICSPs conlleva a que las instituciones involucradas en esa decisión, comiencen a organizar procesos de capacitación del personal contable y para personal de áreas relacionadas con el proceso contable o que suministran insumos para ese proceso.

La capacitación en la nueva normativa contable es el reto de la implementación, ya que se debe conocer lo que se va a implementar y también porque debe haber conciencia de la necesidad de capacitación en este campo, como medio para iniciar la superación de las debilidades de la información financiera.

- **Dar apoyo económico y técnico a la contabilidad nacional**, a fin de que puedan realizar este proyecto con buenos resultados.
- **Sistemas de información integrados**: será necesario que todas las instituciones cuenten con Sistemas Integrados que generen en forma automática los estados financieros institucionales. Esta será una inversión que les va a posibilitar la generación de información financiera de mejor calidad y que cumpla con los requerimientos a efectos de consolidación. Esa inversión conllevará procesos contables más eficientes que liberarán recursos humanos para fortalecer otros aspectos de la información financiera, como mejorar la calidad del análisis. El SIIF no brinda todas las funcionalidades que el avance tecnológico permite y la información financiera no es oportuna ni integral y existe una fragmentación de los módulos. El módulo de contabilidad no se implementó, ocasionando la no vinculación automática de las cuentas presupuestarias y las cuentas contables y la ausencia de contabilidad patrimonial. Por tanto existe la necesidad de un SIIF que ligue automáticamente la gestión administrativa de los recursos materiales y financieros con los respectivos registros presupuestarios y contables. La elaboración de un modelo conceptual parte de un análisis exhaustivo del marco legal y reglamentario vigente, de tal forma que permita identificar los subsistemas y procesos que de ellos se derivan, los flujos de información que

se generan y las salidas de información que se requieren tanto para la toma de decisiones como para satisfacer la normativa vigente.

El modelo conceptual deberá analizar y desarrollar, entre otros, los siguientes contenidos:

- organización normativa institucional de la Administración Financiera;
 - desarrollo conceptual global de la Administración Financiera Integrada (AFI): definición, objetivos, características y marco normativo;
 - identificación de los Sistemas que componen el núcleo duro del AFI, que son: Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad General. Todos estos sistemas deben estar conceptual, normativa, orgánica y funcionalmente interrelacionados entre sí;
 - a su vez, el Modelo Conceptual debe incluir una propuesta de reformas administrativas, de leyes y reglamentos vigentes, así como la estrategia de instrumentación y el plan general de trabajo para la implantación progresiva del SIIF.
- **Plan de cuentas, políticas y procedimientos contables:** se debe desarrollar un Plan General de Contabilidad Nacional que suministre las bases para que cada institución pueda contar con su propio plan de cuentas. El esfuerzo principal se centra en la elaboración, formulación de políticas contables específicas y en la elaboración de los manuales de procedimientos operativos y contables.
 - **Clara definición de Ente Contable:** como se constata, la Ordenanza N° 81 del TC adopta una definición de Entes Contables por extensión, es decir, enumera cada uno de los Entes Contables creados a la fecha de vigencia de la misma, el 17 de diciembre de 2002.

Agrupar dichas “*Unidades Contables*” con criterios estrictamente jurídicos, basados en el grado de descentralización del poder de las mismas. Del punto de vista jurídico descentralizar consiste en sacar poder de un centro y colocarlo en otro.

El primer grupo lo forma el centro del poder Estado persona pública mayor con su división de poderes, criterio jurídico: Poderes y Organismos de Contralor.

Aquí se está separando unidades contables con un criterio de estructura del Estado adoptada en la Constitución de la República.

El segundo y tercer grupo se conforma con el criterio de descentralización de poder también jurídico. Incluye a las personas públicas menores, ordenadas de menor a mayor grado de descentralización: los Servicios Descentralizados, y los de mayor descentralización que son los Entes Autónomos. Se hace notar que el criterio económico o dominio comercial e industrial es dejado de lado, y se mezclan estas organizaciones con las de minoridad o las de tipo financieras y de previsión social.

El cuarto grupo usa un criterio jurídico de descentralización territorial. Se olvida para el gobierno departamental la división por poderes, Junta Departamental (legislativo) e Intendencia (ejecutivo comunal). Resultaría inconsistente con la apertura de unidades contables de la persona pública mayor que incluye la sub división por poderes. En esa fecha no está contemplada la nueva descentralización en Municipios.

