

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA



“PREPARACION DE INFORMACION FINANCIERA EN BASE A NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PUBLICO (NICSP) PARA LA TOMA DE DECISIONES EN EL GOBIERNO CENTRAL”

TRABAJO DE GRADUACION PRESENTADO POR:

EDUARDO ALBERTO PORTILLO ALFARO

IVETH ZORAIDA PINEDA PANAMEÑO

JOSE ANGEL IRAHETA HERNANDEZ

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Mayo de 2004

San Salvador

El Salvador

Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTORA : DRA. MARIA ISABEL RODRIGUEZ

SECRETARIA : LICDA. LIDIA MARGARITA MUÑOZ

DECANO DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS ECONOMICAS : LIC. EMILIO RECINOS FUENTES

ASESOR : LIC. JORGE ENRIQUE SERRANO ORELLANA

JURADO EXAMINADOR : LIC. JOSE CANDIDO PEREZ
: LIC. JORGE ENRIQUE SERRANO ORELLANA

MAYO 04

SAN SALVADOR, EL SALVADOR CENTRO AMERICA.

AGRADECIMIENTOS A:

A DIOS:

En primer lugar agradezco a Dios por la fortaleza, sabiduría, salud y protección durante mi carrera, además a nuestra madre Virgen María Santísima, ya que siempre estuve bajo su mirada y quien me guió e intercedió por mí.

A MI MADRE:

María Inés Alfaro de Portillo, por su total entrega, su comprensión, su amor y especialmente por sus oraciones elevadas al creador.

A MI PADRE:

Abel Angel Portillo Carranza, por haberme formado de una manera correcta, cultivando siempre la confianza, honradez, trabajo y respeto a los demás.

Le agradezco la confianza que me deposito para poder estudiar y lograr mis objetivos.

A MI NOVIA:

Patricia Lorena Armero Cañas, por su amor, comprensión, apoyo incondicional y confianza.

A MI HERMANA:

Lisette Esmeralda Portillo Alfaro, por su solidaridad, cariño y apoyo.

A MIS DEMAS FAMILIARES Y AMIGOS:

Quienes me demostraron siempre su apoyo y creyeron en mi.

EDUARDO ALBERTO PORTILLO ALFARO

AGRADECIMIENTOS A:

AL SEÑOR JESUCRISTO:

Por ser una fuente de inspiración en mi vida, guiándome e iluminando mi camino día a día, proporcionándome la oportunidad de culminar una de mis metas personales.

A CLAUDIA:

Por su sacrificio, amor, comprensión, consejos, principios, constancia, y enseñarme el respeto a un Padre Celestial.

Le agradezco profundamente de manera especial, la confianza que me hizo sentir, forjarme valores y ser un ejemplo de modelo de mujer a seguir en mi vida.

A MIS HERMANOS:

Por su amor, paciencia y comprensión.

A MIS SOBRINOS:

Por brindarme momentos de alegría y fortaleza.

A JOSE WILLIAM:

Por su apoyo incondicional, confianza y comprensión en los instantes oportunos y acompañarme en lo largo de mi carrera hasta su culminación.

A MIS ASESORES:

Por compartir sus conocimientos, sabiduría y confianza.

A MIS AMIGOS:

Que de una manera u otra contribuyeron a la finalización del presente trabajo de graduación.

IVETH ZORAIDA PINEDA PANAMEÑO

AGRADECIMIENTOS A:

DIOS Y A LA VIRGEN MARIA:

Por ser quienes me iluminaron y me fortalecieron en los momentos más difíciles para salir siempre adelante y cumplir con una de tantas metas; así como siempre lo han hecho.

MIS PADRES:

JULIA HERNANDEZ DE IRAHETA Y JOSE ANGEL IRAHETA AYALA, por darme siempre su amor con el cual indirectamente me impulsaban a seguir adelante, sin dejar atrás el apoyo económico y moral que complementaban la fuerza que me empujó a llegar al objetivo, el cual concluyo con este trabajo.

MI HERMANA Y HERMANOS:

ELIZABETH, MARCO JULIO Y JUAN CARLOS, por haberme apoyado de alguna u otra manera para cumplir con éxito mi objetivo; en especial a mi hermana ya que en determinado momento me extendió su mano con el apoyo moral y económico que necesitaba.

MI NOVIA:

FLOR DE MARIA AGUILAR DIAZ, por haber tenido la paciencia necesaria para aguantarme abandonos y enojos en los momentos de presión por los que pase; pero además por el amor que me demostró con su apoyo moral.

LOS ASESORES:

Por brindarme el conocimiento necesario para terminar con éxito el trabajo de graduación, por medio del cual espero brindar un aporte de dicho conocimiento a la sociedad.

MIS DEMAS FAMILIARES Y AMIGOS:

Que de alguna u otra manera me brindaron su apoyo para cumplir mi meta.

INDICE

CAPITULO I

	Pág.
Resumen Ejecutivo	
Introducción	i
I MARCO TEORICO Y ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO.	
1.1 ANTECEDENTES	1
1.1.1 Reforma al Sistema de Contabilidad Gubernamental	2
1.2 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.	
1.2.1 Definición	3
1.2.2 Objetivo	4
1.2.3 Organización Institucional del Sector Público	4
1.3 Principios y Normas de la contabilidad gubernamental de El Salvador	4
1.3.1 Principios de Contabilidad Gubernamental	5
1.3.2 Normas específicas de Contabilidad	7
1.3.3 Integración contable y presupuestaria	9
1.4 Requisitos para el análisis de los estados financieros.	10

1.5	Objetivos de la interpretación de los estados financieros.	10
		Pág.
1.6	Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)	10
1.6.1	Las Normas Internacionales de Contabilidad como Instrumento de la aplicación y armonización contable	10
1.6.2	Normas Internacionales de Contabilidad en América Latina	12
1.6.3	Aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador	13
1.7	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. (NICSP)	14
1.7.1	Importancia.	14
1.7.2	presentación de Estados Financieros	15
1.7.3	Estado de Flujo de Efectivo	18
1.7.4	Superávit o déficit del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	19
1.7.5	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio	21
1.7.6	Costos Financieros	23
1.7.7	Estados Financieros consolidados y contabilidades controladas	25
1.7.8	Contabilidad de inversiones de empresas vinculadas	26
1.7.9	Presentación de información financiera de las participaciones en asociaciones en participación	27
1.7.10	Ingresos provenientes de las transacciones de intercambio	29
1.7.11	Presentación de información financiera en una economía	

hiperinflacionaria	31
	Pág.
1.7.12 Contratos de Construcción	33
1.7.13 Existencias	34
1.7.14 Contratos de Arrendamiento	36
1.7.15 Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	38
1.7.16 Títulos financieros su revelación y presentación	41
1.7.17 Inmuebles mantenidos como una inversión	42
1.7.18 Bienes de Uso	43

CAPITULO II

METODOLOGIA DE INVESTIGACION

2.1	Objetivos	46
2.1.1	Objetivo General	46
2.1.2	Objetivos Específicos	46
2.2	Diseño Metodológico	47
2.2.1	Método de Investigación	47
2.2.2	Tipo de Estudio	47
2.2.3	Área Geográfica de Estudio	47
2.3	Técnicas e Instrumentos de recolección de la información.	47
2.3.1	Técnicas	47
2.3.1.1	Bibliografía	48
2.3.2	Instrumentos	48
2.3.2.1	Entrevistas	48

2.3.2.2	Cuestionarios	48
		Pág.
2.4	Desarrollo de la investigación de campo	49
2.4.1	Universo de Estudio	49
2.4.2	Determinación de la muestra	49
2.4.3	Unidad de Análisis	51
2.4.4	Entrevistas	51
2.4.5	Tratamiento de la Información	52

CAPITULO III

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO

3.1	Cuestionario, objetivos y tabulaciones realizadas a las Unidades Financieras Institucionales	53
-----	---	----

CAPITULO IV

ANALISIS TEORICO PRÁCTICO DE LAS NICSP DE LA 1 A LA 17.

NICSP No 1	“Presentación de Estados Financieros”.	64
NICSP No 2	“Estado de Flujo de Efectivo”	78
NICSP No 3	“Superávit o déficit neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables”	83
NICSP No 4	“Efectos en las variaciones en las tasas de cambio”	95
NICSP No 5	“Costos Financieros”.	99

	Pág.
NICSP No 6 “Estados financieros consolidados y contabilidad para entidades controladas”	103
NICSP No 7 “Contabilidad de inversiones en empresas vinculadas”	110
NICSP No 8 “Presentación de información financiera de las participaciones en asociaciones en participación”	113
NICSP No 9 “Ingresos provenientes de transacciones de intercambio”	119
NICSP No 10 “Presentación de Información Financiera en una Economía Hiperinflacionaria”	129
NICSP No 11 “Contratos de Construcción”	133
NICSP No 12 “Existencias”	143
NICSP No 13 “Contrato de Arrendamiento”	149
NICSP No 14 “Hechos ocurridos después de la fecha de presentación”	160
NICSP No 15 “Títulos financieros su revelación y presentación”	164
NICSP No 16 “Inmuebles mantenidos como una inversión”	168
NICSP No 17 “Bienes de uso”	177

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A	CONCLUSIONES	186
B.	RECOMENDACIONES	188

BIBLIOGRAFIA

190

ANEXOS.

1. Cuadro de relación entre la normativa de contabilidad internacional con la base técnica y legal de la contabilidad gubernamental
2. Glosario de términos utilizados.
3. Cuestionario para la elaboración de diagnóstico.

RESUMEN

La preparación de información financiera en el sector público esta regida por normas gubernamentales, las cuales sirven de guía para conformar un sistema integral único y uniforme en el cual se registren todos los recursos y obligaciones del sector público, así como los cambios que se producen en el volumen y composición de los mismos; sin embargo está normativa se ve limitada debido a los constantes cambios por la globalización, que exige una mejor presentación, comparabilidad, calidad y transparencia.

La contabilidad gubernamental entonces requiere de cambios continuos, que conlleven a presentar información que ayude a la gerencia en la toma de decisiones, así como la utilidad de esa información para ser presentada a los organismos internacionales que la exigen. En ese sentido es necesaria la aplicación y armonización de una normativa internacional preparada específicamente para el sector público que logre satisfacer las exigencias internacionales.

La finalidad del estudio es la elaboración y presentación de la información financiera sobre la base de las normas internacionales para el sector público (NICSP), que permita la aplicación y armonización con la normativa gubernamental actual en el Gobierno Central de El Salvador.

La investigación tomó como base el estudio correlacional debido a que este mide las variables que se pretende ver si están o no relacionadas y posteriormente se analiza la correlación es decir el grado de relación que exista entre dos o mas conceptos o variables.

Entre los resultados de mayor importancia obtenidos en la información, se tiene que la mayoría de los contadores entrevistados de las entidades del gobierno central desconocen sobre las normas internacionales de contabilidad gubernamental.

Después de haber analizado los resultados y elaborado el respectivo diagnóstico, se desarrolla el análisis de cada una de las diecisiete normas en el cual se incluyen casos prácticos para su mayor comprensión.

En El Salvador, los responsables de la preparación de la información financiera en las entidades del Gobierno Central, tienen poco conocimiento sobre las normas internacionales de contabilidad para el sector público, debido a la falta de capacitación y otro tipo de inducción acerca de la aplicabilidad sobre dicha normativa. Con la presentación de este documento se pretende contribuir a la difusión de la aplicabilidad de la normativa internacional, la cual traerá una serie de beneficios para el país.

INTRODUCCION

El presente trabajo esta basado en la armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), con la normativa técnica y los aspectos legales que rigen el Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI) del estado, en especial lo referido al subsistema de contabilidad gubernamental; ya que se tratan aspectos relacionados con: Registros, Presentaciones, Valuaciones, Revelaciones y demás aspectos vinculados o asociados a la presentación de información financiera a través de los estados financieros.

En el análisis se le da mayor énfasis a los aspectos que de alguna manera podrían ser de aplicación en el sector público, dejando una reseña de los tratamientos que la normativa internacional establece pero que, por aspectos legales, técnicos, culturales y económicos entre otros, fue imposible establecer relación alguna.

En la primera parte del trabajo se hace una breve reseña histórica, en la cual se establecen algunos aspectos que intervinieron para que la contabilidad gubernamental fuera evolucionando poco a poco; fueron estos aspectos los que mostraban las partes débiles del sistema como lo fue el que no se contaba con sistema que consolidara la información de todas las instituciones del sector público por lo cual se registraba por separado; además de proporcionar una síntesis de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) de la 1 a la 17 como también otra información teórica que ayude a enriquecer el estudio.

En el segundo capítulo se presenta la metodología que fue utilizada para el desarrollo eficaz y eficiente del trabajo de investigación.

En el tercer capítulo, se muestra el análisis de los resultados obtenidos, del estudio realizado a diferentes instituciones del sector público en el cual se puede identificar la problemática por la cual se realizó el trabajo de investigación.

En el cuarto capítulo se expone el análisis teórico práctico para la armonización y aplicación de las normas internacionales de contabilidad para el sector público (NICSP) con la contabilidad gubernamental actual; en ese sentido, se analizó cada una de las 17 normas internacionales con el propósito de realizar operaciones que soporten la propuesta.

Y finalmente en el quinto capítulo se presentan las conclusiones y recomendaciones, como resultado del trabajo de investigación realizado, buscando con ello establecer un precedente sobre la utilidad que brindarían las normas internacionales de contabilidad para el sector público, la cual acrecentará la calidad, comparabilidad, presentación, veracidad, oportunidad y confiabilidad en la información financiera que es la base para la toma de decisiones.

CAPITULO I

I. MARCO TEORICO Y ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y LAS NICSP

1. Antecedentes

En el mes de Enero de 1952, nace la Dirección de Contabilidad Central, para ser la encargada de registrar todas las operaciones que realizaba el gobierno central. La función del servicio de contaduría en el gobierno fue definida por los técnicos de esa época de la siguiente manera: Contabilidad de gobierno llamada también, de la hacienda pública, contabilidad pública, y contabilidad del Estado.

Algunos tratadistas la limitan a una actividad encargada del registro adecuado de las transacciones fiscales, así como también de todas aquellas operaciones que afectan en una u otra forma la hacienda pública. Otros extienden esta rama de la contabilidad en un campo más amplio, como es la de considerarla ciencia, no solo de registros del complejo movimiento de la empresa gubernamental, si no de estudios sistemáticos sobre las organizaciones y gestión de la hacienda pública, lo que presupone que la contabilidad del gobierno tiene también otros importantes objetivos como es su correcta aplicación a las actividades administrativas de carácter económico-financiero.

Lo anterior se basa en el tratamiento de dichas actividades, ya que quedaban exactamente reveladas, registradas y expuestas, mediante sistemas y regulaciones las cuales debían ser mejoradas constantemente siguiendo el crecimiento y los cambios que se operaban en el desenvolvimiento de los negocios propios del Estado.

Al sistema implantado en el año de 1952 se le llamo: Contabilidad Integrada porque simultáneamente registraba las operaciones patrimoniales y presupuestarias.

A la oficina encargada del control contable se le denominó Dirección de Contabilidad Central porque únicamente registraba a nivel contable las transacciones propias del gobierno central, dejando fuera las actividades de las instituciones autónomas o descentralizadas y las de los gobiernos municipales.

El sistema contable que utilizaba la Dirección de Contabilidad Central fue utilizado desde 1952 a 1992; tenía la deficiencia que no tomaba en cuenta a las instituciones autónomas y gobiernos municipales, creando inconsistencias y dificultades al momento de la consolidación.

1.1.1. Reforma al Sistema de Contabilidad Gubernamental.

En junio de 1991 se inicia la reforma del sistema contable y con fecha 16 de diciembre de 1991 fue aprobada la nueva ley de Contabilidad Gubernamental.¹ En enero de 1992 se elaboraron los primeros borradores sobre el nuevo manual de Contabilidad Gubernamental.

Mediante esta ley de Contabilidad Gubernamental se creó a la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, dependiente del Ministerio de Hacienda, lo que vino a sustituir a la Dirección de Contabilidad Central creada en 1952. Dicha ley tuvo por objeto establecer las normas que regulan la contabilidad gubernamental en el ámbito del sector público, la cual está constituida por un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática las transacciones del sector público, expresables en términos monetarios, con el objeto de proveer información financiera y presupuestaria.

¹ Decreto Legislativo 120 5 diciembre de 1991. Diario Oficial No 242 tomo 313 de la misma fecha.

En el año de 1995, queda derogada la Ley Orgánica de Contabilidad Gubernamental, dándole paso a la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (Ley AFI),² con el fin de poner en funcionamiento y mantener en las instituciones del Sector Público, el conjunto de principios, normas, organización, programación, dirección y coordinación de los procedimientos de Presupuesto, Tesorería, Inversión y Crédito Público y Contabilidad Gubernamental.

El 19 de diciembre del 2002, se crea el Manual Técnico del Sistema de Administración Financiera Integrado en el cual se establece el marco conceptual; así como los principios, normas generales y específicas de aplicación para contabilidad gubernamental.

Este manual viene a ocuparse como una guía de aplicabilidad en el sector gubernamental, es decir se dan los lineamientos a seguir en el proceso de recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las transacciones del sector público, sean estas financieras o presupuestarias.

1.2 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

1.2.1 Definición de Subsistema de Contabilidad Gubernamental

El subsistema de contabilidad gubernamental, de acuerdo con el Art. 98 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, se define como:

“El Subsistema de Contabilidad Gubernamental es el elemento integrador del Sistema de Administración Financiera y está constituido por un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las transacciones del sector público, expresables en términos

² Decreto Legislativo 516 del 23 de noviembre de 1995. Diario Oficial No 7 tomo 330 de fecha 11/01/96

monetarios, con el objeto de proveer información sobre la gestión financiera y presupuestaria.”

1.2.2 Objetivo.

El objetivo de la Contabilidad Gubernamental, es dotar al Gobierno de El Salvador de un sistema integral, único y uniforme que permita ejercer un control sobre el patrimonio público, así mismo proveer a las autoridades del gobierno y a los funcionarios directivos de las entidades públicas, información financiera clara, confiable, oportuna y útil para la toma de decisiones.

1.2.3 Organización Institucional del Sector Público

De acuerdo al Art. No. 2 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado,

El sector público se encuentra estructurado de la siguiente manera:

- Gobierno Central.
- Instituciones y Empresas Estatales de carácter autónomo.
- Las entidades e instituciones que se costeen con fondos públicos o que reciban subvención o subsidio del Estado.
- Las Municipalidades.

1.3. Principios y Normas de la Contabilidad Gubernamental de El Salvador (actuales)

La estructura de la Contabilidad Gubernamental está conformada como un sistema integral y uniforme en el cual se reconoce y registran todos los recursos y obligaciones del sector público, así como los cambios que se producen en el volumen y composición de los mismos.

Elementos básicos del sistema:

- El conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos relativos a la contabilidad gubernamental.
- La contabilidad específica de las entidades y organismos del sector público.
- La consolidación de la información financiera.
- Los informes de análisis financieros/contable.

1.3.1 Principios de la Contabilidad Gubernamental³

Principio 1: Ente Contable. Toda institución o fondo creado por ley o decreto que administre recursos y obligaciones del sector público, constituirá un ente contable con derechos atribuciones y deberes propios, lo que en conjunto formará el ente contable gubernamental.

Principio 2: Medición Económica. La contabilidad gubernamental registrará con imparcialidad todo recurso y obligación susceptible de evaluar en términos monetarios, reduciendo los componentes heterogéneos en una expresión común medidos en moneda nacional de curso legal, salvo autorización expresa en contrario.

Principio 3: Dualidad Económica. La contabilidad Gubernamental reconocerá la igualdad entre los recursos disponibles y la fuente de financiamiento de los mismos.

Principio 4: Devengado. La contabilidad gubernamental registrará los recursos y

³ Manual Técnico del Sistema Integrado SAFI, Diciembre 2002

obligaciones en el momento que se genere, independientemente de la percepción o pago de dinero y siempre que sea posible cuantificarlos objetivamente.