En conclusión, la clasificación de Unidades Contables de la Ordenanza N° 81 del TC originariamente basada en criterios jurídicos, debería desarrollarse con un mayor detalle en base a criterios económico financieros utilizados por el SIIF, de modo de acompañar el desarrollo y la evolución que a posteriori tuvo la normativa internacional. De esta manera estaría exponiendo la correlación de las mismas con las normas internacionales de aplicación pertinentes a cada una de las unidades contables. En particular interesa identificar las unidades contables que aplican NICSPs, como así también, las que aplican NICs y las que aplican NIIFs.

Los cuatro grupos de la Ordenanza no consideran criterios económico financieros y no separan entidades por aplicación de NICSPs, de las del dominio comercial e industrial, financieras a las que se aplicarían NICs y NIIFs respectivamente. Tampoco refiere a la personería jurídica ni el patrimonio de las mismas pero sí habla de objetivos programáticos por lo que da los elementos para armar todas las categorizaciones con arreglos a criterios.

Estos detalles y desarrollos en la clasificación de Unidades Contables competen al MEF, en particular compete a la CGN por ser responsable del SIIF

y de la reingeniería del mismo, y también de consolidar información del Sector Público y armonizar con los criterios de la Cuentas Nacionales del BCU.

La ordenanza adopta un stock de normas pero no acompañó la evolución de esa normativa.

La evolución y el desarrollo de una categorización más adecuada puede ser competencia del MEF - CGN y no de una nueva Ordenanza del TC.

- **Revisar y armonizar la normativa** del sistema de contabilidad general del país y los conceptos y metodologías contenidas en las NICSPs, como medio para contribuir a la transparencia de las cuentas públicas. La Contaduría General de la Nación a través de las direcciones correspondientes armonizará la normativa del sistema de contabilidad gubernamental con los conceptos y metodologías contenidas en las NICSPs.
- **Crear un plan de implementación de las NICSPs**, así como la ruta crítica del mismo. Dicho plan debe contemplar todas aquellas áreas que ayuden a preparar la información financiera.

Complementariamente se deberá ayudar a que el cambio de cultura organizacional se dé de una forma positiva.

Hay otras actividades importantes del proceso de implementación como las relacionadas con inventarios, bienes y depuración de cuentas.

La adopción e implementación de las NICSPs y los costos que conlleva este proceso, debe llevar a la conclusión de que si bien se necesitan recursos adicionales a los usuales, son recursos que se deben o debieron invertir para corregir problemas que se vienen arrastrando desde hace tiempo, y que no permiten contar con información financiera confiable, oportuna y apta para consolidar.

Cabe destacar que la contabilidad del Sector Público es una contabilidad cuyo desarrollo ha sido muy escaso, ya que el sistema tradicional contable, se ha enfocado eminentemente al presupuesto.

Para consolidar este cambio, se necesita un esfuerzo conjunto de todos los componentes del sistema, según sus funciones y competencias, lo cual requerirá una estrecha comunicación, colaboración y coordinación entre los diversos actores.

VII.2.2 Ventajas y Desventajas de adoptar las NICSPs.

La decisión por adoptar las NICSPs tiene sus aspectos negativos y positivos, por lo tanto es necesario dar conocer las distintas percepciones de lo que esto conlleva para la preparación y presentación de la información financiera del Sector Público:

Ventajas:

1. Mejorarán la calidad y la comparabilidad de la información financiera: a nivel internacional existe un sin número de información referente a los diferentes Gobiernos emisores, pero el problema evidente es que cada uno de estos países preparan sus estados financieros de acuerdo a las prácticas o normas contables de cada uno, esto implica que la comparabilidad de la información sea dificultosa y no se puedan tomar las decisiones adecuadas. La globalización lleva implícita la información financiera de las distintas naciones, por lo tanto, es necesario que exista un cuerpo normativo que armonice esta situación mejorando la calidad y la comparabilidad de la información financiera, y es a esto último donde apuntan principalmente las NICSPs, para facilitar la toma de decisiones y permitir un proceso eficiente de rendición de cuentas que tanto la ciudadanía como también los vecinos países requieran. Esto se da esencialmente, porque mediante la adopción de las NICSPs, se da a conocer la realidad financiera, económica y social de los recursos públicos, y de paso la gestión pública sobre la organización social.