Principio 5: Realización. La contabilidad gubernamental reconocerá los resultados de variaciones patrimoniales cuando los hechos económicos que los originen cumplan con los requisitos jurídicos y/o inherentes a las transacciones.

Principio 6: Costo como base de valuación. La contabilidad gubernamental registrará los hechos económicos, sobre la base de valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas, salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de un criterio diferente de valuación.

Principio 7: Provisiones Financieras. La contabilidad gubernamental reconocerá la incorporación de métodos que permitan expresar los recursos y obligaciones lo más cercano al valor de conversión a una fecha determinada.

Principio 8: Periodo Contable. La contabilidad gubernamental definirá intervalos de tiempo para dar a conocer el resultado de la gestión presupuestaria y situación económica-financiera que permitan efectuar comparaciones validas.

Principio 9: Exposición de Información. Los estados financieros que se generen de la contabilidad gubernamental, incluirán información necesaria para una adecuada interpretación de las situaciones presupuestarias y económico- financieras, reflejando razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados.

Principio 10: Existencia Permanente. Todo ente contable responsable de llevar contabilidad

gubernamental, se considera de existencia permanente y continua a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.

Principio 11: Cumplimiento de Disposiciones legales. La contabilidad gubernamental estará supeditada al ordenamiento jurídico vigente prevaleciendo los preceptos legales respecto a las normas técnicas.

Principio 12: Consistencia. La contabilidad gubernamental estará estructurada sistemáticamente sobre bases consistentes de integración y uniformidad.

1.3.2 Normas específicas de Contabilidad ⁴

Norma 1: Instrucciones Contables. Las instrucciones que imparta la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, en uso de las facultadas que le confieren las leyes, serán de carácter obligatorias.

Norma 2: Acatamiento de Normas Legales. Las normas legales contenidas en la Constitución de la República y las demás Leyes aplicables al Proceso Administrativo Financiero del Sector Público tendrán primacía sobre las normas contables. En caso de discrepancia deberá aplicarse la norma legal, aun cuando sea contraria a las prácticas.

Norma 3: Exclusión contable de estimaciones presupuestarias. El sistema de Contabilidad

⁴ Manual Técnico del Sistema Integrado SAFI, Diciembre 2002

Gubernamental excluye toda posibilidad de registrar contablemente estimaciones presupuestarias, en tanto los hechos económicos no se generen, debiendo cumplir estos con las reglas y reglamentos que establecen las normas y principios contables.

Norma 4: Importancia Relativa de los hechos económicos. Los principios, normas y procedimientos técnicos del sistema de contabilidad gubernamental deberán aplicarse con sentido práctico, siempre y cuando no se distorsione la información contable o bien, que el costo de registrar técnicamente los hechos económicos no sean superiores a los beneficios de la información que se pudiera obtener.

Norma 5: Período de contabilización de los hechos económicos. El periodo contable coincidirá con el año calendario, es decir, del 1 de Enero al 31 de Diciembre de cada año. El devengamiento de los hechos económicos deberán registrarse en el periodo contable en que se produzcan, quedando, estrictamente prohibido la postergación de la contabilización de las operaciones ejecutadas.

Norma 6: Estructuración de sistemas contables institucionales. Las instituciones obligadas a llevar contabilidad serán responsables de diseñar y registrar sus propios sistemas contables, de acuerdo con la organización administrativa determinadas por las leyes o entidades competentes y las necesidades de información interna; todo ello dentro del marco doctrinario que establezca la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

Norma 7: Ajuste de los hechos económicos contabilizados erróneamente. Los hechos económicos contabilizados erróneamente, a nivel institucional, se regularizarán con signo negativo, cuando las normas contables así lo determinen, caso contrario deberá de efectuarse

la reversión del registro contable.

Norma 8: Criterio Prudencial. En las situaciones que no exista pronunciamiento alguno o que no se encuentren explícitamente claras en los principios o normas contables referente a la medición, cuantificación y presentación de los hechos económicos, será necesario utilizar cierto grado de criterio prudencial para realizar los juicios necesarios que se apeguen al marco legal y técnico de la contabilidad gubernamental.

1.3.3 Integración contable y presupuestaria.

El sistema de contabilidad gubernamental a considerado para efectos normativos los factores representados en la igualdad contable:

Recursos = Obligaciones.

Con base a las características de los hechos económicos, la gestión de los entes públicos y la integración financiera de los ingresos y egresos presupuestarios; los recursos y obligaciones pueden segregarse en distintas ramas, de acuerdo con la naturaleza, las que permiten identificar su composición desde conceptos genéricos a específicos.

Los recursos a que se hace mención están agrupados en dos rubros, “fondos que esta conformado por las disponibilidades de fácil poder liberatorio y los “bienes de naturaleza corpóreos e incorpóreos, ambos asociados a la ejecución presupuestaria (cuentas por cobrar).

Las obligaciones se pueden sub-dividir en: “deudas” para reconocer los compromisos ciertos con terceros y “patrimonio” para reflejar la participación del Estado sobre el total de los recursos, agregándole, la relativa ejecución presupuestaria (ctas por pagar).

1.4. Requisitos para el análisis de los estados financieros.

Para analizar el contenido de los estados financieros es necesario observar los siguientes requisitos:

- a) Clasificar los conceptos y las cifras que integran los estados financieros;
- b) Reclasificar los conceptos y cifras que integran los estados financieros;
- c) La clasificación y reclasificación deben ser relativas a conceptos homogéneos del contenido de los estados financieros;

1.5 Objetivos de la interpretación de los estados financieros.

Los objetivos que debe de perseguir el analista de los estados financieros son:

- a) Conocer la verdadera situación económica de las instituciones.
- b) Descubrir deficiencias en la gestión administrativa.
- c) Tomar decisiones acertadas para optimizar los excedentes y servicios.
- d) Proporcionar información clara, sencilla y accesible en forma escrita para los interesados del contenido de los estados financieros.

1.6 Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)

1.6.1- Las Normas Internacionales de Contabilidad como Instrumento de la aplicación y armonización contable.

“A finales del siglo XIX, en los Estados Unidos de América, se sientan las primeras bases para la determinación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En 1922 se presenta una recopilación de éstos, en la obra del profesor V.A. Paton Teoría Contable (Accounting Theory), impulsando así el inicio de la normativa contable. Para ese mismo año

se funda el Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accounting, A.I.A.) con el propósito de propiciar homogeneidad en la profesión, logrando emitir recomendaciones para la uniformidad en los exámenes de auditoría.

Para el año de 1939, el Instituto Americano de Contadores, inicia la emisión de los Boletines de Investigación Contable” las primeras normas internacionales surgen en el año de 1974.

En 1973, por el mismo desarrollo industrial y comercial, las aplicaciones contables a nivel internacional, tomaban gran auge y discordancias, naciendo la necesidad de su armonización. Como resultado de un convenio entre los organismos contables de Australia, Canadá, Francia, El Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de América, se funda en este año el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Comité, conocido por sus siglas IASC), el cual es un organismo independiente, perteneciente al sector privado que ha tratado de homogenizar las normas de contabilidad mundiales y busca eliminar aquellas diferencias que no puedan explicarse por el ambiente de negocios de cada país.

En el año 2001 el IASC es reestructurado, denominándose Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board IASC), que a partir de dicho año se denominó el Consejo, teniendo como objetivo básico promover la convergencia de los principios contables que usan las empresas y otras organizaciones de todo el mundo en su información financiera.

En sus inicios, luego de su reestructuración, este organismo ha buscado estar acorde con las exigencias de los mercados a nivel mundial, lo cual ha requerido un esfuerzo tanto en la revisión de las NIC’s emitidas como de nuevas operaciones contables que normar; prueba de

ello es que hasta el año 2001, existen 41 NIC's emitidas, de las cuales 7 han sido reemplazadas, quedando vigentes únicamente 34 de ellas; en cuanto a las Interpretaciones de la Normas Contables (SIC por sus siglas en inglés) subsisten de la 1 hasta la 25, quedando sin uso la N° 4, es decir que se presentan 24 SIC.

1.6.2.- Normas Internacionales de Contabilidad en América Latina.

“Para contrarrestar la posibilidad de tergiversación en la información financiera, en 1999 aproximadamente 50 países habían creado sus propios mecanismos de emisión de normas locales de contabilidad. Esto armonizó las inconsistencias y desuniformidades que existían dentro de las naciones (a nivel local). Sin embargo esta diversidad ha dado como resultado una falta general de comparabilidad en los reportes financieros de un país a otro.”⁵

En 1997, se celebró en Perú la XXII Conferencia Internacional de Contabilidad (CIC), donde por primera vez se hace una referencia concreta a la utilización de NIC's como base para la emisión de la normativa contable nacional. Posteriormente, en la XXIII CIC llevada a cabo en Puerto Rico (1999), se desarrolla extensamente el concepto de armonización basada necesariamente en las NIC's; donde se establece por primera vez, la necesidad de monitorear periódicamente los avances logrados en este proceso por cada país.

En la XXIV CIC celebrada en Punta del este Uruguay (2001), se enfatizó nuevamente la importancia de la investigación contable en el campo de las normas internacionales. Las conclusiones a las cuales se llegaron en este evento sirvieron de base para la XXV CIC que se realizó en septiembre del 2003 en Panamá.

⁵ *Mueller, Gerhard G., Gervon Helen y Meek Gary k. “Contabilidad – una perspectiva internacional” 4a edición, 1999, p. 38*

1.6.3 Aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador.

En vista de las exigencias del mercado, El Salvador se ha visto en la necesidad de replantear su legislación mercantil, dentro de las cuales se pueden mencionar: las reformas al Código de Comercio y la creación de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Las reformas al Código de Comercio nacen por iniciativa del Presidente de la República por medio del Ministro de Economía y los diputados, según Decreto 826 de fecha 26 de enero de 2000, para facilitar a las empresas su desarrollo a través de la disminución de procedimientos burocráticos, buscando además el fortalecimiento de actividades mercantiles que permitieran el establecimiento y creación de nuevas empresas tanto nacionales como extranjeras.

En la reforma hecha al artículo 443 se establece que “Todo balance general debe expresar con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha en que se requiera. Sus renglones se formarán tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo a criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, y en su defecto por Normas Internacionales de Contabilidad”. Entre los aspectos relevantes que se pueden mencionar es que se ratifica la facultad de dicha institución para la supervisión de la profesión contable así como de la normativa contable antes mencionada.

A iniciativa del Presidente de la República por medio de los Ministros de Economía y Hacienda, se crea la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría,⁶ teniendo como objeto establecer las regulaciones y responsabilidades de los contadores públicos, la normativa básica y los procedimientos de vigilancia para los que ejercen la profesión.

⁶ según Decreto 828 de fecha 26 de enero de 2000

Según literal h) y q) del artículo 36 de dicha ley son atribuciones del consejo, el determinar los principios conforme a los cuales se llevará la contabilidad y promover la educación continuada de los contadores públicos. Dicha institución, tomó un acuerdo en sesión celebrada el día 31 de octubre del 2003, publicado el 10 de noviembre del mismo año, en el cual manifiestan que la adopción de las NIC's, entraran en vigencia de manera escalonada de la siguiente manera:

Tipo de Empresa	Vigencia
Bancos, conglomerados y empresas que negocian títulos en bolsa	Ene- Dic 2004
Intermediarios no bancarios, aseguradoras y cooperativas que negocian títulos en bolsa, ONG's, el resto de empresas, excepto las clasificadas por conamype ⁷ .	Ene- Dic 2005
La mediana y pequeña empresa	Ene-Dic 2006

Debido a la adopción de tal normativa los Contadores Públicos requieren un mínimo de 60 horas de educación continuada referente a estas normas, las que podrán ser impartidas por cualquier ente autorizado por el Consejo de Vigilancia, el cual fue publicado en el Diario de Hoy y la Prensa Gráfica el 21 de septiembre del año 2000.

1.7. Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. (NICSP)

1.7.1 Importancia.

En el año 2000, el Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), preparó un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades de sector público, conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad para el

⁷ La Comisión Nacional para la Micro y Pequeña empresa (CONAMYPE), clasifica como pequeña empresa la que tiene diez empleados y cuyas ventas anuales son hasta 4,762 salarios mínimos urbanos

Sector Público (NICSP). Las cuales reconocen la importancia de lograr una información financiera consistente y comparativa entre diferentes jurisdicciones.

La aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, significa una protección que contribuye a mejores decisiones y a mayor transparencia, más no es en sí misma una garantía alguna de buenos resultados. Es importante señalar que la transparencia es necesaria para que se logre la eficiencia en el manejo de la administración pública, esto se puede lograr pensando en un Estado moderno que garantice la confiabilidad de las cifras fiscales, motivo más que suficiente para aspirar y alcanzar de manera planificada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad Para el Sector Público, ya que entre una de sus finalidades se encuentra buscar el mejoramiento permanente de la forma y contenido de los informes financieros de cada institución pública en particular y del conjunto del sector público en general.

La transparencia y la información fiel y apropiada en los estados financieros, reducen la incertidumbre en los mercados y aumenta la predictibilidad de las decisiones del gobierno, logrando de esa manera la reducción del riesgo-país e impulsando la inversión privada y, por ende, el crecimiento económico y la generación del empleo productivo.

Las NICSP que en la actualidad ha promulgado la Federación Internacional de contadores (IFAC), son diecisiete (17), siendo estas como sigue:

1.7.2 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. (NICSP No 1)

ALCANCE

“La norma No 1 se aplicará en la presentación de todo tipo de estados financieros con fines de información general que sean preparados y presentados según el método contable de acumulación de conformidad con las NICSP; además, a todas las entidades del sector

público que no sean empresas públicas comerciales. Señalando que las empresas publicas comerciales presenten estados financieros que se ajusten a todos los aspectos importantes a las normas internacionales de contabilidad.”⁸

El término Empresa Pública Comercial debe entenderse por aquella que cumple con las siguientes características:

- a) Está facultada para contratar en nombre propio;
- b) Se le ha conferido la autoridad financiera y operativa para emprender una actividad comercial;
- c) Vende bienes y/o servicios a otras entidades en el curso habitual de sus actividades, obteniendo por ello utilidades o recuperando el costo total;
- d) Está controlada por una entidad del sector público.

Los componentes de los estados financieros, son un juego completo de estados financieros que incluyen:

1. Balance de la Situación Financiera;
2. Estado del Desempeño Financiero;
3. Estado de Cambios en el Activo/Patrimonio Neto;
4. Estado de Flujos de Efectivo; y
5. Políticas Contables y notas a los Estados Financieros.

⁸ NICSP # 1 Reproducidas por el comité para el sector público de la federación internacional de contadores. Mayo 2002

Los componentes enumerados anteriormente tienen distintos nombres en cada jurisdicción, por ejemplo el balance de situación financiera puede llamarse también balance general o estado del activo y pasivo. El estado de desempeño financiero puede llamarse estado de gastos e ingresos, estado de pérdidas y ganancias o estado de rendimiento económico, las notas a los estados financieros pueden incluir partidas que en ciertas jurisdicciones se denominan “anexos”.

Las entidades del sector público en El Salvador están sujetas a límites presupuestarios en forma de asignaciones o autorizaciones presupuestarias que entran en vigor mediante leyes de autorización. Los estados financieros con fines de información general de entidades del sector público pueden proporcionar información que indica si los recursos fueron obtenidos y utilizados de conformidad con el presupuesto aprobado por ley.

Asimismo entre las finalidades de los estados financieros, se encuentran presentar información adicional que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar el desempeño de la entidad y la forma en que administra su activo, así mismo a tomar y evaluar decisiones acerca de la asignación de recursos. Esta información adicional puede incluir detalles acerca de los resultados de la entidad en la forma de indicadores de desempeño (por ejemplo Informes de Ejecución de Fondos mensuales) y otros informes de la gerencia acerca de los logros de la entidad durante determinado período contable.

La NICSP No 1 en su párrafo No 60, señala que todas las cifras incluidas en los estados financieros deben ser acompañadas de información comparativa correspondiente al período anterior, salvo respecto de los estados financieros correspondientes al período al que por primera vez aplique la presente norma. La información de tipo descriptivo y narrativo cuando sirva para comprender los extractos financieros del período corriente.

Según lo establece el párrafo No 75 de la normativa, el Estado de la Situación Financiera la entidad debe determinar, según su naturaleza de sus operaciones, si ha de presentar o no el activo corriente y no corriente y el pasivo corriente y no corriente como categorías separadas en el balance de la situación financiera, pero cuando un entidad opta por no hacer la clasificación mencionada, el activo y el pasivo deben presentarse utilizando como criterio genérico su grado de liquidez.

Tales componentes están conformados así:

ACTIVOS CORRIENTES: Efectivo, Cuentas por Cobrar, Inventarios, Pagos Anticipados e Inversiones.

ACTIVOS NO CORRIENTES: Cuentas por Cobrar, Inversiones, Otros Activos Financieros, Infraestructura, Planta y Equipo, Terrenos y Edificios, Activos Intangibles, Otros Activos no financieros.

PASIVO CORRIENTE: Cuentas por Pagar, Empréstitos a Corto Plazo, Porción Corriente de los Empréstitos, Provisiones, Prestaciones de los Empleados y Jubilación.

PASIVOS NO CORRIENTES: Cuentas por Pagar, Empréstitos, Provisiones, Prestaciones de los Empleados y Jubilación.

1.7.3 ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO (NICSP No 2)

ALCANCE: La entidad que prepare y presente estados financieros según el método contable de acumulación debe preparar un estado de flujo de efectivo de conformidad con los requisitos de la presente norma y presentarlo como parte integral de los estados financieros correspondientes a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros.

Presentación del estado de flujo de efectivo.

La entidad presenta sus flujos de efectivo generados por actividades operativas, de inversión y de financiación en la forma que resulte más adecuada según la naturaleza de sus actividades. La clasificación por actividad proporciona información que permite a los usuarios evaluar los equivalentes a efectivo. Esta información puede utilizarse también al evaluar las relaciones entre esas actividades.

Una sola operación puede incluir flujos de efectivo clasificados de distinta manera. Por ejemplo, cuando los pagos de amortización de un préstamo incluyen tanto los intereses como el capital, la parte correspondiente a intereses puede clasificarse como actividad operativa y la correspondiente a capital como actividad de financiación.

El estado de flujo de efectivo debe presentar todos los flujos de efectivo habidos durante el período, clasificándolos por actividades operativas, de inversión y de financiación.

1.7.4 SUPERAVIT O DEFICIT DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLITICAS CONTABLES. (NICSP No 3)

ALCANCE.

Esta norma es aplicable a las instituciones que preparan y presentan estados financieros según el sistema de acumulación; y debe aplicarse en el superávit o el déficit generado por actividades ordinarias y las partidas extraordinarias en el desempeño financiero y al contabilizar los cambios en las previsiones contables, los errores fundamentales y los cambios en las políticas contables.

La generación de déficit o superávit del periodo puede originarse a través de las siguientes actividades:

1. Venta o no venta de bienes o servicios.
2. Actividades ordinarias de la institución.
3. Actividades extraordinarias de la institución.

El tratamiento para la corrección de provisiones contables incluye los siguientes datos.

1. Conocer la naturaleza y monto del cambio.
2. Monto a corregir si es posible determinarlo.

El tratamiento para la corrección de errores fundamentales incluye la siguiente información.

1. Naturaleza del error.
2. Monto a corregir de cada período presentado.
3. Monto a corregir de períodos anteriores incluidos en la información comparativa.
4. El hecho de que se ha ajustado la información comparativa o de que no es posible.

El cambio de un sistema contable a otro es considerado cambio en las políticas contables los cuales deben hacerse si:

- Así lo exigiere la ley.
- Así lo exigiere un organismo normativo de contabilidad.
- Fuera necesario para dar una información más pertinente o fiable acerca de la situación financiera.

Los cambios en las políticas contables deben contar con:

1. Razones del cambio.
2. Monto del ajuste en período corriente.

3. Monto del ajuste de períodos anteriores.
4. El hecho de que se ha ajustado la información comparativa o de que no es posible.

1.7.5 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASA DE CAMBIO (NICSP 4)

ALCANCE.

La entidad que prepare y presente estados financieros según el método contable de acumulación debe de aplicar la presente norma así:

- a) Al contabilizar operaciones en moneda extranjera (incluida la presentación posterior de partidas monetarias y no monetarias); y
- b) Al convertir los estados financieros de operaciones en el extranjero incluidas en los estados financieros de la entidad mediante consolidación proporcional o el método de la equivalencia patrimonial.

Reconocimiento

Las operaciones en moneda extranjera son aquellas que deben liquidarse en moneda extranjera, y que deben contabilizarse en el momento de su reconocimiento inicial, en la moneda de los estados financieros, aplicando al monto en moneda extranjera la tasa de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera vigente a la fecha de la operación; incluidas las operaciones que se producen cuando una entidad:

- Compra o vende bienes o servicios cuyo precio está expresado en una moneda extranjera.
- Presta o toma en préstamo fondos y los montos a pagar o cobrar están expresados en una moneda extranjera.

- Se convierte en parte de un contrato cambiario no ejecutado, o
- Adquiere o enajena de otra forma activos, contrae o salda obligaciones en moneda extranjera.

Reconocimiento de Diferencias Cambiarias

Cuando se den variaciones en las tasas de cambio entre la fecha de la operación y la fecha de liquidación de cualquier partida monetaria derivada de una operación en moneda extranjera, y se liquida dentro del mismo tiempo contable en que tuvo lugar, la diferencia cambiaria total se reconoce en ese período. Sin embargo, cuando la operación se liquida en un ejercicio contable posterior, la diferencia cambiaria reconocida en cada uno de los períodos que preceden al ejercicio de la liquidación se determina por la variación en las tasas de cambio durante ese período.

Cuando las diferencias cambiarias se producen como resultado de una fuerte devaluación o depreciación de una moneda respecto de la cual no ha habido un mecanismo práctico de cobertura, afectando pasivos que no puedan liquidarse y que surjan directamente de la adquisición reciente de activos facturados en moneda extranjera; esas diferencias cambiarias deben incluirse en el valor en libros del activo y pasivo correspondiente.

Información a Revelar.

Las entidades que realizan actividades en el extranjero y tienen diferencias cambiarias deben de revelar en sus estados financieros:

- El monto de las diferencias cambiarias incluido en el superávit o déficit neto del ejercicio;

- Las diferencias cambiarias netas clasificadas como componente independiente del activo/patrimonio neto y una conciliación del monto de esas diferencias cambiarias al comienzo y al final del período; y
- El monto de las diferencias cambiarias que hayan tenido lugar en el periodo, incluido en el valor en libros de un activo.

1.7.6 COSTOS FINANCIEROS. (NICSP No 5)

ALCANCE

La presente norma debe aplicarse para contabilizar costos financieros. Y es aplicable a todas las entidades del sector público que sean empresas públicas no comerciales.

Costos Financieros

Los costos financieros pueden incluir:

- a) intereses por sobregiros bancarios y empréstitos a corto y largo plazo;
- b) amortización de descuentos o primas en relación con empréstitos;
- c) amortización de costos complementarios incurridos en relación con la tramitación de empréstitos;
- d) cargos financieros relacionados con contratos de arrendamientos financieros;
- e) diferencias cambiarias derivadas de empréstitos en moneda extranjera, en la medida en que se consideran un ajuste a los costos por concepto de intereses.

Beneficios económicos futuros o potencial de servicios

Los activos constituyen un medio para que las entidades cumplan sus objetivos. Suele decirse que los activos que se utilizan para proporcionar bienes y servicios de conformidad

con los objetivos de una entidad, pero que no generan directamente entradas netas de efectivos, representan el “potencial de servicio”.

Costos financieros tratamiento referencial

Reconocimiento

Con arreglo al tratamiento referencial los costos financieros se reconocen como un gasto en el periodo en que se incurren independiente de la forma de como se contabilicen los empréstitos.

Información a revelar

Los estados financieros deben revelar la política contable adoptada en materia de costos financieros.

Costos Financieros –Tratamientos alternativos permitido

Reconocimiento:

Los costos financieros deben reconocerse como un gasto en el período en el que se incurren.

Costos financieros que pueden capitalizarse

Los costos financieros directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de un activo de realización diferida son aquellos que se habrían evitado si no se hubiesen hecho desembolsos por concepto del activo de realización diferida. Cuando una entidad toma fondos en préstamos con el propósito específico de obtener un determinado activo de realización diferida, es fácil de identificar los costos financieros directamente relacionados a ese activo.

1.7.7. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y CONTABILIDAD PARA ENTIDADES CONTROLADAS. (NICSP No 6)

ALCANCE:

La entidad que prepare y presente estados financieros bajo el método contable de acumulación debe aplicar esta norma al preparar y presentar los estados financieros consolidados de una entidad económica.

La presente norma no aplica a:

- a). Métodos contables para combinaciones de entidades y sus efectos en la consolidación, incluyendo la plusvalía que genere la combinación de entidades.
- b). La contabilidad de las inversiones en empresas vinculadas
- c). La contabilidad de inversiones en empresas conjuntas.

Presentación de estados financieros consolidados

Una entidad de control que no sea una de las entidades de control a las que hace referencia el siguiente párrafo debe presentar estados financieros consolidados.

La entidad de control que sea a su vez una entidad controlada de propiedad absoluta o prácticamente absoluta no tiene que presentar estados financieros consolidados cuando sea poco probable que existan usuarios para esos estados financieros o cuando sus necesidades de información queden satisfechos con los estados financieros consolidados de la entidad de control o, en el caso de una entidad que sea propiedad prácticamente absoluta, cuando la entidad de control obtenga la aprobación de los propietarios de la participación minoritaria. Dicha entidad de control debe de revelar las razones por las cuales no se han presentado estados financieros consolidados, junto con la base sobre la cual se contabilizan las entidades controladas en sus estados financieros individuales. Debe revelar asimismo el nombre y la dirección principal de la entidad de control que publica los estados financieros consolidados.

1.7.8. CONTABILIDAD DE INVERSIONES EN EMPRESAS VINCULADAS. (NICSP No 7)

ALCANCE.

La entidad que prepare y presente estados financieros según el método contable de acumulación debe aplicar la presente norma al contabilizar inversiones en empresas vinculadas que den origen a una participación en la composición accionaria en otra estructura formal del capital. La presente norma no se aplica a las entidades públicas comerciales.

Esta norma constituye, la base para contabilizar la participación en empresas vinculadas; la inversión en otra entidad confiere a la entidad inversionista los riesgos y las recompensas propias de una participación en el capital social.

La presente norma es de aplicación únicamente para inversiones en la estructura formal de capital de la empresa participada.

La norma señala que la inversión en una entidad vinculada debe contabilizarse en los estados financieros consolidados con arreglo al método de equivalencia patrimonial, salvo cuando la inversión se adquiera y mantenga exclusivamente para enajenarla en el futuro cercano, en cuyo caso debe contabilizarse según el método del costo.

Información a Revelar

- Las inversiones en entidades vinculadas que se contabilicen según el método de equivalencia patrimonial deben clasificarse como activos no corrientes y presentarse como una partida individual en el balance de la situación financiera.

- La participación del inversionista en el superávit o déficit neto de esas inversiones debe presentarse como una partida individual en el estado de desempeño financiero.
- Así mismo debe presentarse por separado la participación del inversionista en cualquier partida extraordinaria o partidas de periodos anteriores.
- Además se debe revelar los métodos empleados para contabilizar las inversiones y enumerar y describir en forma adecuada las empresas vinculadas importantes, así como con el porcentaje de participación.

1.7.9. PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PARTICIPACIONES EN ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN. (NICSP No 8)

ALCANCE.

Esta Norma proporciona la base para el tratamiento contable de las participaciones en asociaciones en participación.

Las entidades que preparen y presenten estados financieros por el método contable de lo devengado, deberá aplicar la presente Norma para contabilizar sus participaciones en asociaciones en participación y para presentar información sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos de la asociación en participación en los estados financieros de los socios empresariales y de los asociados inversionistas, sin importar las estructuras o formas en que se lleven a cabo las actividades de la asociación en participación.

Estados Financieros Consolidados del Asociante Empresarial

En sus estados financieros consolidados, el asociante empresarial deberá presentar información sobre su participación en una entidad bajo control mancomunado, haciendo uso de una de las dos formas de presentación por el método de consolidación proporcional.

Se puede usar diferentes formas de presentación para llevar a efecto la consolidación proporcional. El asociante empresarial puede combinar su participación en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad bajo control mancomunado, con las partidas similares de sus estados financieros consolidados, rubro por rubro. Puede combinar por ejemplo, su participación en las existencias de la entidad bajo control mancomunado, con las existencias de la entidad económica y su participación en las partidas de propiedad planta y equipo de la entidad bajo control mancomunado, con las mismas partidas de la entidad económica. Como alternativa, el asociante empresarial puede incluir en sus estados financieros consolidados, en rubros separados, su participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad bajo control mancomunado. Por ejemplo:

Puede mostrar su participación en los activos corrientes de la entidad bajo control mancomunado, separadamente, como parte de los activos corrientes de la entidad económica; o su participación en el rubro de propiedad planta y equipo de la entidad bajo control mancomunado, separadamente como parte del rubro de propiedad planta y equipo de la entidad económica. Ambas formas de presentación mostrarán idénticos importes de ingresos y gastos netos; y ambas formas son aceptables para los fines de la presente norma.

La aplicación de la consolidación proporcional significa que el estado de situación financiera consolidado del asociante empresarial incluye su parte de los activos que controla mancomunadamente y su parte de los pasivos por los cuales es responsable mancomunadamente.

La presente Norma no recomienda el uso del método patrimonial, debido a que la consolidación proporcional refleja mejor la sustancia y realidad económica de la participación del asociante empresarial en una entidad bajo control mancomunado, no obstante la presente Norma permite el uso del método patrimonial como tratamiento alternativo permitido para presentar las participaciones en entidades bajo control mancomunado.

Revelaciones

De conformidad con las normas apropiadas referentes a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, el asociante empresarial deberá revelar:

- a) El importe integrado separado de otros pasivos contingentes y siempre que la posibilidad de un flujo de salida por su liquidación sea remota.

El asociante deberá revelar el importe integrado separado de otros compromisos de los siguientes compromisos con respecto a su participación en asociaciones en participación:

- b) Los compromisos de capital del asociante empresarial en relación con su participación en asociaciones en participación y su participación en los compromisos de capital en que haya incurrido conjuntamente con otro asociante empresarial; y
- c) Su participación en los compromisos de capital de las propias asociaciones en participación.

1.7.10. INGRESOS PROVENIENTES DE LAS TRANSACCIONES DE INTERCAMBIO. (NICSP No 9)

ALCANCE.

Esta norma aplica a las instituciones que preparen y presenten estados financieros por el método de lo devengado y que registre ingresos provenientes de actividades de intercambio como:

1. Prestación de servicios.
2. Venta de bienes.
3. El uso por terceros a activos de la institución por lo cual le entregan intereses, regalías y dividendos.

La presente norma es aplicable a todas las entidades del sector público excepto a empresas públicas, además no se ocupa de los ingresos que provienen de transacciones no originadas en actividades de intercambio.

Las entidades del sector público pueden obtener ingresos de transacciones originadas en actividades de intercambio o no originadas en actividades de intercambio; una transacción originada en una actividad de intercambio es aquella en que la entidad recibe activos o servicios, o extingue pasivos, y, de modo directo y de manera aproximada, entrega igual valor a la otra parte interviniente en el proceso de intercambio. Ejemplos.

- a) La compra o venta de Bienes y/o servicios;
- b) El arrendamiento de inmuebles maquinaria y equipo.

Dentro de la prestación de servicio que toma en cuenta esta norma se encuentran: El suministro de vivienda, la administración de caminos de peajes, la administración de servicios de agua entre otras.

La venta de bienes toma en cuenta todos aquellos que la empresa produce para vender o comprar para revender.

Los ingresos provenientes por el uso de terceros de activos de la empresa son:

- Los intereses que son aplicados al efectivo que las entidades intervienen en alguna institución financiera.
- Las regalías están constituidas por los cargos que son aplicados al uso de activos de largo plazo de la entidad como son patentes, marcas, derechos de auditoría y programas de computación.
- Los dividendos son los provenientes de la distribución de superávit a los tenedores de inversiones patrimoniales.

Esta norma no se ocupa de los ingresos que son abordados por otras normas como por ejemplo acuerdos de arrendamiento NICSP 13; dividendos provenientes del método de participación patrimonial NICSP 7; los ingresos provenientes de contratos de seguros y otras que vengan de la misma índole.

1.7.11. PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIA. (NICSP No 10)

ALCANCE

Esta Norma es aplicable a todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas. En una economía hiperinflacionaria no es útil presentar en la moneda local, sin reexpresión previa, la información sobre los resultados de las operaciones y la situación financiera. La moneda pierde poder adquisitivo con una rapidez tal que la comparación entre montos de transacciones y otros hechos ocurridos en momentos diferentes, aun dentro del mismo ejercicio de presentación, se vuelve engañosa.

La presente norma no establece una tasa absoluta mediante la cual se puede determinar que ha surgido una hiperinflación. Es cuestión de criterio decidir en que momento se necesita re-expresar los estados financieros de conformidad con la presente Norma. La hiperinflación es identificable por ciertas características del ambiente económico de un país, que comprenden, aunque no de modo limitativo, las siguientes:

- a) La población en general prefiere mantener su patrimonio en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Los montos de moneda local que las personas poseen, los invierten inmediatamente con el fin de mantener su poder adquisitivo.
- b) La población en general aprecia los montos monetarios no en función de la moneda local sino en función de una moneda extranjera relativamente estable.
- c) Las ventas y compras al crédito se realizan a precios que compensan la previsible pérdida del poder adquisitivo durante el período de crédito, aún si este período es corto.
- d) Las tasas de interés, los sueldos y los precios se vinculan a un índice de precios; y
- e) La tasa de inflación acumulada a los tres años se aproxima o excede al 100%.

Reexpresión de Estados Financieros

Los precios cambian con el tiempo, como consecuencia de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales específicas o generales.

En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros son útiles sólo si están expresados en función de la unidad de valuación vigente a la fecha de presentación.

Revelaciones

La entidad debe revelar lo siguiente:

- a) El hecho de que los estados financieros y las cifras que guarden correspondencia con las de los ejercicios anteriores se han re expresado en función de los cambios ocurridos en el poder adquisitivo general de la moneda de presentación.
- b) La identidad y nivel del índice de precios a la fecha de presentación y el movimiento de índice durante los ejercicios de presentación actual y anterior.

1.7.12 CONTRATOS DE CONSTRUCCION (NICSP No 11)

ALCANCE.

Esta norma es aplicable al contratista que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado.

Los contratos de construcción comprenden:

- a) Contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los que se refieren a los servicios de administración de proyectos y arquitectos.
- b) Contratos para la destrucción o restauración de activos y para la restauración del ambiente posteriormente a la demolición de activos.

Los costos del contrato deberán comprender:

- a) Los costos que se relacionan directamente con el específico contrato
- b) Los costos que son atribuibles a la actividad del contrato en general y que se pueden asignar al específico contrato en forma sistemática y racional; y
- c) Aquellos otros costos que sean específicamente cargables al cliente bajo los términos del contrato.

Reconocimiento del ingreso y gastos del contrato.

Cuando se puede estimar de manera confiable los resultados de un contrato de construcción, el ingreso y los costos asociados al mismo deberán reconocerse como ingreso y gastos, respectivamente, en relación con la etapa de avance de la actividad del contrato a la fecha de presentación.

En el caso de un contrato a precio fijo, los resultados del contrato pueden estimarse de manera confiable cuando todas las siguientes condiciones se satisfacen:

- a) El ingreso total del contrato se puede valorar de manera confiable;
- b) Hay la probabilidad de que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al contrato van a fluir a la entidad;
- c) Tanto los costos requeridos para terminar el contrato, como la etapa de avance del mismo, a la fecha de presentación, se pueden valorar de manera confiable y
- d) Los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valuados de manera confiable, de modo que los costos reales incurridos para el contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas.

En el caso de un contrato al costo o a costo plus, los resultados del contrato pueden estimarse de manera confiable si es que satisface todas las siguientes condiciones:

- a) Que sea probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al contrato van a fluir a la entidad; y
- b) Que los costos atribuibles al contrato, sean específicamente reembolsables o no, puedan ser claramente identificados y valuados de manera confiable.

1.7.13. EXISTENCIAS. (NICSP No 12)

ALCANCE

La presente norma trata sobre la contabilización de las existencias bajo el sistema del costo histórico, ofrece pautas para la determinación del costo y su posterior reconocimiento como gasto; además manifiesta que un problema básico en el tratamiento contable de las existencias es el monto del costo que debe reconocerse como activo y arrastrarse hasta que los correspondientes ingresos sean reconocidos.

En muchas entidades del sector público, las existencias tendrán más relación con el suministro de servicios que con los bienes comprados y mantenidos para su venta, o con los bienes manufacturados para ser vendidos.

Se menciona que las existencias del Sector Público pueden incluir entre otros, las municiones, combustibles, materiales de mantenimiento, repuestos para maquinaria y equipo, reservas de moneda no emitida, trabajo en proceso, que incluye el material para cursos de capacitación/adiestramiento y servicios al cliente.

Valuación de las Existencias

Las existencias deberán valuarse al costo o valor realizable neto, el más bajo, excepto cuando las existencias se mantengan para ser distribuidas sin cargar, a cambio, ningún importe, o cargando a cambio, un importe nominal o cuando se mantengan para ser consumidas en el proceso de producción de bienes que se van a distribuir sin cargar, a cambio, ningún importe, o cargando, a cambio, un importe nominal, se deberán valorar al costo o al valor corriente de reposición.

La norma señala además que el Costo de las Existencias deberá comprender todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para poner las existencias en su lugar y condiciones presentes.

Revelaciones

En los estados financieros se deberán revelar.

- Las políticas contables adoptadas para valuar las existencias;
- El monto total arrastrado por las existencias y el monto arrastrado por clases establecidas éstas según una clasificación apropiada para la entidad;
- El monto de la reversión de las reducciones contables que se haya reconocido en el estado de rendimiento financiero del ejercicio;
- Las circunstancias o hechos que condujeron a la reversión de las reducciones contables de las existencias; y
- El monto arrastrado por las existencias puestas en prenda como garantía de obligaciones.

Así mismo se deberá revelar el costo de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio ó bien los costos de operación aplicables a ingreso y reconocidos como gasto durante el ejercicio, clasificados por su naturaleza.

1.7.14. CONTRATO DE ARRENDAMIENTO (NICSP No 13)

ALCANCE.

La norma será aplicada para la contabilización de todo contrato de arrendamiento, excepto en los siguientes casos:

- a) Acuerdos de arrendamiento para hacer exploración o uso de recursos naturales tales como petróleo, gas, madera, metales y otros derechos mineros; y
- b) Acuerdos de licencia para productos tales como películas cinematográficas, grabaciones de video, obras de teatro, originales literarios, patentes y derechos de autor.

Contratos de arrendamiento y otros contratos.

Un contrato puede consistir en solo un acuerdo para arrendar un activo. Sin embargo, un contrato de arrendamiento puede también ser un elemento de un conjunto más amplio de acuerdos con entidades del sector privado para construir, poseer, operar y/o transferir activos.

El arrendamiento financiero por parte del arrendatario deberá reconocer como activo los activos adquiridos bajo un contrato de arrendamiento financiero y como pasivo las obligaciones asociadas a dicho contrato. Los activos y pasivos deberán reconocerse por montos que, al inicio del arrendamiento, sean iguales al valor razonable del bien arrendado o, de ser más bajos que estén, al valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento.