Esta ventaja se transforma en el objetivo central de las normas internacionales de contabilidad del Sector Público, ya que ella abre el camino a las demás beneficios que significan su adopción.

2. Permite la unión de economías de distintos países: gracias a que se obtiene y alcanza una mayor comparabilidad, como también un mayor entendimiento dado por la uniformidad de la información, la implementación de las NICSPs permite la unión de economías entre países, ya que existe una mayor confiabilidad en la información financiera y además se puede ejercer un control efectivo de como esta evolucionando la economía de un país. Por lo tanto, la adopción de estas normas puede ser un recurso muy favorable para aquellos países que necesiten incrementar su desarrollo económico, social, político, cultural, etc.

3. Permite la prevención de irregularidades o fraudes: como las NICSPs enfatizan mucho en la información que se debe revelar conjunto a los Estados financieros, los usuarios contarán con un mayor detalle de la información, para juzgar si los recursos están siendo bien utilizados y hacia los lugares presupuestados, o en cambio para analizar si existe alguna malversación o fraude por parte de las entidades reguladas referente a los recursos que se le han confiado. A estas alturas, debemos asociar la palabra “*usuario*” no solamente a la ciudadanía de un país, sino también a gobiernos de otros países, como también a organismos reguladores de nivel mundial.

4. Permite la posibilidad de obtener recursos financieros de Organismos Internacionales: como el objetivo de todo prestador de dinero, es conocer necesariamente la situación económica del beneficiario o que la rendición de cuentas de este sea fundamentalmente confiable, es necesario contar con un sistema financiero que entregue credibilidad y seguridad, es por eso, que la adopción de estos estándares internacionales son un gran oportunidad para mostrar al mundo una gestión y una economía totalmente transparente y confiable, permitiendo por ejemplo: que el Fondo Monetario Internacional u otros países apoyen con recursos financieros el desarrollo económico de otros que lo necesiten.

5. Facilita la auditoría de la información financiera: a través de,

- Rendición de cuentas.
- Transparencia en las cuentas públicas.

Desventajas:

1. No existe un organismo que obligue a las entidades del Sector Público de un país a aplicar las NICSPs: ésta es sin duda la falencia más grande que poseen las NICSPs, ya que a pesar de la multiplicidad de beneficios que puede otorgar a un país que las adopte, dependerá sólo de estos últimos si quieren regirse por estos estándares internacionales o no. Esto sucede únicamente porque no existe dentro de un país un ente con más poder que el propio Estado. En cambio si lo llevamos al ámbito de la adopción de las NIIFs, para la adopción de estas, sí existe en cada país una entidad reguladora que obligue su aplicación en la preparación y presentación de la información financiera. Por lo tanto, cabe destacar que las NICSPs son más flexibles que las propias NIIFs, ya que como ha expuesto el ISASB, las NICSPs no superponen

a los criterios o prácticas contables ya utilizadas por cada país sino que estipula claramente; que “*ni él como Junta, ni la profesión contable tienen el poder de exigir el cumplimiento con las NICSPs*”, lo que implica que sus esfuerzos “*dependen del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de diferentes grupos interesados que actúen en los límites de su propia jurisdicción*” (IFAC 2005). Todo lo anterior deja en duda, si en algún momento de la historia contable, se llegará a la tarea de homogeneizar la prácticas contables y lograr de esta forma la comparabilidad de la información financiera emitida por los entes gubernamentales.

2. Lo costoso que puede resultar su implementación: como la adopción de las NICSPs involucra tener un sistema de Gobierno dotado altamente de medios de comunicación que otorguen calidad y credibilidad a la información financiera, se necesita un sistema de información integrado que permita cumplir con todo lo anterior. El actual SIIF no cumple con los requisitos que debe tener un adecuado sistema de administración financiera, ya que como fue mencionado no existe una total interconexión entre sus módulos y algunos de ellos no están operativos. Además no solamente debemos pensar en la tecnología a utilizar, sino también en el costo que involucra la capacitación. Por ende, la decisión de adoptar definitivamente las NICSPs, no es solo una tarea de llevar todo a la práctica, sino que es un trabajo bastante complejo.

VII.2.3 Complemento a la Contabilidad Patrimonial.