Los pagos de arrendamiento deberán imputarse en proporción entre el cargo financiero y la reducción de la obligación pendiente. El cargo financiero deberá asignarse a los ejercicios transcurridos durante el plazo del arrendamiento, de manera de producir una tasa de interés periódica constante sobre el saldo restante de la obligación por cada ejercicio.

Un contrato de arrendamiento financiero da lugar a un gasto por depreciación por los activos depreciables, así como a un gasto financiero por cada ejercicio económico. La política de depreciación para los activos depreciables arrendados deberá ser consistente con la que se aplica a los activos depreciables propios.

El arrendatario deberá hacer las siguientes revelaciones sobre sus contratos de arrendamiento financiero:

- a) por cada clase de activo, el monto contable neto a la fecha de presentación;
- b) una conciliación entre el total de pagos mínimos de arrendamiento a la fecha de presentación y el valor presente de los mismos;
- c) las rentas de arrendamiento contingentes reconocidas en el estado de rendimiento financiero (estado de gestión financiera); y
- d) el total de los pagos mínimos futuros de subarrendamiento que se espera percibir por subarrendamientos no rescindibles a la fecha de presentación.

Contratos de arrendamiento operativo.

Los pagos de arrendamiento operativo bajo un contrato de arrendamiento operativo deberán reconocerse como un gasto en el estado de rendimiento financiero, imputando este gasto por la modalidad de línea recta durante el plazo del arrendamiento, salvo que haya otra modalidad sistemática que sea representativa del patrón de tiempo del beneficio del usuario.

Arrendamiento Financiero.

Se considera arrendamiento financiero, cuando se transfiere sustancialmente todos los riesgos y retribuciones atribuibles a la propiedad o se clasifica como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y retribuciones atribuibles a la sociedad se vuelva ejercitable, habiendo así al inicio del arrendamiento la razonable certidumbre de que la opción va a ser ejercitada.

1.7.15 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACION.
(NICSP No 14)

Alcance.

1. La entidad que prepare y presente estados financieros fueron autorizados para su emisión y sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.
2. La presente norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto empresas públicas.

Son los hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha de la presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su emisión. Se pueden identificar dos tipos de hechos:

- a. Aquellos que dan evidencia de condiciones que existían a la fecha de presentación (hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que se deben ajustar).
- b. Aquellos que son indicativos de condiciones que han surgido después de la fecha de presentación (hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que no son ajustables).

La entidad deberá ajustar los montos reconocidos en sus estados financieros, con el fin de reflejar los hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que se deben ajustar.

La entidad no deberá ajustar los montos reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que no son ajustables.

Dividendos / Distribuciones.

Si se acuerdan o declaran dividendos o distribuciones similares después de la fecha de presentación, la entidad no deberá reconocer dichas distribuciones como pasivo a la fecha de presentación.

Empresa en marcha.

La empresa no deberá preparar sus estados financieros en base al principio de empresa en marcha si los responsables de la preparación de los estados financieros o el órgano rector determinan, después de la fecha de presentación, o que hay la intención de liquidar la entidad o cesar su funcionamiento, o que no hay otra alternativa realista que la de proceder de ese modo.

Revelaciones.

La entidad deberá revelar la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión y quién dio la autorización. Si otro organismo tuviera la facultad de modificar los estados financieros después de su emisión, la entidad deberá revelar tal hecho

Si después de la fecha de presentación, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, la entidad recibe información acerca de las condiciones que existían a la fecha de presentación, deberá, a la luz de la nueva información, actualizar las revelaciones que se relacionan con tales condiciones.

Revelación de hechos ocurridos después de la fecha de presentación, que no son ajustables.

Cuando los hechos no son ajustables de la fecha de presentación son de importancia tal que su revelación podía afectar la capacidad de los usuarios de los estados financieros para hacer evaluaciones y tomar decisiones, la entidad deberá revelar la siguiente información por cada categoría significativa de hechos no ajustables ocurridos después de la fecha de presentación:

- a. La naturaleza del hecho
- b. Una estimación de su efecto financiero, o una aclaración expresando que no es posible hacer tal estimación.

1.7.16. TÍTULOS FINANCIEROS: SU REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN.

(NICSP No 15)

ALCANCE

La entidad que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado, aplicará la presente norma al presentar y revelar información sobre todos los tipos de títulos financieros, tanto reconocidos como no reconocidos excepto en lo concerniente a:

- a) Participaciones en entidades controladas, según lo definido en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP No. 6;
- b) Participaciones en asociadas, según lo definido en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP No. 7;
- c) Participaciones en asociaciones en participación, según lo definido en la Norma Internacional de Contabilidad de Sector Público NICSP No. 8;
- d) Obligaciones que surgen bajo un contrato de seguros; y
- e) Obligaciones de empleados y de planes, respecto a las prestaciones a trabajadores.

Presentación

Pasivo y Activo Neto/Patrimonio.

El emisor de un estado financiero deberá clasificar el título, o las partes componentes del título, como pasivo o como activo neto/ patrimonio, de conformidad con la sustancia del

arreglo contractual al momento de su reconocimiento inicial y de conformidad con las definiciones de pasivo financiero y título patrimonial.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias

Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relacionadas con un título financiero o una parte componente, clasificados como pasivos financieros, deberán presentarse en el estado de rendimiento financiero como gasto o ingreso. Las distribuciones a los tenedores de un título financiero clasificado como título patrimonial, el emisor deberá debitarlas directamente contra el activo neto/patrimonio.

Compensación de un activo financiero contra un pasivo financiero

Un activo financiero y un pasivo financiero deben compensarse entre sí, si el monto neto resultante presente en el estado de situación financiera cuando la entidad tenga un derecho legalmente ejercitable de compensar los montos reconocidos y se proponga hacer una liquidación por el diferencial neto o realizar el activo y liquidar en forma simultánea.

1.7.17 INMUEBLES MANTENIDOS COMO UNA INVERSIÓN.(NICSP No 16)

ALCANCE

Esta norma es aplicable para aquellas entidades que preparan y presentan estados financieros por el método contable de lo devengado deberá aplicar esta norma para la contabilización de los inmuebles que mantenga como una inversión.

La presente norma es de aplicación para todas las entidades del sector público.

Inmuebles mantenidos como inversión.

Hay una serie de circunstancias en que las entidades del sector público pueden mantener un inmueble para ganar una renta de arrendamiento o una depreciación de mercado. Por

ejemplo, puede haberse establecido una entidad del sector público para administrar comercialmente una cartera de inmuebles del gobierno. Otras entidades del sector público pueden también mantener un inmueble con el fin de ganar una renta de arrendamiento o una depreciación de mercado, y el efectivo generado usarlo para financiar sus otras actividades.

Reconocimiento

Un inmueble mantenido como una inversión deberá reconocerse como un activo cuando, y solo cuando:

- a) Sea probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio a él asociados van a fluir a la entidad; y
- b) El costo o el valor razonable de dicho inmueble puedan valuarse de manera confiable.

1.7.18. BINES DE USO. (NICSP No 17)

ALCANCE.

1. Una entidad que prepara y presenta los estados contables bajo la base del devengado deberá aplicar esta norma para la contabilización de los bienes de uso, excepto:
 - a) Cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente respecto a otro.
 - b) En relación a los activos de bienes públicos de dominio público.

2. Esta norma se aplica a todas las entidades del sector público que no sean empresas comerciales del gobierno y no es aplicable a:
 - a) Bosques y recursos renovables similares.
 - b) Derechos mineros, la exploración para la extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos naturales no renovables similares.

Características de bienes públicos de dominio público.

Algunos activos son descritos como bienes públicos de dominio público debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Ejemplo de los mismos son los edificios y monumentos históricos, los lugares arqueológicos, las zonas de reserva naturales y las obras de arte. Los bienes públicos de dominio público presentan en general determinadas características, incluyendo las siguientes (aunque las mismas no sean exclusivas de dichos activos):

- a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e históricos quede perfectamente reflejado en su valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) Las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a la disposición por venta;
- c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos pueden ser de cientos de años.

Reconocimiento de los bienes de uso.

Un bien de uso deberá reconocerse como un activo cuando:

- a) Es probable que entren a la entidad futuros beneficios económicos o servicio potencial asociados al activo.
- b) El costo o justo valor del activo para la entidad pueda ser medido en forma confiable.

Activos de infraestructura.

Son aquellos bienes que cumplen con algunas o todas las siguientes características:

- a) Son parte de un sistema o red.
- b) Son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos.
- c) No pueden moverse.
- d) Pueden tener limitaciones con respecto a su disposición.

Medición inicial de los bienes de uso.

Un bien de uso que cumple con los requisitos para ser reconocido como un activo deberá medirse inicialmente a su costo.

Cuando un activo se adquiere a un costo nominal o sin costo, su costo es su justo en valor a la fecha de adquisición.

Gastos Subsiguientes.

Los gastos subsiguientes relativos a un agregado de un bien de uso que ya haya sido reconocido deberán agregarse al monto de arrastre del activo cuando sea probable que entrarán a la entidad futuros beneficios económicos o potenciales servicios durante la vida útil total del activo.

CAPITULO II

METODOLOGIA DE INVESTIGACION

2.1 Objetivos

2.1.1 Objetivo General

- Proporcionar lineamientos para la preparación de información financiera sobre la base de NICSP, como una herramienta para la toma oportuna de decisiones.

2.1.2 Objetivos Específicos

- Realizar un análisis comparativo entre la normativa contable gubernamental que se aplica actualmente en el país y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).
- Conocer la aplicabilidad de las NICSP de la 1 a la 17 en el sector gubernamental.
- Proporcionar a la Universidad de El Salvador, un documento de consulta que fortalezca a los estudiantes de la facultad de economía y a otros interesados internos o externos para el conocimiento sobre el tema en estudio.
- Aportar a la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, un documento que sirva como una ayuda complementaria sobre las NICSP, a fin de que estas puedan llegar a ser aplicadas en El Salvador.

2.2 Diseño Metodológico

2.2.1 Método de Investigación

Se utilizó el método hipotético deductivo, que se fundamenta en la base corriente filosófica del positivismo o cuantitativo.

2.2.2 Tipo de Estudio.

Se consideró necesario utilizar el tipo de estudio correlacional, debido a que este mide las variables que se pretende ver si están o no relacionadas y después se analiza la correlación.⁹

Es decir, este tipo de estudios tienen como propósito medir el grado de relación que exista entre dos o más conceptos o variables

2.2.3 Área geográfica de estudio.

La investigación se delimitará en el área metropolitana de San Salvador, ya que es donde están establecidas la mayoría de las instituciones gubernamentales pero su resultado será aplicable a todas las instituciones del Estado.

2.3 Técnicas e Instrumentos de recolección de la información.

2.3.1 Técnicas.

Para efecto de dar cumplimiento a los objetivos propuestos en la investigación, se establecieron para la obtención de la información las siguientes técnicas:

⁹ Roberto Hernández Sampieri, Metodología de la Investigación, Segunda Edición. Editora Mc GrawHill, México DF. Pág. 62

2.3.1.1 Bibliografía.

La investigación bibliográfica se realizó mediante la revisión de la ley AFI, Reglamento AFI, Manual SAFI, NICSP, tesis, con el propósito de obtener información general para enriquecer el marco teórico. Además, se tuvo acceso a información a través de la Internet, el cual permitió ampliar el soporte técnico de la investigación.

2.3.2 Instrumentos

Entre los instrumentos utilizados para la recolección de la información de la investigación realizada, se encuentran:

2.3.2.1 Entrevista

Por ser la entrevista uno de los instrumentos efectivos al realizar la investigación, se formularon una serie de ellas las cuales proporcionaron información fidedigna y que abonaron de gran manera a respaldar nuestra investigación; en ese sentido, se efectuaron entrevistas formales, estructuradas y dirigidas a contadores y administradores de las Instituciones del sector público.

2.3.2.2 Cuestionario

para la obtención de información acerca del conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, se elaboraron cuestionarios clasificados en preguntas que requieran respuestas abiertas y cerradas, lo cual cumple con las características que deben cubrirse al plantearse, como lo son: preguntas claras y comprensibles, que no incomoden a los encuestados, entre otras cosas, las que fueron previamente estudiadas y considerando un orden lógico, el cual fue llenado personalmente por los contadores y

administradores de las instituciones del sector público, lo que permitió determinar, que la aplicación o armonización de las normas internacionales de contabilidad para el sector público, con la normativa gubernamental vigente ayudará a la preparación de información financiera, para que se puedan tomar decisiones acertadas que ayuden al desarrollo de las actividades en el sector gubernamental; coadyuvando a mejorar la calidad y comparabilidad de la información financiera, a nivel nacional e internacional.

2.4 Desarrollo de la investigación de campo

2.4.1 Universo de Estudio

El universo objeto de estudio fueron 90 UFIs que se encuentran en las instituciones del sector público que comprende el Estado. Conformadas en 24 del gobierno central, donde también se encuentran incluidas la Corte Suprema de Justicia y la Asamblea Legislativa; 62 descentralizadas y 4 de empresas públicas. De conformidad con la información proporcionada por la Dirección Nacional de la Administración Financiera Institucional (DINAFI),

2.4.2 Determinación de la muestra.

Teniendo en cuenta que el universo está compuesto por 90 UFIs, se investigó una muestra de 9 Unidades Financieras Institucionales.

Para establecer el tamaño de la muestra se aplicó el método de muestreo Probabilístico, específicamente el aleatorio simple, el cual indica que la selección de los elementos que componen la muestra es al azar, obteniendo así una cobertura valedera y general para toda la población.

Para determinar la muestra se utilizó la fórmula del chi-cuadrado expresada de la siguiente manera:

$$n = \frac{Z^2 * N * p * q}{Z^2 * p * q + E^2 (N-1)}$$

DONDE:

n = muestra

Z = coeficiente de confianza 95% = 1.96

E = error muestral tolerable. En este caso 5 %

P = probabilidad de éxito 50%

q = probabilidad de fracaso 50%

N = población, serán las Unidades Financieras Institucionales de las instituciones gubernamentales, que en este caso son 90 UFI's.

$$n = \frac{(1.96)^2 * 90 * 0.50 * 0.50}{(1.96)^2 * 0.50 * 0.50 + 0.05^2 (90-1)}$$

$$N = \frac{88.20}{9.88}$$

n = 8.93 = **9 UFI's (Unidades Financieras Institucionales)**

2.4.3 Unidad de Análisis.

Para poder evidenciar la problemática planteada y obtener los elementos que permitieran evaluar si la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público ayudaría a preparar y presentar información financiera confiable, veraz y oportuna en las Instituciones del Estado y utilizarla como una herramienta para la toma de decisiones, se consideró necesario hacer una investigación dirigida a los contadores y jefes de cada uno de los departamentos de las Unidades Financieras Institucionales (UFIs) del Sector Público.

2.4.4 Entrevista

Se realizaron entrevistas con los jefes de los departamentos de contabilidad, de diferentes instituciones del sector público; con el propósito de indagar sobre el grado de conocimiento, con relación a la Normativa Internacional de Contabilidad el Sector Público y de la posibilidad de su implantación en El Salvador; donde nos manifestaron que conocen poco de la normativa pero que, sería de beneficio para estar a la vanguardia de la globalización y de las exigencias de los organismos internacionales, ya que según lo manifiestan entre las cláusulas de los contratos de empréstitos, se encuentra el de presentar los estados financieros en base a la normativa internacional.

A través de las entrevistas realizadas a los contadores, se observa que los contadores no conocen mucho acerca de la normativa, pero a pesar que no la conocen saben que las economías cambian, y que nadie puede evitar dichos cambios y que las NICSP son cambios que las instituciones gubernamentales tienen que adoptar.

2.4.5 Tratamiento de la Información.

De la información recolectada en los cuestionarios y de la aplicación de las técnicas pertinentes, se efectuaron tabulaciones de cada una de las respuestas proporcionadas en la encuesta, considerando los atributos del objetivo de la investigación.

Para facilitar la comprensión y presentación de la tabulación de los resultados obtenidos en los cuestionarios, se utilizaron programas de computación como lo es la hoja electrónica.

De los resultados obtenidos, con la ayuda de los instrumentos de recopilación y procesamiento de datos, se realizó el análisis e interpretación de la información empírica recabada. Con el propósito de comprender e interpretar con facilidad los resultados se utilizaron cuadros y graficas estadísticas; finalmente se presenta un diagnostico de la interpretación de los datos obtenidos.

CAPITULO III

RESULTADO DE LA INVESTIGACION DE CAMPO

CUESTIONARIO PARA LAS UNIDADES FINANCIERAS INSTITUCIONALES

PREGUNTA No. 1

1. ¿Tiene usted conocimiento acerca de las Normas Internacionales de Contabilidad? (NIC's).

OBJETIVO. Determinar el conocimiento de los entrevistados sobre la NIC's, que sirva como parámetro para medir la comprensión de las NICSP.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	9	100%
NO	0	0
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 100% de los encuestados afirman tener conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), dado que la mayoría de ellos tienen estudios universitarios en la carrera de contaduría pública, y también, manifiestan haber recibido algunos seminarios sobre dicha normativa.

PREGUNTA No. 2

¿Conoce usted las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)?

OBJETIVO. Establecer qué porcentaje de los contadores del sector público desconocen de las NICSP, para que ayude a determinar el nivel significativo del problema.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	4	44%
NO	5	56%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

Que el 56% de los contadores encuestados manifestaron no tener conocimiento acerca de la normativa internacional, pues el Ministerio de Hacienda se encuentra en la fase del análisis de la normativa internacional y a la fecha los contadores afirman no haber recibido instrucciones o capacitaciones; aduciendo que no existen especialistas en el ramo y tan solo el 44% de ellos establecen que tienen un conocimiento mínimo o que han oído hablar de ellas; Esto quiere decir que si bien la normativa no tiene mucho auge en El Salvador, ya existen algunos que se han interesado en ellas.

PREGUNTA No 3

Si la respuesta anterior es positiva, mencione que tanto conoce

OBJETIVO. Conocer el aporte que podrían proporcionar al trabajo de investigación.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
MUCHO	0	0%
POCO	4	100%
NADA	0	0%
TOTAL	4	100%

Interpretación:

De los contadores encuestados que manifestaron conocer sobre la normativa internacional, el 100% de ellos declaran que conocen poco sobre dicha normativa, por lo que el aporte a la investigación no será significativo; por tal motivo existe una responsabilidad de dar a conocer a través de un trabajo de investigación que les sirva a los contadores gubernamentales, como a otros usuarios, acerca de la Normativa Internacional para el Sector Gubernamental.

PREGUNTA No. 4

¿Considera que la Dirección General de Contabilidad Gubernamental se encuentra preparada para realizar el cambio de la Normativa actual y aplicar las NICSP?

OBJETIVO. Analizar el grado de conocimiento que tienen las unidades de observación de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (D.G.C.G.) sobre la elaboración de cambios en la normativa contable.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	3	33%
NO	6	67%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 67% de los encuestados consideran que la Dirección General de Contabilidad Gubernamental no está preparada para realizar un cambio sobre la normativa, ya que en la actualidad se encuentra en la fase de conocimientos de la normativa internacional y aun no existe personal preparado debido a que no se han dado capacitaciones sobre la normativa en estudio, mientras que el 33% son optimistas considerando que ya se están en la fase inicial.

PREGUNTA No.5

¿Ha recibido alguna información por parte de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental en relación a las NICSP?

OBJETIVO. Determinar el nivel de comunicación que existe entre las Unidades de observación y la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	3	33%
NO	6	67%
TOTAL	9	100%

Interpretación.

El 67% de los encuestados respondieron que no han recibido información alguna, sobre las NICSP por parte de la Dirección .General de .Contabilidad Gubernamental (D.G.C.G.), y un 33% contestaron que sí han recibido información, debido a que la otra fase que actualmente se

encuentra la D.G.C.G. es la preparación de los empleados que conforman el Departamento que será el responsable de la capacitación, con el propósito de transmitirlo después a los contadores institucionales.

PREGUNTA No.6

¿Prepara su Institución información financiera extracontable o adicional para el mejor entendimiento de los estados financieros?

OBJETIVO. Determinar el porcentaje de las Instituciones que elabora información financiera extracontable o adicional a fin de lograr comprensión y análisis de la información financiera que producen.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	5	56%
NO	4	44%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 56% de los encuestados contestaron que preparan información financiera adicional para la comprensión y análisis de la información, no así el 44 % que no prepara información adicional.

Esto es debido a que no existe una normativa explícita para las notas explicativas, es decir la forma del contenido y su estructura aunque se encuentran establecidas legalmente.

PREGUNTA No.7

¿Considera que la aplicación de las NICSP traerá un valor agregado en la preparación de información financiera adicional para la toma de decisiones?

OBJETIVO. Analizar la perspectiva que ellos tienen sobre, mejorar la presentación de información financiera adicional.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	9	100%
NO		0%
TOTAL	9	100%

Interpretación

El 100% de los encuestados consideran que con la aplicación de la normativa internacional, mejorara la presentación de la información financiera en las instituciones gubernamentales, y de esa manera tomar decisiones efectivas en determinado momento; por lo que resulta necesario realizar un trabajo de investigación sobre dicha normativa, ya que mas del 90% de los encuestados manifestaron que saben muy poco sobre ella.

PREGUNTA No.8

¿Considera usted que el sector público debe adoptar la aplicación de las NICSP de conformidad a lo dispuesto por las entidades extranjeras?

OBJETIVO. Establecer si tienen conocimiento sobre las exigencias de los Organismos Internacionales en cuanto a presentación de información financiera.

PREGUNTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	8	89%
NO	1	11%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 89% de los encuestados manifiestan que, si conocen sobre las exigencias referente a la preparación de información financiera para las entidades extranjeras, por lo tanto ese mismo porcentaje considera que sería necesario, la aplicación de la normativa internacional.

Mientras que el 11% restante no conoce sobre las exigencias; quiere decir que la mayoría de las instituciones tiene que preparar información adicional, para presentarla a los organismos extranjeros, como exigencia de estos últimos, y al utilizar la normativa internacional ya no se tendrá que realizar doble trabajo.

PREGUNTA No.9

¿Considera usted que su Institución le da la importancia debida a la información financiera que se genera?

OBJETIVO. Analizar el grado de importancia que le dan las instituciones gubernamentales a la información que generan.

PREGUNTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	8	89%
NO	1	11%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

Un 89% de los encuestados contestó que en las instituciones que laboran, se le da la importancia debida a la información financiera que se genera, ya que gran parte de sus decisiones depende de la buena o mala información que se presente, y así de esta misma forma serán los resultados de dichas decisiones.

PREGUNTA No.10

¿Hacia que fines va enfocado el análisis de la información financiera que su institución genera?

- a) Para la toma de decisiones _____
- b) Por cumplimiento legal _____
- c) Para información interna _____
- d) Otros usos _____

OBJETIVO. Determinar cuál es la prioridad de las instituciones gubernamentales en cuanto a los fines de la información que generan

PREGUNTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
TOMA DE DECISIONES	3.90	43%
CUMPLIMIENTO LEGAL	3.25	36%
INFORMACION INTERNA	1.23	14%
OTROS USOS	0.62	7%
TOTAL	9.00	100%

Interpretación

Del total de los encuestados un 43% es de la opinión que la información generada es utilizada para la toma de decisiones; un 36% manifiesta que es generada por cumplimiento legal; un 14% considera que la información es elaborada solo para uso interno y un 7% dice utilizarla para otros usos; por lo que tiene como prioridad la toma de decisiones, ya que los titulares de las instituciones toman muy en cuenta dichos informes para su respectivo análisis para que posteriormente se tomen las decisiones.

Las NICSP manifiesta que al adoptar la normativa internacional, los gobiernos acrecentarán tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público, además manifiesta que los gobiernos locales y los entes normativos establezcan pautas y normas contables para la presentación de la información financiera de sus entidades.

Por lo que se puede armonizar la normativa internacional con los requerimientos, normas, leyes de cada país.

PREGUNTA No.11

¿Considera usted que la Normativa actual le brinda los lineamientos o herramientas necesarias para la elaboración de información adecuada para la toma de decisiones?

OBJETIVO. Conocer la opinión de los contadores en relación a la normativa actual y de cómo dicha normativa solventa o no las necesidades que se van generando en la elaboración de información financiera para la toma de decisiones.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	8	89%
NO	1	11%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

Según los resultados de la encuesta, el 89% considera que la normativa gubernamental le brinda lineamientos para la elaboración de información financiera adecuada para la toma de

decisiones, mientras que el 11% de los encuestados manifiesta que dicha normativa no le brinda los suficientes lineamientos.

Estos resultados reflejan el desconocimiento de la normativa internacional, que les puede ayudar a mejorar o facilitar el proceso de elaboración de información financiera.

PREGUNTA No.12

¿La normativa actual le ayuda a poder interpretar de manera razonable los resultados que reflejan los estados financieros?

OBJETIVO. Establecer si dicha normativa le facilita la comprensión de las cifras que son reflejados en los respectivos estados financieros.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	7	78%
NO	2	22%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 78% de los encuestados manifiestan que la normativa gubernamental le facilita la comprensión de los resultados de los estados financieros, mientras que el otro 22% considera que la normativa actual tiene ciertas deficiencias que no le facilita la comprensión de los resultados.

PREGUNTA No.13

Dentro de las actividades que la Institución realiza, existen operaciones vinculadas con entidades extranjeras.

OBJETIVO. Determinar si las unidades de observación realizan operaciones con entes extranjeros, que siempre exigen información financiera diferente a la aplicada actualmente por el sector público.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	7	78%
NO	2	22%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

Del total de los contadores de las instituciones encuestadas, solamente el 78% de ellos realizan operaciones con entidades extranjeras, que les exigen información financiera presentada por la normativa internacional, mientras que el 22% de los contadores encuestados manifiestan que no tienen operaciones con entidades extranjeras.

Esto refleja que la mayoría de las entidades, realiza doble trabajo al preparar información adicional para presentarla a dichas entidades, por lo que se vuelve necesario utilizar la NICSP para ser eficientes.

PREGUNTA No.14

¿Tienen exigencias por parte de Organismos Extranjeros de presentar información financiera diferente a la que ustedes aplican?

OBJETIVO. Verificar si las instituciones que realizan operaciones con entes extranjeros tienen que cumplir con algún tipo de exigencia para presentar la información financiera en la cual tengan que realizar registros separados.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	3	33%
NO	6	67%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 33% manifiestan que los entes extranjeros les exigen información financiera adicional, por lo que tienen que realizar doble registros, mientras que el 67% de las instituciones que realizan operaciones con entidades extranjeras, declaran que no les exigen la presentación de información financiera adicional.

Sin embargo manifiestan que sí realizan informes no de forma constante para cumplir requisitos externos.

PREGUNTA No.15

¿Cree usted que es conveniente que el sector gubernamental de El Salvador, adopte o armonice su normativa contable actual con la internacional (NICSP); para que de esa manera prepare y presente información financiera coherente y que sea comparable, nacional e internacionalmente?

OBJETIVO Establecer si el trabajo tendrá mucha poca o ninguna utilidad para el sector público.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	8	89%
NO	1	11%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 89% de los encuestados consideran que es conveniente que el sector gubernamental, armonice la normativa nacional con la internacional y de esa manera preparar información financiera coherente y comparable nacional e internacionalmente; mientras que sólo un 11% considera que la normativa actual es la adecuada.

El resultado manifiesta la visión de globalización a la que se tienen que someter todas las entidades, tanto públicas como privadas, para no estar relegados a los diferentes cambios de las economías.

PREGUNTA No.16

¿Conoce usted de algún trabajo relacionado a la aplicación de las NICSP en El Salvador?

OBJETIVO Medir el grado de novedad que tendrá el trabajo de graduación.

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	0	0%
NO	9	100%
TOTAL	10	100%

Interpretación:

El 100% de los contadores de las instituciones gubernamentales encuestadas manifiestan que no conocen ningún estudio relacionado con la aplicación de las NICSP en El Salvador, por lo que será de innovación el trabajo relacionado a la normativa internacional.

PREGUNTA No.17

¿Considera usted necesario que se cuente con un trabajo de investigación que sirva de guía al usuario en general para facilitar la comprensión de la armonización de las NICSP con la normativa actual en el sector público?

OBJETIVO Conocer que tan necesario puede ser el desarrollar el trabajo de investigación

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	9	100%
NO	0	0%
TOTAL	9	100%

Interpretación:

El 100% de los encuestados considera necesario que se cuente con un trabajo de investigación que facilite la comprensión de la armonización de la normativa gubernamental nacional e internacional.

CAPITULO IV

ANALISIS TEORICO PRACTICO DE LAS NICSP DE LA 1 A LA 17.

NICSP 01

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ALCANCE.

La presente norma trata sobre los estados financieros que las instituciones del sector público deben elaborar y presentar sobre la base de NICSP, los cuales son: Estado de Situación Financiera, Estado de Desempeño Económico, Estado de Cambios en el Activo/Patrimonio Neto y Estado de Flujo de Efectivo, con excepción a las empresas públicas comerciales (Cáp. I NICSP No 1), ya que estas ultimas serán regidas por las disposiciones que establece las Normas Internacionales de Contabilidad.

APLICACIÓN.

Los estados financieros tienen como finalidad atender las necesidades de información financiera que demandan los usuarios de la contabilidad gubernamental; dentro de los cuales se pueden mencionar: el contador, gerente financiero, titular de la institución, entre otros.

Lo anterior se basa en que las NICSP establecen que los estados financieros son una representación financiera estructurada de la situación económica y de las transacciones llevadas a cabo por la institución, mostrando con esto como ha ejecutado los recursos que le han sido asignados y transferidos, con el objetivo de poder contar con la información suficiente y competente que respalde y que a su vez ayude a una buena toma de decisiones;

que fortalezcan el sistema de generación, asignación y ejecución de recursos en períodos futuros.

Para que los estados financieros puedan cumplir con la finalidad que les establece la NICSP deben generar información relacionada con los siguientes aspectos:

- Activo
- Pasivo
- Patrimonio Neto
- Ingresos
- Gastos
- Flujos de Efectivo

La NICSP establece como responsables de la preparación y presentación de los estados financieros a: el jefe del organismo financiero central (o gerente financiero), el contador general y como responsable de su aprobación al titular de la entidad.

Los estados financieros a los que se hace referencia en el párrafo anterior, son los que están elaborados a nivel institucional, ya que, los que están a nivel de consolidación representando los registros de todo el sector público son responsabilidad exclusiva del Ministerio de Hacienda (Dirección General de Contabilidad Gubernamental) y su titular (Ministro de Hacienda).

Pero además de los estados financieros, la NICSP recomienda que las instituciones deben generar información financiera adicional con el fin de utilizarla como indicadores de desempeño (todo aquel informe que complementa a los estados financieros; a través de los cuales, se puedan identificar de una manera mas fácil el movimiento de las distintas cuentas que conforman los estados financieros).

Sin embargo se debe tener cuidado de no elaborar informes que tiendan a violentar determinada normativa técnica y legal, como por ejemplo: Informes que figuren como registros paralelos a los ya establecidos existiendo una norma técnica o legal que prohíbe dichas prácticas.

Además la información financiera generada por las instituciones, ya sea a través de los estados financieros u otros informes, debe estar basada en políticas generadas por la gerencia; con el fin de que dicha información sea:

- a) Pertinente a las necesidades de toma de decisiones de los usuarios; y
- b) Fidedigna.

La NICSP establece que debe existir uniformidad en la presentación y clasificación de las partidas de los estados financieros de un período a otro a menos que:

- a) se produzca un cambio importante en la naturaleza de las operaciones de la entidad (por ejemplo: un cambio en el período de realización de las inversiones financieras que se tendrían que trasladar de temporales a permanentes o viceversa según sea el caso), o una revisión de la presentación de sus estados financieros que demuestre una mejor identificación de los hechos contables.

Ejemplo:

La institución C.S.J traslada los depósitos por \$1,000,000 que se encontraban clasificadas como inversiones temporales en el año 2002 a inversiones permanentes en el año 2003, debido a que se tomó la decisión de cambiar el plazo del depósito que se tenía de 6 meses a 18 meses.

**NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X (Cifras en \$)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Activo		
Activos Corrientes		
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
Pagos Anticipados	X	X
Inversiones Temporales	<u>1,000,000</u>	<u>0.00</u>

**NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 (Cifras en \$)**

	<u>20X3</u>	<u>20X2</u>
Activo		
Activos Corrientes		
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
Pagos Anticipados	X	X
Inversiones Temporales	<u>0.00</u>	<u>1,000,000</u>
Activo no Corrientes		
Cuentas por cobrar	X	X
Inversiones a largo plazo	1,000,000	0.00
Otros activos financieros	X	X
Infraestructura, planta y equipo	X	X
Activos intangibles	X	X
Otros activos no financieros	X	X

b) sea necesario modificar la presentación para dar cumplimiento a las exigencias de las NICSP actuales y futuras.

Además, la norma recomienda que las partidas que sean importantes en razón a su naturaleza deben presentarse por separado en los estados financieros (como por ejemplo las que se originen de forma extraordinaria¹⁰) y las que lo sean en razón a su monto pueden agruparse con partidas de la misma naturaleza; así como también los montos que no sean

¹⁰ Véase NICSP No.3, Superávit o Déficit del periodo, Errores fundamentales y Cambios en las políticas contables

significativos deben agruparse con montos de igual naturaleza o función, no siendo necesario presentarlos por separado.

Lo anterior es con el objetivo de facilitar el cumplimiento de la finalidad de la información financiera

ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS (ENCABEZADO)

Cada uno de los componentes de los estados financieros debe estar claramente identificado; además, la información que figura a continuación debe aparecer claramente y se repetirá cuando sea necesario para una adecuada comprensión de la información presentada:

- a) El nombre de la entidad que presenta la información u otro tipo de identificación
- b) Si los estados financieros corresponden a la entidad individual o la entidad económica
- c) La fecha de los estados financieros o el período que abarcan
- d) La moneda en la que se presenta la información; y
- e) El grado de exactitud empleado en la presentación de cifras de los estados financieros.

Ejemplo en el siguiente esquema:

<p>a) NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO</p> <p>b) ESTADO DE DESEMPEÑO ECONOMICO NIVEL INSTITUCIONAL O CENTRALIZADO</p> <p>c) EJERCICIO FINALIZADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X</p> <p>d) y e) (Cifras en \$ miles de unidades monetarias)</p>

BALANCE DE SITUACIÓN FINANCIERA.

Como mínimo el cuerpo del balance de situación financiera debe incluir partidas que presenten los siguientes montos:

Efectivo y equivalentes de efectivo
Cuentas por Cobrar
Inventarios
Pagos Anticipados
Inversiones a corto plazo
Cuentas por cobrar a largo plazo
Inversiones a largo plazo
Infraestructura, planta y equipo
Patentes, marcas
Cuentas por pagar
Empréstitos a corto plazo
Porción Corriente de los empréstitos
Provisiones
Prestaciones de los empleados
Jubilación
Cuentas por pagar a largo plazo
Empréstitos a largo plazo
Provisiones
Prestaciones de los empleados
Jubilaciones
Reservas
Superávit/(déficit) acumulado

A continuación presentamos un ejemplo (esquema) del balance de situación financiera, utilizando las cuentas antes expuestas. Las cuentas presentadas en letras negrillas representan las que en la actualidad se utilizan en la contabilidad gubernamental en el estado de situación financiera. (en base a la norma de presentación de los estados financieros C.2.15 Manual Técnico SAFI).

NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X
(Cifras en \$ miles de unidades monetarias)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Activo (Recursos)		
Activos Corrientes		
Efectivo y equivalentes de efectivo (Fondos)	X	X
Cuentas por cobrar (Deudores monetarios)	X	X
Inventarios (Existencias institucionales y en productos en proceso)	X	X
Pagos Anticipados (Anticipos de fondos)	X	X
Inversiones (Inv. Financieras y prestamos a corto plazo)	X	X
Activo no Corrientes		
Cuentas por cobrar (Deudores monetarios a largo plazo)	X	X
Inversiones (Inv. Financieras y prestamos a largo plazo)	X	X
Otros activos financieros	X	X
Infraestructura, planta y equipo (Bienes depreciables y no depreciables)	X	X
Activos intangibles (Inv. en intangibles)	X	X
Otros activos no financieros (Inv en bienes privativos, proyectos y programas y en bienes de uso público y desarrollo social)	X	X
Total de Activos (Total de Recursos)	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Pasivo (obligaciones)		
Pasivo corriente		
Cuentas por pagar (Acreedores monetarios)	X	X
Empréstitos a corto plazo(Endeudamiento interno o externo corto plazo)	X	X
Porción Corriente de los empréstitos	X	X
Provisiones (Provisiones)	X	X
Prestaciones de los empleados	X	X
Jubilación	X	X
Pasivo no corriente		
Cuentas por pagar	X	X
Empréstitos (Endeudamiento interno y externo a largo plazo)	X	X
Provisiones	X	X
Prestaciones de los empleados	X	X
Jubilaciones	X	X
Total Pasivo (Total de Obligaciones)	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Activo/Patrimonio Neto (Patrimonio)		
Capital aportado por otras entidades gubernamentales	X	X
Reservas (Reservas)	X	X
Superávit/(déficit) acumulado (Result ejer cte, Resul ejer anteriores)	X	X
Total Activo/Patrimonio Neto	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Contador

Gerente Financiero ó Jefe UFI

Titular de la Institución

En algunos casos no se hizo comparación debido a que la norma establece cuentas bien particulares.

En la actualidad, en las entidades del sector público la clasificación de corriente y no corriente no es aplicado en el estado de situación financiera; su presentación está considerada obedeciendo al grado de convertibilidad en dinero de las cuentas que lo conforman, además desagrega sus cuentas a un nivel inferior identificando las cantidades que se esperan recuperar o pagar antes y después de los doce meses siguientes a la fecha del balance, de igual manera establece la desagregación de cuentas la NICSP.

Además, ofrece la alternativa de que si por aspectos técnicos o legales no pudieran hacer la clasificación antes mencionada, lo pueden clasificar basándose en su grado de liquidez de las partidas; entendiéndose como grado de liquidez lo siguiente:

La entidad ordena las partidas del estado de situación financiera de acuerdo a la disponibilidad financiera que posean determinadas partidas para su cancelación, o bien el grado de realización que tengan cada una de las partidas establecidas para el pasivo y el activo respectivamente, para lo cual deben tomar la información a la fecha prevista para la recuperación del activo y liquidación del pasivo.

ESTADO DE DESEMPEÑO FINANCIERO

Como mínimo, el cuerpo del estado de desempeño financiero debe incluir partidas que presenten los siguientes montos:

- Impuestos
- Derechos, multas, sanciones y permisos
- Ingresos financieros y otros
- Ingresos de operación cambiarias
- Transferencias de otras entidades gubernamentales

Otros ingresos de operación
Gastos de inversión pública
Sueldos salarios y prestaciones de los empleados
Subvenciones y otros pagos de transferencia
Costo de venta y cargos calculados
Suministros y bienes fungibles utilizados
Gastos de depreciación y amortización
Gastos financieros y otros
Superávit/(déficit) de las actividades operativas
Costos de financiamiento
Ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo
Superávit/(déficit) de las actividades ordinarias
Participación minoritaria en el superávit/(déficit)
Superávit/(déficit) neto antes de partidas extraordinarias
Partidas extraordinarias
Superávit/(déficit) neto para el periodo

A continuación se presenta un ejemplo del estado de desempeño financiero (esquema sin valores) utilizando las cuentas antes expuestas, comparados con las cuentas (entre paréntesis y en negritas) que en la actualidad se utilizan en la contabilidad gubernamental en el Estado de Rendimiento Económico (en base a la norma de presentación de los estados financieros, C.2.15 Manual Técnico SAFI).

**NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
ESTADO DE DESEMPEÑO ECONÓMICO
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X
(Cifras en \$ miles de unidades monetarias)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Ingresos de Operación (Ingresos de Gestión)		
Impuestos (Ingresos tributarios)	X	X
Derechos, multas, sanciones y permisos (Ingresos seguridad social)	X	X
Ingresos de operación cambiarias (Ingresos por vta. de Bienes y/o Serv)	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales (Ingresos por trans-ferencia recibidas o de capital recibidas)	X	X
Otros ingresos de operación (Ingresos por actualización o ajustes)	X	X
Total ingreso de operación (Total ingreso de gestión)	<u>X</u>	<u>X</u>
Gastos de operación (Gastos de Gestión)		
Sueldos salarios y prestaciones de los empleados (Gastos en personal, previsionales)	X	X
Subvenciones y otros pagos de transferencia (Gastos en transferencias otorgadas)	X	X
Suministros y bienes fungibles utilizados (Gastos en bienes de consumo y servicio)	X	X
Gastos de depreciación y amortización (Gastos en bienes capitalizables)	X	X
Otros gastos de operación (Gastos por actualización y ajustes)	X	X
Total gastos de operación (Total Gastos de Gestión)	<u>X</u>	<u>X</u>
Superávit/(déficit) de las actividades operativas	X	X
Costos de financiamiento	(X)	(X)
Ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo	X	X
Total ingresos/(gastos) no operativos	<u>X</u>	<u>X</u>
Superávit/(déficit) de las actividades ordinarias	X	X
participación minoritaria en el superávit/(déficit)	(X)	(X)
Superávit/déficit) neto antes de partidas extraordinarias	X	X
Partidas extraordinarias	(X)	(X)
Superávit/(déficit) neto para el periodo	<u>X</u>	<u>X</u>

Contador

Gerente Financiero ó Jefe UFI

Titular de la Institución

En el sector público se reconoce al estado de desempeño financiero como estado de rendimiento económico; su presentación se apega a la alternativa señalada en la normativa internacional para el sector público,

Dentro del estado de desempeño financiero, se considera una serie de conceptos contables que no son aplicables a la contabilidad gubernamental ya que no existen instituciones públicas con un capital accionario, ya que su patrimonio esta constituida por transferencias recibidas.

En lo relativo a la estructura de cuenta, el estado de desempeño financiero es congruente con el del estado de rendimiento económico.

ESTADO DE FLUJO DE FONDOS

El presente estado financiero guarda cierta relación con lo que establece la normativa internacional, por lo que se profundiza su análisis en el desarrollo de la NICSP No 2.

ESTADO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

En lo establecido en la NICSP se hace referencia en forma indirecta sobre la necesidad de contar con un informe de asignación presupuestaria ya que las entidades del sector público están sujetas a limites presupuestarios, es decir, en forma de asignación, para lo cual sugiere que se proporcione información que indique los recursos obtenidos y si han sido utilizados conforme al presupuesto aprobado por ley; para lo cual recomienda incluir dentro de los estados financieros una comparación con los montos presupuestados para el período, dentro de los cuales se mencionan:

- a) Que se presenten estados financieros en columnas individuales para los montos presupuestados y los montos efectivos, así mismo una columna con las variaciones; ejemplo:

**NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
ESTADO DE EJECUCION PRESUPUESTARIA
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X
(Cifras en \$ miles de unidades monetarias)**

	<u>ASIGNADO</u>	<u>EJECUTADO</u>	<u>VARIACION</u>
Activo (Recursos)			
Activos Corrientes			
Efectivo y equivalentes de efectivo (Fondos)	X	X	X
Cuentas por cobrar (Deudores monetarios)	X	X	X
Inventarios (Existencias institucionales y en productos en proceso)	X	X	X
Pagos Anticipados (Anticipos de fondos)	X	X	X
Inversiones (Inv. Financieras y prestamos a corto plazo)	X	X	X
Activo no Corrientes			
Cuentas por cobrar (Deudores monetarios a largo plazo)	X	X	X
Inversiones (Inv. Financieras y prestamos a largo plazo)	X	X	X
Otros activos financieros	X	X	X
Infraestructura, planta y equipo (Bienes deprec y no depreciables)	X	X	X
Activos intangibles (Inv. en intangibles)	X	X	X
Otros activos no financieros (Inv en bienes privativos, proyectos programas y en bienes de uso público y desarrollo social)	X	X	X
Total de Activos (Total de Recursos)	X	X	X
Pasivo (obligaciones)			
Pasivo corriente			
Cuentas por pagar (Acreedores monetarios)	X	X	X
Empréstitos a corto plazo (endeudamiento interno/ externo corto plzo)	X	X	X
Provisión Corriente de los empréstitos	X	X	X
Provisiones (Provisiones)	X	X	X
Prestaciones de los empleados	X	X	X
Jubilación	X	X	X
Pasivo no corriente			
Cuentas por pagar	X	X	X
Empréstitos (Endeudamiento interno y externo a largo plazo)	X	X	X
Provisiones	X	X	X
Prestaciones de los empleados	X	X	X
Jubilaciones	X	X	X
Total Pasivo (Total de Obligaciones)	X	X	X
Activo/Patrimonio Neto (Patrimonio)			
Capital aportado por otras entidades gubernamentales	X	X	X
Reservas (Reservas)	X	X	X
Superávit/(déficit) acumulado (Result ejer cte, ejes anteriores)	X	X	X
Total Activo/Patrimonio Neto	X	X	X

Contador Gte Financiero o Jefe UFI Titular de la Institución

El estado financiero anterior (tomado para el ejemplo) incorpora cuentas que no coinciden en la actualidad con la elaboración de este en el sector público de El Salvador, debido a que, se ha tomado como base los criterios proporcionados por la normativa internacional respecto a la comparación de cuentas de los estados financieros (situación financiera, desempeño económico, flujo de efectivo) a las cuales se les asignó fondos y la forma de cómo fueron ejecutados para establecer las variaciones respectivas; sin embargo en la actualidad en la contabilidad gubernamental, el referido estado financiero se obtiene de los cargos de los deudores monetarios y abonos de los acreedores monetarios a nivel de rubro.

- b) Hacer una declaración por parte de los encargados de realizar los estados financieros, en la que se explique si ha excedido en la asignación presupuestaria o si ha incurrido en gastos sin la correspondiente asignación.

En tal sentido, la contabilidad gubernamental ya cumple con estas recomendaciones de las NICSP en una forma completa, ya que dentro de sus estados financieros existe el informe de Ejecución Presupuestaria, que cumple con tales requisitos.

CAMBIOS EN EL ACTIVO/PATRIMONIO NETO

A fin de poder hacer un análisis sobre los incrementos y disminuciones de las aportaciones, superávit o déficit del período entre otros, la entidad debe presentar como un componente separado de sus estados financieros un estado que muestre:

- a) superávit o déficit del período
- b) cada una de las partidas de ingresos y gastos que; según lo requerido por otras normas, se reconozca directamente en el activo/patrimonio neto, así como el total de estas partidas.

- c) el efecto acumulado en el cambio de las políticas contables y la corrección de errores fundamentales según el tratamiento de referencia de la NICSP 3.

Además, la entidad debe presentar ya sea en el estado o en las notas lo siguiente:

- a) los aportes de los propietarios y las distribuciones por ellos recibidas en su calidad de propietarios;
- b) el saldo del superávit o déficit acumulado al principio del ejercicio y a la fecha de los estados financieros y los movimientos durante el período; y
- c) siempre que se presenten por separado los componentes del activo/patrimonio neto, una conciliación entre el monto contabilizado de cada uno de los componentes del activo/patrimonio neto al principio y al final del período, presentando por separado cada movimiento.

Dentro de la Contabilidad Gubernamental actual (2004), el estado de cambios en el patrimonio neto no se considera como un estado financiero básico, debido a que la función de ese estado financiero es suministrar a los propietarios que tengan un capital accionario, las ganancias netas o pérdidas netas del periodo, y como se sabe las instituciones del sector público no persiguen interés lucrativo, sin embargo si en un futuro llegase a poseer tal situación, dicho estado financiero (esquema), sería:

NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
ESTADO DE CAMBIOS EN EL ACTIVO/PATRIMONIO NETO
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X
(Cifras en \$ miles de unidades monetarias)

	CAPITAL APORTADO	RESERVA PARA REVALUACIONES	RESERVA PARA CONVERSION	SUPERAVI T/ (DÉFICIT) ACUMULADO	TOTAL
Saldo al 31 de diciembre del 2002	X	X	(X)	X	X
Cambios en las políticas contables	(X)			(X)	(X)
Saldo regularizado	X	X	X	X	X
Superávit por reevaluación de propiedades		X			X
Déficit por reevaluación de inversiones		(X)			(X)
Diferencia por conversión monetaria			(X)		(X)
Ganancias y pérdidas netas no reconocidas en el estado de desempeño financiero		X	(X)		X
Superávit neto para el periodo				X	X
Saldo al 31 de diciembre del 2002	X	X	(X)	X	X
Déficit por reevaluación de propiedades		(X)			(X)
Superávit por reevaluación de inversiones		X			X
Diferencia por conversión cambiaria			(X)		X
Ganancias y pérdidas netas no reconocidas en el estado de desempeño financiero		(X)	(X)		(X)
Déficit neto para el periodo				(X)	(X)
Saldo al 31 de diciembre de 2002	X	X	(X)	X	X

Contador

Gte. Financiero o Jefe UFI

Titular de la Entidad

NICSP No 2

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

ALCANCE.

Esta norma trata sobre la presentación del estado de flujo de efectivo que las entidades del sector público están obligadas a incluir como estado financiero básico y de las cuentas que deben de incluirse en dicho estado financiero.

APLICACION

Entre los beneficios de la información que proporciona el flujo de efectivo en una entidad es que ayuda a los usuarios a predecir las necesidades de efectivo de la entidad en el futuro y su capacidad para generar flujos de efectivo en el futuro y financiar cambios en el alcance y la naturaleza de sus actividades.

El estado de flujo de efectivo es también un medio a través del cual la entidad puede cumplir su obligación de rendir cuentas del ingreso y egreso de efectivo durante el período que comprendan los estados financieros.

Con relación a los componentes del flujo de efectivo, se encuentran todos los flujos de efectivo habidos durante el período, clasificados por actividades operativas, de inversión y de financiamiento.

ENTRE ALGUNAS DE LAS ACTIVIDADES OPERATIVAS SE ENCUENTRAN:

- a) los ingresos de caja por concepto de impuestos, gravámenes y multas;
- b) los ingresos de caja por concepto de cobro de bienes y servicios proporcionados por la entidad;
- c) los ingresos de caja por concepto de subvenciones o transferencias y otras consignaciones o facultades presupuestarias otorgadas por el gobierno central u otras entidades del sector público;
- d) los ingresos de caja por concepto de regalías, derechos, comisiones y otros ingresos;
- e) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones;
- f) los pagos en efectivo a proveedores por concepto de bienes y servicios;
- g) los pagos en efectivo a empleados o en representación de empleados; y
- h) los pagos en efectivo de impuestos locales sobre la propiedad o sobre la renta, en relación con actividades operativas;

ENTRE ALGUNAS DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN SE ENCUENTRAN:

- a) pagos en efectivo para la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen los relativos a costos capitalizados de desarrollo y propiedades, planta y equipos construidos por cuenta propia;
- b) los ingresos de caja por la venta de propiedades, planta y equipo, bienes intangibles y otros bienes a largo plazo;
- c) los pagos en efectivo para adquirir instrumentos de deuda o de capital de otras entidades o la participación en empresas conjuntas; y
- e) anticipos de efectivo y préstamos concedidos a terceros

ENTRE ALGUNAS DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN SE ENCUENTRAN LAS SIGUIENTES:

- a) el producto en efectivo de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros empréstitos a corto o largo plazo;
- b) la amortización en efectivo de las sumas obtenidas en préstamos; y
- c) los pagos en efectivo que haga el arrendatario para reducir la deuda pendiente en relación con un contrato de arrendamiento financiero.

El estado de flujo de efectivo es conocido en la contabilidad gubernamental actual (en El Salvador), como flujo de fondos, siendo su terminología (nombre de las cuentas) y denominación (el nombre del estado financiero) diferente en su presentación, pero su contenido persigue un objetivo similar ya que el resultado que proyecta al final es la disponibilidad de efectivo con la que se cuenta.

La normativa gubernamental actual establece en la norma sobre estados financieros básicos, que el estado de flujo de fondos presente el saldo disponible al inicio del ejercicio; el resultado neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como de usos, el financiamiento neto que comprende los empréstitos contratados menos las amortizaciones de los mismos, el resultado no operacional neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como de usos no considerados operacionales; y, el saldo disponible al final del período.

EL DETALLE DE LOS COMPONENTES DEL ESTADO DE FLUJO DE FONDOS ES EL SIGUIENTE:

Resultado operacional neto:

Identifica el total de fuentes provenientes de las actividades de operación menos los usos que se han hecho de las mismas durante el ejercicio que se informa.

Financiamiento de terceros neto:

Refleja el monto de los empréstitos recibidos en el período que se informa menos las erogaciones por concepto de amortización de los mismos.

Resultado no operacional neto:

Identifica los saldos del flujo de variaciones acreedores (fuentes) menos el flujo de variaciones deudores (usos) originados en entradas y salidas de efectivo no provenientes de la actividad operacional en el período que se informa. Ejemplo.

Al observar el estado de flujo de efectivo se puede distinguir que, entre paréntesis seguido del nombre la cuenta, se ha colocado en negrilla (cuentas utilizadas en el estado de flujo de fondos), con el propósito de facilitarle al lector la distinción de las cuentas que establece la normativa internacional con relación al flujo de efectivo y las que actualmente se utilizan en estado de flujo de fondos.

NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X
(Cifras en \$ miles de unidades monetarias)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
FLUJO DE EFECTIVO PROCEDENTE DE ACTIVIDADES OPERATIVAS		
Entradas (Fuentes)	X	X
Impuestos (Impuestos)	X	X
Venta de bienes y servicios (Venta de bienes y servicios)	X	X
Subvenciones (Transf. de capital y ctas de aporte fiscal o sector público)	X	X
Intereses percibidos (Ingresos financieros y otros)	X	X
Otras entradas (fuentes no operacionales)	X	X
Pagos (Usos)		
Costos de empleados (Remuneraciones)	(X)	(X)
Jubilación	(X)	(X)
Proveedores (Adquisición de bienes y servicios)	(X)	(X)
Intereses Pagados (Gastos financieros y otros)	(X)	(X)
Otros pagos (usos no operacionales)	(X)	(X)
Flujo de efectivo neto procedente de actividades operativas	<u>X</u>	<u>X</u>
FLUJO DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Compra de planta y equipo (Inversión en activo fijo)	(X)	(X)
Producto de la venta de planta y equipo	X	X
Producto de la venta de inversiones (Inversiones financieras)	X	X
Compra de títulos valores en moneda extranjera (Inv. Financieras tempor)	X	X
Flujo de efectivo procedente de actividades de inversión	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
FLUJO DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE FINANCIACION		
Producto de empréstitos (Empréstitos contratados)	X	X
Amortización de empréstitos (Servicio de la deuda)	(X)	(X)
Distribuciones/dividendos al gobierno	(X)	(X)
Flujo de efectivo por actividades de financiación	<u>X</u>	<u>X</u>
Aumento (disminución) neto del efectivo y los equivalentes a efectivo.	X	X
Efectivo equivalente a efectivo al principio de el periodo (Disponib inicial)	X	X
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo (Disponib final)	<u>X</u>	<u>X</u>

Contador

Gerente Financiero

Jefe de la Unidad

Efecto Financiero: El poder determinar de una manera mas fácil los movimientos monetarios que corresponden a cada actividad del flujo, debido a que existe una separación mas ordenada de las cuentas

El renglón de “otras entradas” comprende las siguientes cuentas: anticipos a empleados, por servicios, a contratistas, a proveedores, depósitos retenciones fiscales, entre otras.

Algunas de las cuentas que se involucran en el renglón de “otros pagos” son: depósitos ajenos, en garantía, anticipos de fondos a instituciones públicas, detrimento de fondos, entre otros.

COMENTARIO.

El efecto financiero, de utilizar el estado de flujo de efectivo en las entidades del sector público, lo constituye el poder determinar de una manera más fácil los movimientos que corresponden a cada actividad del flujo, debido a que existe una separación más ordenada de las cuentas, así mismo la información generada a través del estado de flujo de efectivo permite proporcionar a los usuarios de los estados financieros información a efectos tanto de la rendición de cuentas, la forma de cómo obtuvo una entidad el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades, así como el uso que se dio a dicho efectivo.

NICSP No. 03

SUPERAVIT O DÉFICIT NETO DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES

ALCANCE.

La presente norma trata sobre la presentación del superávit o déficit generado por actividades ordinarias y las partidas extraordinarias en el estado de desempeño y la contabilización de los errores fundamentales (ocurridos en el periodo anterior) y los cambios en las políticas contables.

La norma no es aplicable a las empresas públicas, ya que estas deberán cumplir con los lineamientos de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

APLICACIÓN

SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERIODO

Todas las partidas de ingresos reconocidas en el período deben de ser incluidas en la determinación del superávit o déficit neto del período, es decir se incluyen las partidas extraordinarias y los efectos de los cambios en las provisiones contables. No obstante, puede haber circunstancias en los que se puede excluir determinadas partidas, tales como la corrección de errores fundamentales y el efecto de los cambios en las políticas contables.

El superávit o déficit neto del período incluyen los componentes que deben figurar en el estado de desempeño financiero:

- a) Superávit o déficit generado por actividades ordinarias; y
- b) Partidas extraordinarias.

Entendiéndose por partidas extraordinarias los ingresos o gastos que surjan de operaciones o hechos contables claramente distintos de las actividades ordinarias de la entidad tales como:

- a) Costos a corto plazo relacionados con la prestación de servicios a refugiados cuando la necesidad de esos servicios no se haya previsto al comienzo del ejercicio, cuando no

corresponden al ámbito ordinario de las actividades de la entidad y no estén sujetos a control;

- b) Los costos relacionados con la prestación de servicios tras un desastre natural o un desastre provocado por el hombre, como por ejemplo, el suministro de albergues;
- c) Los costos relacionados con el suministro de vivienda a personas de escasos recursos; y
- d) Los gastos relacionados con la prestación de servicios de salud tras una epidemia, que no fue prevista al inicio del período.

El tratamiento es similar a las partidas ordinarias que debido a su magnitud, naturaleza o incidencia, requieran que su presentación se realice por separado.

Las circunstancias que pueden dar lugar a la presentación por separado de las partidas ordinarias son:

- a) La devaluación contable de los inventarios hasta el valor realizable neto o de propiedad, planta y equipo;
- b) La reestructuración de las actividades de la entidad;
- c) La enajenación de partidas propiedad, planta o equipo; y
- d) Las privatizaciones u otras formas de enajenar inversiones de largo plazo.

Cabe mencionar que según la norma técnica de contabilidad gubernamental actual en El Salvador, correspondiente a los estados financieros, establece que el superávit o déficit del período en el estado de rendimiento económico es únicamente por actividades ordinarias, es decir que las actividades propias que se desarrollan muestran el resultado neto al medir los

ingresos contra los gastos; no se determina resultado por actividades ordinarias y extraordinarias.

Ejemplo hipotético aplicando NICSP:

El 13 de febrero del 2001 un terremoto destruyó las viviendas de la comunidad El Paisnal, por lo que el Ministerio de vivienda popular entregó a las familias de esa comunidad la cantidad de \$ 50.000 dólares para que puedan construir sus casas.

El registro se realiza de la siguiente manera:

CODIGO	CONCEPTO	DEDBE	HABER
Partida 1-A			
83711 83711004	Transferencias capital al sector privado A personas naturales	\$ 50,000	
41362 41362xxx	Acreeedores monetarios por transferencia de capital otorgado Comunidad el Paisnal v/ para registrar el Devengamiento de la Transferencia		\$ 50,000
Partida 1-B			
41362 41362xxx	Acreeedores monetarios por transferencia de capital otorgados Comunidad el Paisnal	\$ 50,000	
21109 21109xxx	Bancos Banco Salvadoreño v/ para registrar la salida de efectivo		\$ 50,000
Partida 1-C			
83716 83716xxx	Partida Extraordinaria ¹¹ Transferencia de Fondos por Terremotos	\$ 50,000	
83711 83711004	Transferencia de capital al sector privado A personas naturales v/para reflejar el valor en partida extraordinaria		\$ 50,000

¹¹ cuenta creada para efectos del desarrollo del ejemplo hipotético.