Desde nuestro punto de vista la contabilidad patrimonial, que es la base sobre la cual se aplican las NICSPs, debe ser complementada con otro tipo de contabilidad. La que creemos sirve para la gestión y la toma de decisiones en ambientes o contextos cambiantes como el que vivimos. La Contabilidad Interna o la Contabilidad de Gestión es aquella herramienta que junto con los estados contables, son las verdaderas herramientas que ayudan a la toma de decisiones de tipo estratégico.

Cuando se toman decisiones de tipo estratégico se tiene claro cuál es la misión, cuál es la visión de la empresa, adónde queremos llegar, cómo nos vemos dentro de diez años y cómo vamos a lograr eso. Tenemos claro qué es lo que queremos ser y qué es lo que debemos ser.

Como consecuencia, las verdaderas gerencias, las que tienen que actuar, lo tienen que hacer con herramientas adecuadas para poder decidir y administrar el riesgo empresarial. Una de las herramientas es el Control Interno, que es una herramienta

para gerenciar, de alto impacto, porque asegura eficiencia en las operaciones, eficacia en los productos, confiabilidad de toda la información contable, y además el cumplimiento de leyes y regulaciones a través de los cinco elementos que la definen: ambiente de control, actividades de control, sistemas de comunicación, información, monitoreo y administración de riesgo. Esa es la definición del informe COSO del año 1992 emitido por la Comisión creada por el Senador Tradeway en EEUU, a raíz de los fraudes que se daban en la convivencia entre los administradores y los auditores. Esto determinó el estudio de la definición de control interno, y de ahí surgió el informe COSO.

Otra herramienta de alto impacto en la gestión está constituida por el cuadro de mando integral (CMI), de Kaplan y Norton. Interpreta y proyecta la gestión de las empresas hacia delante, como un todo, es un nuevo enfoque de medición de la gestión analizando la perspectiva del cliente, la perspectiva financiera, la perspectiva de los procesos internos y la perspectiva de la investigación y el desarrollo. Es una forma de medir el control y de controlar la gestión hacia el futuro, con inductores de actuación y de resultados. Baja la estrategia, la operativiza y la cuantifica.

Entonces el proceso decisorio se integra con un adecuado control interno, con una cuantificación del plan estratégico, con presupuestos acordes, con indicadores y con flujo de tesorería.

La gestión pública debe modernizarse adoptando herramientas que proporciona la contabilidad gerencial.

A su vez consideramos de suma importancia fomentar en las Universidades y entidades especializadas la difusión de la Contabilidad Gubernamental, y su normatividad.

PROYECTO ESQUEMÁTICO DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NICSPs

- Buscar la voluntad política sostenida, dado que la implementación excede un período de gobierno.
- Preparar un plan de concientización de esta normativa, dirigido a las autoridades institucionales.
- Capacitación en normativa financiera contable gubernamental.
- Dar apoyo económico y técnico a la contabilidad nacional, a fin de que puedan realizar este proyecto con buenos resultados.
- Desarrollo de un Sistema Integrado de Información Financiera que ligue automáticamente la gestión administrativa de los recursos materiales y financieros con los respectivos registros presupuestarios y contables.
- Plan de cuentas, políticas y procedimientos contables.
- Clara definición de Ente Contable.
- Revisar y armonizar la normativa del sistema de contabilidad general del país y los conceptos y metodologías contenidas en las NICSPs
- Crear un plan de implementación de las NICSPs
- Complementariamente se deberá ayudar a que el cambio de cultura organizacional se dé de una forma positiva.

ABREVIATURAS

ABREVIATURAS.

AFI	Administración Financiera Integrada
AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AIN	Auditoría Interna de la Nación
ANCAP	Administración Nacional de Alcohol y Pórtland
ANEP	Administración de Educación Primaria
ANTEL	Administración Nacional de Telecomunicaciones
Art.	Artículo
BAsD	Banco Asiático de Desarrollo
BCU	Banco Central del Uruguay
BHU	Banco Hipotecario del Uruguay
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
BPS	Banco de Previsión Social
BROU	Banco de la República Oriental del Uruguay
BSE	Banco de Seguros del Estado
CAP	Grupo Asesor de Cumplimiento
CES	Consejo de Educación Secundaria
CGN	Contaduría General de la Nación
CMI	Cuadro de Mando Integral
CODICEN	Consejo Directivo Central
Dec.	Decreto del Poder Ejecutivo
EDs	Borradores de Normas
EECC	Estados Contables
FAO	Food and Agriculture Organization