La presentación (extracto) del estado de desempeño quedaría así:

	<u>2002</u>	<u>2001</u>
Superávit de actividades ordinarias (valores hipotéticos)	\$ 100,000	\$ 100,000
Partida extraordinaria de transferencia de fondos por terremoto (Nota 1)	<u>(50,000)</u>	<u> </u>
Superávit del periodo	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ 100,000</u>

Nota 1

El terremoto del 2002 destruyó las viviendas de la Comunidad El Paisnal, por lo que el Ministerio entregó a cada familia efectivo para que construyeran sus casas, el desembolso que se hizo no se esperaba por lo que se ha registrado como una partida extraordinaria.

ERRORES FUNDAMENTALES.

En el período corriente puede encontrarse errores en la preparación de los estados financieros de uno o más períodos anteriores, que puedan ser resultados de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, mala interpretación de los hechos, o descuido.

En pocas ocasiones un error puede tener un efecto tan significativo en los estados financieros de uno o más periodos anteriores, que ocasionen que los estados financieros ya no se consideran fiables a la fecha de emisión. Es importante entonces, para corregir tales errores, presentar la información comparativa (método referencial) o presentar información pro forma adicional (método alternativo).

Se deben presentar los estados financieros incluyendo la información comparativa de ejercicios anteriores como si el error fundamental hubiese sido corregido en el período en el que se produjo; en tal sentido, el monto de la corrección correspondiente a cada uno de los períodos presentados se incluye en el superávit o déficit neto de ese período. El monto de la corrección de los periodos anteriores incluidos en la información comparativa se ajusta en función del saldo inicial de los superávit o déficit acumulados del primer período presentado, que se presenta en estado de cambio en el activo/ patrimonio neto.

EXISTEN DOS TRATAMIENTOS PARA CORREGIR LOS ERRORES, LOS CUALES CONSISTEN EN:

Tratamiento Referencial:

El monto de la corrección de un error fundamental correspondiente a uno de los períodos anteriores debe contabilizarse ajustando el saldo inicial del período anterior de los superávit o déficit acumulado. La información comparativa debe corregirse.

Los estados financieros, incluida la información comparativa correspondiente a períodos anteriores, se presenta como si el error fundamental hubiese sido corregido en el período que se produjo. Por lo tanto, el monto de la corrección correspondiente a cada de uno de los períodos presentados se incluye en el superávit o déficit de ese período.

Ejemplo de corrección de error- tratamiento referencial

Los libros del Ministerio de Hacienda del 2003, muestran ingresos tributarios de \$50,000 (incluyendo \$8,000 que debieron ser reconocidos en el 2002 y que no lo fueron)) y los gastos de \$ 55,000.

La información presentada por el Ministerio de Hacienda en el Estado Desempeño Económico año 2002, sin incluir los ingresos por \$8,000 de retenciones de impuesto sobre la renta es la que se presenta a continuación:

	<u>2002</u>
851 Ingresos tributarios	\$ 45,000
855 Ingresos financieros y otros	10,000
858 Ingresos por venta de B y/o S	<u>5,000</u>
Ingresos Totales	<u><u>\$ 60,000</u></u>
Gastos	\$ 40,000
Superávit neto	<u><u>\$ 20,000</u></u>

- Contabilización de los ingresos en el periodo 2003 de la siguiente manera:

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1-A		
21301	D.M. por impuestos sobre la renta	\$ 8,000	
21301xxx	La empresa S.A.		
85101	Impuesto sobre la renta		
85101003	De Personas Jurídicas v/Devengamiento de ingreso por renta no reconocida en el 2002		\$ 8,000
	Partida 1 B		
21109	Bancos	\$ 8,000	
21109001	Banco Salvadoreño		
21301	D.M. por impuestos sobre la renta		\$ 8,000
21301001	La empresa S.A. v/ por reconocimiento de la entrada de Efectivo, reconocida en el 2003		

- Quedando corregido de la siguiente forma:

		<u>2003</u>	<u>2002</u> (corregido)
851 Ingresos tributarios	(Nota 1)	\$ 42,000	\$ 53,000
855 Ingresos financieros y otros		15,000	10,000
858 Ingresos por venta de B y/o S		<u>6,000</u>	<u>5,000</u>
Ingresos Totales		<u>\$ 63,000</u>	<u>\$ 68,000</u>
Gastos		(\$ 55,000)	(\$ 40,000)
Superávit neto		<u>\$ 8,000</u>	<u>\$ 28,000</u>

Nota No.1

En los estados financieros del 2002 fue omitido por error los ingresos tributarios en concepto de impuesto sobre renta por un valor de \$8,000 lo que ocasionó que se contabilizarán en el año 2003 a fin de que se reconozcan dichos ingresos por la misma cantidad.

Dentro de la contabilidad gubernamental del país no se registran operaciones contables que afecten directamente los resultados de los ejercicios anteriores; para corregir un error se hace a través de cuentas de resultados, afectando indirectamente los resultados del ejercicio corriente.

TRATAMIENTO ALTERNATIVO:

El monto de la corrección de un error fundamental debe incluirse en la determinación del superávit o déficit neto del período corriente. La información comparativa se presenta como figura en los estados financieros del período anterior, y se deberá presentar información pro forma adicional.

- La presentación es la siguiente:

	<u>2003</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u> Corregido	<u>2002</u> Corregido
Ingresos tributarios (Nota 1)	\$ 50.000	\$ 45.000	\$ 42,000	\$ 53,000
Ingresos financieros y otros	15.000	10.000	15,000	10,000
Ingresos por venta de B y/o S	<u>6.000</u>	<u>5.000</u>	<u>6,000</u>	<u>5,000</u>
Ingresos Totales	<u>\$ 71.000</u>	<u>\$ 60.000</u>	<u>\$ 63,000</u>	<u>\$ 68,000</u>
Gastos	(\$ 55.000)	(\$ 40.000)	(\$ 55,000)	(\$ 40,000)
Superávit neto	<u>\$ 16.000</u>	<u>\$ 20.000</u>	<u>\$ 8,000</u>	<u>\$ 28,000</u>

En ambos tratamientos la entidad deberá revelar en notas explicativas el procedimiento y el monto ya sea positivo o negativo en que afecta al superávit o déficit del periodo corriente además de la siguiente información:

- a) La naturaleza del error fundamental;
- b) El monto de la corrección correspondiente a ejercicios anteriores a los incluidos en la información comparativa; y
- c) El hecho de que se ha ajustado la información comparativa o de que no es factible hacerla.

CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES.

Los usuarios de los estados financieros necesitan estar en condiciones de poder realizar comparaciones a lo largo de un período de tiempo dado, a fin de determinar las tendencias en su situación financiera; el desempeño y los flujos de efectivo, por lo que deberá adoptarse normalmente y en forma consistente las mismas políticas contables en cada período.

Sin embargo, existen situaciones, legales o normativas, que requieren que la institución efectúe cambio(s) en alguna(s) política(s) contable para adherirse a tales aspectos legales o normativos.

Dentro de los que se pueden considerar cambios en las políticas contables se mencionan:

- a) Cambio en el tratamiento contable; y
- b) Reconocimiento o la cuantificación contable de una operación o un hecho contable, lo que podría significar la adopción de una política para reevaluar activos como por ejemplo de propiedad planta y equipo.

La presente norma establece que debe de hacerse cambios en las políticas contables si así lo exige la ley, inclusive un reglamento de obligado cumplimiento o un órgano normativo de contabilidad, o si bien el cambio hace redundar en información pertinente o fiable acerca de la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

La norma internacional menciona dos tipos de aplicación de políticas contables; la aplicación retrospectiva, que se aplica a operaciones y hechos contables como si la nueva política se hubiese aplicado siempre; a menos que el monto del ajuste resultante, correspondiente a períodos anteriores, no pueda determinarse razonablemente mientras que la aplicación prospectiva, no se hace ningún ajuste respecto a períodos anteriores ni al saldo inicial de los superávit o déficit neto para el ejercicio corriente. Es de importancia señalar que la aplicación retrospectiva o prospectiva, dependerá del criterio prudencial.

Para la aplicación de las políticas contables existen dos métodos, los cuales son el tratamiento referencial y el tratamiento alternativo permitido.

TRATAMIENTO REFERENCIAL:

Todo cambio surgido de una política contable debe aplicarse retrospectivamente en los estados financieros; incluida la información comparativa correspondiente a períodos anteriores, se presentan como si la nueva política contable se hubiera utilizado siempre, por lo tanto la información comparativa se corrige para reflejar la nueva política contable. El monto del ajuste correspondiente a períodos anteriores a los incluidos en los estados financieros se debe ajustar respecto al saldo inicial de los superávit o déficit acumulado del primer período presentado, que se ven reflejados en el Estado de Cambio en el Patrimonio Neto, es donde se utiliza la cuenta de los superávit o déficit acumulados.

TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO:

En este tratamiento, los ajustes de un cambio en la política contable se incluye en la determinación del superávit o déficit neto del período; no obstante, se presenta información proforma adicional, es decir, en columnas separadas para que sea mostrado el superávit o déficit neto y la situación financiera del período corriente y de los ejercicios anteriores, presentada como si siempre se hubiese aplicado la misma política contable.

La entidad debe revelar cuando un cambio en las políticas contables tenga un efecto importante en el ejercicio corriente o cualquier período anterior presentado, cuando menos la siguiente información:

- a) las razones del cambio;
- b) el monto del ajuste en el período corriente y en cada uno de los períodos presentados;
- c) el monto del ajuste; y
- d) el hecho de que se ha corregido la información comparativa o de que no puede hacerse.

Ejemplo hipotético de cambio en las políticas contables

Tratamiento referencial.

En el 2003 la entidad cambio su política respecto del tratamiento de costos financieros, computables directamente a la construcción de un edificio para su posterior utilización. En el año 2002 la entidad había capitalizado tales costos, de acuerdo al tratamiento establecido en la NICSP 05, “Costos Financieros”, pero actualmente la entidad ha decidido contabilizar ese costo como gasto, en lugar de capitalizarlo.

La entidad capitalizó costos financieros por valor de \$3,000 en el año 2002 año en el cual se dio inicio a la construcción del edificio; los registros contables del 2003 indican que el superávit de las actividades operativas, sin deducir intereses, ascendía a \$45,000 elevándose los gastos financieros a \$3,000 (estos intereses corresponden únicamente al 2003).

La información presentada en el 2002, es la siguiente:

Superávit de actividades operativas sin deducir intereses	\$ 18.000
Gastos financieros	-0-
Superávit neto de actividades ordinarias	\$ 18.000

- El ajuste contable es el siguiente:

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1-A		
83609 83609008	Intereses y comisiones de la deuda interna De empresas privadas financieras	\$ 3,000	
25163 25163002	Inversiones en Bienes Privativos Edificios e Instalaciones v/ por ajuste por cambio de capitalización de intereses, llevados a gastos financieros		\$ 3,000

Estado de desempeño financiero-tratamiento referencial

	<u>2003</u>	<u>2002</u> (Corregido)
Superávit de las actividades de Operación sin deducirle intereses	\$ 45,000	\$ 18,000
Gastos Financieros (nota 1)	(3,000)	(3,000)
Superávit neto de las actividades de operación	\$ 42,000	\$ 15,000

Nota No. 1

En el 2003 la entidad cambió la política contable relativa del tratamiento de costos financieros, correspondiente a la construcción del edificio para su posterior utilización, ahora la entidad contabiliza estos costos como gastos (ver tratamiento NICSP 05) en lugar de capitalizarlos. Este cambio en la política contable se ha contabilizado retrospectivamente. Los estados comparativos del 2002 se corrigieron a fin de reflejar el cambio en la política contable. El cambio es el aumento en los gastos financieros de \$3,000 (2003) y \$3,000 (2002) respectivamente.

NICSP No 4

EFFECTOS EN LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO.

ALCANCE

La presente norma establece la forma de como serán tratados los efectos de las variaciones generados por fluctuaciones en el tipo de cambio de la moneda de curso legal; como consecuencia de la realización de operaciones en moneda extranjera, entendiéndose esta última como aquella distinta a la moneda de curso legal en la que figuran los estados

financieros de una entidad (para el caso salvadoreño). Así como también los efectos de las variaciones originados por la fluctuación generada, por el hecho de convertir los estados financieros elaborados en moneda extranjera a estados financieros presentados en moneda de curso legal para efecto de consolidación.

APLICACION.

La norma establece que para poder efectuar el registro contable de toda operación realizada en moneda extranjera, se tendría que realizar la conversión a la moneda bajo la cual figuran los estados financieros al tipo de cambio vigente a la fecha en que se realizó la operación.

Algunos de los criterios que deben tomarse en cuenta al momento de establecer cual sería el tipo de cambio para realizar la conversión a moneda de curso legal de las operaciones registradas en moneda extranjera son:

- a) para las partidas monetarias, la reversión para la contabilización (en moneda de curso legal) se haría utilizando la tasa de cambio al cierre;
- b) para las partidas no monetarias que se registraron en función del costo histórico, la reversión para la contabilización se haría utilizando la tasa de cambio vigente a la fecha de la operación; y
- c) para las partidas no monetarias que se registraron en función del valor razonable, la reversión para la contabilización se haría utilizando la tasa de cambio vigente al momento en que se determino ese valor.

Las cuentas bajo las cuales se registran las diferencias cambiarias que surjan al momento de cierre del período contable son ingresos o gastos según corresponda la diferencia positiva o negativa respectivamente, exceptuándose de esta regla las diferencias cambiarias que forman parte de las inversiones netas de una institución en una entidad extranjera o que resulten de una obligación que contraiga la institución que tenga inversiones en una entidad extranjera como resultado de una inversión neta en dicha entidad para lo cual se tendría que clasificarse y contabilizarse dentro del estado financiero activo patrimonio neto de la entidad que presenta los estados financieros finales, hasta que se enajene la inversión neta, utilizando para tal efecto las cuentas de ingresos o gastos para registrar las diferencias cambiarias que se han venido arrastrando y aumentando en el activo patrimonio/neto, al mismo tiempo en que se reconoce la utilidad o pérdida de la venta de la inversión neta.

Cuando las diferencias cambiarias son resultado de la compra de un bien facturado en moneda extranjera debiera llevarse al valor en libros de dicho bien siempre y cuando la entidad no cuente con la liquidez suficiente para cancelar de forma total ese pasivo.

Sin embargo, las pérdidas cambiarias forman parte del costo directamente imputable al bien facturado en moneda extranjera; para lo cual se le considera que el monto registrado en moneda extranjera es el mismo monto en moneda de curso legal que la entidad debe cancelar por la adquisición de ese bien.

Cuando los estados financieros de entidades extranjeras (entidades controladas), provienen de una economía hiperinflacionaria; no se podrá hacer uso de las formas de registro y reconocimiento de diferencias cambiarias que presenta esta norma para convertirlos a estados financieros en moneda de curso legal, ya que se deberá hacer uso de la presentación

de información financiera en una economía hiperinflacionaria (NICSP 10) hasta que dicha entidad deje de operar bajo una economía hiperinflacionaria para lo cual tendrá que proponer y presentar los estados financieros bajo la misma moneda en que se registra la institución que presenta los estados financieros finales.

La normativa gubernamental actualmente aplicada por el Estado establece que para la contabilización de operaciones en moneda extranjera se tomara como base el Art. 104 de la Ley AFI, que manifiesta que la unidad de medida para el registro de operaciones en la contabilidad gubernamental será la moneda de curso legal del país.

Así también que el Manual Técnico SAFI, menciona en su principio de Medición Económica que la contabilidad gubernamental registrará con imparcialidad todo recurso y obligación, susceptible de valorar en términos monetarios, reduciendo los componentes heterogéneos a una expresión común medidos en moneda de curso legal.

En El Salvador el 30 de noviembre del año 2000, se aprobó la Ley de Integración Monetaria,¹² donde se manifiesta que el tipo de cambio entre el colón y el dólar de los Estados Unidos de América será fijo a razón de ocho colones setenta y cinco centavos por dólar.

COMENTARIO.

Las entidades gubernamentales desde la aprobación de dicha ley, han adoptado el dólar para el registro de todas sus transacciones, tanto nacionales o extranjeras, por la razón que el dólar es la base monetaria para las negociaciones por lo que las entidades del sector público razonan los prestamos internacionales, donaciones, compras, remuneraciones,

¹² Diario Oficial No. 241, Tomo 349, del 9 de julio del 2000.

gastos y otros, sobre la base de ocho colones setenta y cinco centavos de colón por un dólar americano.

Por lo expuesto anteriormente se puede determinar que las operaciones externas que realiza El Salvador no generan diferencias cambiarias por lo que se hace innecesario el uso de esta NICSP.

NICSP 05

COSTOS FINANCIEROS.

ALCANCE.

La presente norma trata sobre la aplicabilidad que las instituciones del sector público deben hacer cuando hagan uso de préstamos con entidades internas o externas para la realización de proyectos que generan obligaciones como lo son el pago de intereses por uso del préstamo.

Esta NICSP no es aplicable a las empresas públicas comerciales, las cuales son regidas por las disposiciones que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's).

APLICACIÓN.

Para el registro de los intereses originados por préstamos para proyectos de inversión las entidades del sector público pueden optar por cargarlos como gastos de operación o capitalizarlos cargándolos al costo del proyecto para lo cual pueden hacer uso de uno de los dos métodos que proporciona la NICSP 05, ya sea para registrarlos como gastos o capitalizarlos

Los métodos para el registro de los costos financieros que recomienda la norma son:

1. TRATAMIENTO REFERENCIAL.

Recomienda que los costos financieros deban registrarse como gastos en el período en el que se generaron, independientemente de la forma en que se hayan registrado los empréstitos, y que los estados financieros deban revelar la política contable con los que fueron tratados dichos costos financieros.

Ejemplo hipotético.

El 03 de febrero de 2003 se amortizó empréstito al gobierno de China por \$60,000 más intereses de \$40,000 (el préstamo fue adquirido para la construcción de un edificio institucional).

Desarrollo. (considerando que la política contable es llevarla al gasto)

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1		
42309	Empréstitos de gobierno y organismos gubernamentales	\$ 60,000	
42309xxx	Proy. de Inv. Bienes Inmuebles		
41371	A.M. x amortización de endeudamiento		\$ 60,000
41371018	Gobierno de China		
83611	Intereses y comisiones deuda externa	40,000	
83611xxx	Intereses por Empréstitos		
41355	A.M. x gastos financieros y otros		40,000
41355xxx	Intereses v/ devengamiento de amortización de empréstito		

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 2		
41371	A.M. x amortización de endeudamiento	60,000	
41371018	Gobierno de China		
41355	A.M. x gastos financieros y otros	40,000	
41355001	Intereses		
21109	Bancos		100,000
21109xxx	Banco Salvadoreño v/ cancelación de cuota mas intereses		

2. TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO.

Establece que los costos financieros pueden reconocerse como gastos en el momento que se realicen o capitalizarse, siempre y cuando los costos financieros estén directamente imputables a la adquisición, construcción, o producción de un activo de realización diferida. En tal sentido, el pago de los intereses pueden capitalizarse como parte del costo de ese activo y estos costos serán determinados con base a los costos financieros reales incurridos en la adquisición del empréstito menos todos los ingresos generados por la inversión temporal de los fondos, como por ejemplo los intereses generados por el depósito de fondos en el banco

Ejemplo hipotético:

El 03 de febrero de 2003 se amortizó empréstito al gobierno de China por \$60,000 más intereses de \$43,000 (el préstamo fue adquirido para la construcción de un edificio); los intereses generados por el deposito en cuenta corriente del empréstito fueron de \$3,000.00 llevados como capitalizables.