FMI	Fondo Monetario Internacional
FOF	Foro de Firmas
GPFRs	Estados Financieros de Propósito General
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IAESB	Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías
IAPSS	Normas Internacionales de Prácticas de Auditorías
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IASCF	Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
IASs	Normas Internacionales de Contabilidad
IESBA	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
IFAC	Federación Internacional de Contadores
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superior
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
IRIS	Sistema Integrado de Información sobre los Recursos
ISAEs	Normas Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento
ISAs	Normas Internacionales de Auditoría
ISQCs	Normas internacionales en el Mando de Calidad
ISREs	Normas Internacionales en los Compromisos de la Revisión
ISRSs	Normas Internacionales en los Servicios Relacionados
NEDD	Normas Especiales de Divulgación de Datos
NIA	Normas Internacional de Auditoría
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OIT	Organización Internacional del Trabajo
OMS	Organización Mundial de la Salud
OSE	Obras Sanitarias del Estado
OTC	Ordenanza del Tribunal de Cuentas
PAIB	Comité de Contadores Profesionales en Empresas
PCGA	Principios de contabilidad de general aceptación
PE	Poder Ejecutivo
PIOB	Consejo de Supervisión del Interés Público
PJ	Poder Judicial
PL	Poder Legislativo
PMA	Programa Mundial de Alimentos
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
PSC	Comité de Sector Público
SCG	Sistema de contabilidad gubernamental
SEV	Sistema de evaluación Presupuestaria
SGDD	Sistema General de Divulgación de Datos
SCI	Sistema Contable Integrado
SIC	Sistema de Información de Contabilidad
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera
SIP	Sistema de información de programación Presupuestaria
SIT	Sistema de información de Tesorería
SME	Comité de firmas pequeñas y medianas
TAC	Comité de Auditores transnacionales
TC	Tribunal de Cuentas

TOCAF	Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera
UDELAR	Universidad de la República
UN	United Nations
UPAE	Unidad de Perfeccionamiento y Actualización de Egresados
UTE	Usina y Transmisiones Eléctricas
UTU	Universidad del Trabajo del Uruguay
XBRL	Extensible Business Reporting Language

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA.

- FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN
WWW.CCEE.EDU.UY .
- COLEGIO DE CONTADORES, ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES DEL URUGUAY WWW.CCEA.COM.UY.
- FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES WWW.IFAC.ORG.
- CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN WWW.CGN.GUB.UY.
- AUDITORÍA INTERNA DE LA NACIÓN WWW.AIN.GUB.UY.
- TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA WWW.TCR.GUB.UY.
- ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
WWW.CONTADORESSAIC.ORG.
- CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN DE ARGENTINA
WWW.MECON.GOV.AR.
- CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN DE COLOMBIA
WWW.CONTADURÍA.GOV.CO.
- ARMONIZACIÓN A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA – CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN DE COLOMBIA.
- REFLEXIONES SOBRE LA APLICACIÓN DE ESTÁNDARES EN LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL – Cra. Marta Abilleira, Cra. María Claudina Conde, Cr. Ariel Rodríguez.
- TEXTO ORDENADO DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN FINANCIERA (TOCAF).
- ORDENANZA N° 81 DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA.
- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO.
- LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO DEL URUGUAY - Cr. Isaac Margulies y Cra. Martha Vidal.

- COMO ENFRENTA EL SISTEMA DE GESTIÓN FINANCIERA DEL ESTADO, LA CONVERGENCIA HACIA LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - Nathalie Bascur N., Edgardo Millán R., Magdalena Muñoz V., Daniel Tapia S.
- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO – Cra. Carmen Inés Giachino de Palladino.
- POSIBILIDAD DE IMPLEMENTAR LAS NICSPs EN EL URUGUAY – Cr. Isaac Umansky, Informe solicitado por el Consejo Directivo de Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.
- EL ENTE CONTABLE – Cr. Lic. Horacio Guinea Vázquez.
- SEMINARIO “ENTE CONTABLE Y SU RELEVANCIA EN EL MANEJO DE LA INFORMACIÓN” (2007). Montevideo, Uruguay.
- TRANSITION TO THE ACCRUAL BASIS OF ACCOUNTING: GUIDANCE FOR PUBLIC SECTOR ENTITIES – IFAC , Enero 2011