Desarrollo.

Intereses a pagar por préstamo.....	\$ 43,000
(-) Intereses generados por depósitos.....	<u>\$ 3,000</u>
Total a pagar	\$ 40,000

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1		
42309	Empréstitos de gobierno y organismos gubernamentales	60,000	
42309xxx	Proy. de Inv. Bienes Inmuebles		
25163	Bienes Inmuebles	40,000	
25163002	Edificios e instalaciones		
41371	A.M. x amortización de endeudamiento		60,000
41371018	Gobierno de China		
41363	A.M. x inversiones financieras		40,000
41363003	Bienes Inmuebles v/ por devengamiento endeudamiento		
	Partida 2		
41371	A.M. x amortización de endeudamiento	60,000	
41371018	Gobierno de China		
41363	A.M. x inversiones financieras	40,000	
41363003	Bienes Inmuebles		
21109	Bancos		100,000
21109001	Banco Salvadoreño v/ cancelación de amortización		

COMENTARIO.

En la actualidad la normativa técnica contable gubernamental realiza el registro de los costos financieros, identificándolos únicamente como gastos, los cuales son registrados de la misma forma en el momento en que se generan. Para ello lo cual deben hacer uso ya sea del fondo general o de los recursos propios de la institución para su pago dejando en cierta forma una información que no representa realmente lo invertido en un proyecto para el cual se adquirió un empréstito, ya que deja fuera los costos financieros.

La NICSP No.5 proporciona una alternativa adicional al manejo de dichos costos ya que permite que estos se capitalicen y se incluyan en el costo del proyecto reflejando con esto el monto real de dicho proyecto.

NICSP No 6

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y CONTABILIDAD PARA ENTIDADES CONTROLADAS

ALCANCE.

La presente norma trata sobre los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados y la contabilidad de entidades controladas en los estados financieros de los estados financieros individuales de la entidad de control.

Las empresas públicas comerciales no están obligadas a cumplir la presente norma en sus propios estados financieros. Serán de aplicación las disposiciones de esta norma, cuando una entidad del sector público que no sea empresa pública comercial, tenga bajo su control a una o más que si lo sean.

APLICACIÓN.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

La entidad de control, es decir la que tiene una o más entidades controladas (entidades que se encuentran sujetas a la entidad de control), que a su vez es entidad controlada de propiedad absoluta o prácticamente absoluta, no debe presentar estados financieros consolidados cuando sea poco probable que existan usuarios para esos estados financieros consolidados de la entidad de control; siempre deberá revelar las razones por las cuales no presenta estados financieros consolidados y revelar el nombre y la dirección principal de la entidad de control que publica los estados financieros consolidados.

La entidad de control que emita estados financieros consolidados debe de consolidar todas las entidades controladas, nacionales o extranjeras.

Una entidad controlada debe excluirse de la consolidación cuando:

- a) El control es temporal ya que la entidad controlada ha sido adquirida y mantenida con el propósito único de enajenarla en el futuro cercano; o
- b) Se encuentra sometida a graves restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad de control obtenga beneficios de sus actividades.

DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA DE CONTROL.

La determinación si existe control por parte de una entidad para efectos de la presentación de estados financieros es un asunto de juicio profesional en función de la definición de control y las circunstancias de cada caso, por lo que es necesario tomar en cuenta los dos elementos que define el control los cuales son:

- Elementos de poder (es el poder de regir las políticas financieras y operativas de la otra entidad).
- El elemento beneficio (representa la facultad de la entidad de control de beneficiarse de las actividades de la otra entidad.).

Se presume que existe control entre la relación de una o más entidades si se dan por lo menos una de las siguientes circunstancias de poder y de beneficio, a menos que sea evidente que la entidad de control sea otra.

CIRCUNSTANCIAS RELATIVAS AL PODER.

- a) La entidad es, directa o indirectamente por conducto de entidades controladas, propietaria de una participación mayoritaria con poder de voto en la otra entidad.

- b) La entidad tiene la facultad, concedida por la legislación vigente o ejercida en tal marco, de designar o despedir a una mayoría de los miembros del órgano rector de la otra entidad.
- c) La entidad tiene la facultad de emitir la mayoría de los votos que probablemente se han de emitir en una reunión general de la otra entidad o la facultad de regular la emisión de esa mayoría de votos.
- d) La entidad tiene la facultad de emitir la mayoría de votos en reuniones de la junta directiva o del órgano rector equivalente.

CIRCUNSTANCIAS RELATIVAS AL BENEFICIO.

- a) La entidad tiene la facultad de disolver a la otra entidad y conservar parte importante de los beneficios económicos residuales o de asumir importantes obligaciones.
- b) La entidad tiene la facultad de hacer que la otra entidad proceda con distribuciones de su activo o puede ser responsable de determinadas obligaciones de la otra entidad.

Al no existir una o más de las circunstancias antes citadas, es probable que los siguientes factores indiquen individual o colectivamente la existencia de control:

INDICADORES RELATIVOS AL PODER.

- a) La entidad puede vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- b) La entidad puede vetar las decisiones del órgano rector de la otra entidad, anularlas o modificarla.

- c) La entidad puede aprobar la contratación, la reasignación o el cese del personal clave de la otra entidad.
- d) El mandato de la otra entidad está establecido y limitado por la ley.

INDICADORES RELATIVOS AL BENEFICIO.

- a) La entidad es propietaria directa o indirecta del activo/patrimonio neto de la otra entidad, manteniendo en todo momento el derecho de acceso a dicho activo/patrimonio neto.
- b) La entidad puede ordenar a la otra entidad que coopere con ella en la consecución de sus objetivos.
- c) La entidad está expuesta al pasivo residual de la otra entidad.

Para poder determinar la existencia de control, es necesario que la entidad de control obtenga beneficios de las actividades que realiza la otra entidad. Por ejemplo en el caso de la distribución de superávit (distribución de dividendos), lo cual implica exponerse a una posible pérdida, o bien la entidad podrá beneficiarse de la capacidad de ordenar a la otra para lograr la consecución de sus objetivos.

El control igualmente se deriva del poder de la entidad de regir la política financiera y operativa de otra entidad, es preciso que el control pueda ejercerse en el momento, es decir haberse conferido ese poder a la entidad por ley o mediante acuerdo oficial. Para que exista control no es necesario que la entidad sea responsable de la gestión de las operaciones diarias ni que participe de ellas.

En muchos casos una entidad puede ejercer control sobre otra entidad cuando se incumple o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y la entidad que controla. Como ejemplo, un

departamento gubernamental puede tener una participación en la propiedad de una empresa de transporte que funciona como empresa pública comercial, esta empresa funciona con autonomía, no obtiene fondos del gobierno. La empresa de transporte no ha pagado los dividendos al gobierno durante muchos años, por lo que tiene el poder de nombrar y despedir a los funcionarios del órgano directivo de la empresa pública comercial.

Al preparar los estados financieros consolidados, los estados individuales de la entidad de control y las entidades controladas, se combinan renglón por renglón sumando partidas similares del activo, pasivo activo/patrimonio neto, ingresos y gastos. Para que los estados consolidados presenten información financiera de la entidad económica, como si se tratara de una sola entidad, se deben seguir los siguientes pasos:

- a) Se elimina del valor en libros de la inversión de la entidad de control en cada entidad controlada por la parte que corresponde a la entidad de control en el activo /patrimonio neto de cada entidad controlada;
- b) Se identifica la participación minoritaria en el superávit o déficit neto de las entidades controladas consolidadas correspondiente al período de los estados financieros, ajustándola respecto del superávit o déficit neto de la entidad económica a fin de obtener el superávit o déficit neto atribuible a los propietarios de la entidad de control; y
- c) Se identifican las participaciones minoritarias en el activo/patrimonio neto de las entidades controladas consolidadas, presentándolas en el balance consolidado de la situación financiera en partida separada del pasivo y del activo/patrimonio neto de la entidad de control. Las participaciones minoritarias en el activo/patrimonio neto consisten en:

- I) El monto a la fecha de la combinación original; y
- II) La participación de los accionistas minoritarios en las variaciones del activo/patrimonio neto a partir de la fecha de combinación.

Los saldos como las transacciones entre entidades que integren la entidad económica deben de eliminarse por completo al igual que las ganancias realizadas, deben ser eliminadas en su totalidad.

Las pérdidas no realizadas que resulten de operaciones dentro de la entidad económica deben también eliminarse a menos que no sea posible recuperar el costo.

Cuando los estados financieros utilizados en la consolidación tienen una fecha de referencia distinta, deben efectuarse ajustes para reflejar los efectos de las operaciones, u otros eventos contables que hayan ocurrido entre esas fechas y la del cierre de los estados financieros de la entidad de control. En cualquier caso la diferencia entre las distintas fechas de referencia no debe de pasar de tres meses.

Los estados financieros consolidados deben prepararse usando políticas contables uniformes para operaciones y otros hechos producidos en circunstancias similares, al no poder usar políticas uniformes esto se deberá revelar junto con los estados consolidados.

INFORMACIÓN A REVELAR:

Además de la información exigida en la NICSP, debe revelarse la siguiente información:

- a) En los estados financieros consolidados, una lista de las entidades controladas importantes incluyendo todas sus generalidades.
- b) En los estados financieros cuando sea aplicable:

- i. Las razones para no consolidar una entidad contable.
 - ii. La naturaleza de las relaciones entre la entidad de control y cada entidad controlada, que no tenga más de la mitad de los derechos de voto.
 - iii. El nombre de cualquier entidad en la cual la participación en la propiedad supere el 50 %, pero que no sea una entidad controlada.
 - iv. Los efectos de la adquisición, y la enajenación de entidades controladas en la situación financiera a la fecha de los estados financieros, los resultados del período que abarcan los estados financieros y los montos correspondientes del ejercicio anterior; y
- c) en los estado financieros individuales de la entidad de control, una descripción del método empleado para contabilizar entidades controladas.

Cabe hacer notar que la consolidación realizada por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental comprende la recepción, clasificación, eliminación de movimientos interinstitucionales y procesamiento de los datos contenidos en los estados financieros elaborados por cada una de las entidades y organismos públicos, con el fin de obtener estados financieros consolidados que permitan alcanzar la composición real de los recursos y obligaciones.

De acuerdo a lo normado al proceso de consolidación entran todas las entidades del sector público, independientemente de las fechas de cierre que estas presenten, debido que no hay una excepción.

COMENTARIO

En la contabilidad gubernamental de El Salvador, no es aplicable exactamente los conceptos técnicos establecidos en la presente NICSP, en el que se plantean los conceptos de entidad de control y entidad controlada, que requieren consolidar sus cifras donde la entidad de control tiene derecho sobre los resultados de la entidad controlada. Los conceptos descritos en la NICSP no tienen ninguna relación, ya que en base a la Ley de Administración del Estado las instituciones autónomas tienen autorizado, descentralizar los registros, donde exista una unidad que centraliza la información que han procesado las distintas unidades descentralizadas, sin embargo, jurídicamente es la misma empresa, tratándose del Gobierno Central.

En síntesis la información financiera consolidada elaborada en el sector público de El Salvador, deberá ser presentada en base a los principios de Contabilidad y las Normas establecidas de contabilidad gubernamental, con la finalidad de presentar y demostrar la situación financiera real, y el resultado de las operaciones y no para fines del reconocimiento de utilidades.

NICSP 07

CONTABILIDAD DE INVERSIONES EN EMPRESAS VINCULADAS

ALCANCE

La norma es aplicable para contabilizar inversiones en empresas vinculadas que den origen a una participación en la composición accionaría, es decir únicamente a inversiones en la estructura formal de capital de la empresa participada, donde no se consideran como tales los aportes hechos por las entidades del sector público a otras entidades.

APLICACIÓN

Para la contabilización de las inversiones en entidades vinculadas existen dos métodos que son, el método de contabilidad de costos y el método de equivalencia patrimonial.

MÉTODO DE CONTABILIDAD DE COSTOS

A través del método de contabilidad de costos, la inversión se debe asentar al costo y los ingresos generados por la inversión se deben de reflejar en el estado de desempeño financiero, en la medida en que se reciban los dividendos posteriormente de la inversión.

Este método debe de utilizarse cuando la entidad a efectuado la inversión con el propósito de no mantenerla por mucho tiempo, o bien cuando no se pueda transferir a la empresa vinculada otros beneficios que no sean financieros.

MÉTODO PATRIMONIAL

Este método establece que la inversión en una empresa vinculada debe de contabilizarse inicialmente al costo, donde posteriormente el valor en libros se aumenta o disminuye con el propósito de reflejar la participación de la empresa inversionista después de efectuada la inversión; dicho aumento o disminución se debe de reflejar en el superávit o déficit neto de la entidad participada.

Para poder aplicar dicho método la entidad debe de tener influencia significativa en la entidad participada, como por ejemplo:

- a) Representación en la junta directiva de la entidad participada
- b) Participación en los procesos de formulación de políticas

- c) Operaciones importantes entre el inversionista y la entidad participada
- d) Suministrar información técnica imprescindible
- e) Tenga por lo menos un 20% de participación accionaria en la otra entidad

INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Cuando una entidad realice operaciones descritas como inversiones en empresas vinculadas deberá reflejar en sus estados financieros lo siguiente:

- a) Reflejar la inversión como un activo no corriente de manera individual, en el balance de situación financiera;
- b) Reflejar la participación de la inversión en el superávit o déficit neto en el estado de desempeño de una manera individual
- c) Hacer referencia a través de una nota explicativa, las inversiones en empresas vinculadas a la fecha de presentación de la situación financiera, así como el porcentaje de participación o bien la proporción de poder de voto a la que tiene derecho.

COMENTARIO.

En el Salvador la actividad de invertir es realizada por las empresas públicas comerciales, sin embargo se ven limitadas por el alto riesgo que significa invertir. Mientras que las entidades del sector público (gobierno central), es muy difícil que estas inversiones se desarrollen debido a que cuentan solamente con una asignación presupuestaria para el desarrollo de sus actividades corrientes.

NICSP 08

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PARTICIPACIONES EN ASOCIACIONES EN PARTICIPACION

ALCANCE

La presente norma trata sobre la manera en que se deben de contabilizar las participaciones en asociaciones en participación y la presentación de información sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos de la asociación en participación en los estados financieros de los asociantes empresariales; la norma no se aplica a las empresas públicas comerciales.

APLICACIÓN

La norma establece varias formas de asociaciones en participación las cuales son:

1. Operaciones bajo control mancomunado.
2. Activos bajo control mancomunado.
3. Entidades bajo control mancomunado

OPERACIONES BAJO CONTROL MANCOMUNADO:

La operación de algunas asociaciones en participación implica el uso de los activos y otros recursos de los asociantes empresariales en vez del establecimiento de una corporación, sociedad u otra entidad, o una estructura financiera separada de los propios asociantes empresariales. Cada asociante empresarial usa sus propios bienes de propiedad, planta y equipo y provee sus propias existencias. Incurre también en sus propios gastos y pasivos y obtiene su propio financiamiento, el cual representa sus propias obligaciones; el acuerdo de asociación en participación usualmente proporciona el medio por el cual el ingreso por la

venta o suministro del producto o servicio mancomunado y los gastos incurridos en común se comparten entre los socios empresariales.

Un ejemplo de operación bajo control mancomunado se produce cuando dos o más socios empresariales combinan sus operaciones, recursos y pericia con fines de fabricación, mercadeo y distribución conjunta de un producto en particular del cual toman una porción de los ingresos por la venta del producto, el cual es determinado de conformidad con el acuerdo de la unión de los socios empresariales, de igual manera son tratados los servicios en operaciones bajo control mancomunado.

Ejemplo. Caso hipotético.

El Instituto Salvadoreño de Turismo y Escuela Nacional de Agricultura realizan operaciones bajo control mancomunado.

Una universidad privada los ha contratado para que les brinde capacitación en lo relacionado a los cultivos de orquídeas y la importancia para la generación de incentivo turístico a las comunidades del municipio de Apaneca, en la que se requerirá, transporte, alimentación, personal y material de capacitación aportando para ello los siguientes gastos

Instituto Salvadoreño de Turismo	
Gastos de combustible	\$ 300,00
Gastos de alimentación	350,00
Pago de personal	600,00
	<u>\$ 1.250,00</u>

Escuela de Agricultura	
Gastos de material didáctico	\$ 350,00
Personal de capacitación	800,00
Personal de Mantenimiento	300,00
Abono, fungicida e insecticida	300,00
	<u>\$ 1.750,00</u>

La cantidad de ingresos que se van a obtener por la capacitación es de \$6,000, estableciéndose en el acuerdo que el ISTU recibirá el 40% de los ingresos obtenidos y la ENA el 60%.

Contabilización de los gastos del ISTU

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda No 1			
83303	Remuneraciones personal eventual	\$ 600,00	
83303001	Sueldos		
83401	Productos alimenticios agropecuarios	350,00	
83401001	Productos alimenticios p/personal		
83409	Productos químicos, combustibles y Lubricantes.	300,00	
83409003	Combustibles y lubricantes		
41351xxx	Remuneraciones		\$ 600,00
41351xxx	Impuesto sobre la renta		
41354	AM por adquisición de b y/o s		650,00
41354xxx	Servipronto		
41354xxx	Gasolinera Shell		
	v/ para el devengamiento de gastos		

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda No 2			
41351	AM por remuneraciones	\$ 600,00	
41351xxx	Personal, S.A.		
4135xxx	Impuesto sobre la renta	350,00	
41354	AM por adquisiciones de b y/o s		
41354xxx	Servipronto	300,00	
41354xxx	Shell, S.A.		
21109	Bancos		\$ 1.250,00
21109xxx	Banco Salvadoreño		
	v/ por pago de los gastos		

Contabilización de los ingresos

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda No 3			
21314	DM por vta de bienes y servicios	\$ 2.400,00	
21314xxx	Universidad privada		
85807	Vta de servicios públicos		\$ 2.400,00
85807003	Servicios turísticos y ecológicos		
	v/ devengamiento de los ingresos		
Pda No 4			
21109	Bancos	2.400,00	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21314	DM por vta de Bienes y/o servicios		2.400,00
21314xxx	Universidad privada		
	v/ por el ingreso que se remesa al bco		

Contabilización de los gastos de la ENA.

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda 1			
83303	Remuneración personal eventual	1.100,00	
83303001	Sueldos		
83405	Materiales de oficina	350,00	
83405003	Libros, textos, útiles de enseñanza		
83409	Productos químicos, combustibles	300,00	
83409001	Productos químicos		
41351	Remuneraciones personal eventual		1.100,00
41351xxx	Empresa capacitación		
41351xxx	Servicio de limpieza		
41351xxx	Impuesto renta		
41354	AM por adquisición de bienes y Servicios		650,00
41354xxx	La consultora e imprea		
41354xxx	Quimicaza v/ por devengamiento del gasto		
Pda 2			
41351	Remuneraciones personal eventual	1.100,00	
41351xxx	Empresa capacitación		
41351xxx	Servicios de limpieza		
41351xxx	Impuesto renta		
41354	AM por adquisición de Bienes y Servicios	650,00	
41354xxx	La consultora e imprea		
41354xxx	Quimicaza		
21109	Bancos		1.750,00
21109	Banco Salvadoreño v/ por pago de gastos ejecutados		

Contabilización del ingreso en la ENA

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda No 3			
21314	DM por vta de bienes y servicios	3.600,00	
21314xxx	Universidad privada		
85807	Vta de servicios públicos		3.600,00
85807002	Servicios de educación y salud v/ por devengamiento de ingreso		
Pda No 4			
21109	Bancos	3.600,00	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21314	DM por vta de bienes y servicios		3.600,00
21314xxx	Universidad pública v/ para registrar el ingreso.		

Los socios empresariales deberán reconocer de forma individual en sus estados financieros individuales y, por consiguiente, en los estados financieros consolidados lo siguiente:

- a) Los activos que controla y los pasivos que ha incurrido.
- b) Los gastos en que ha incurrido y su participación en los ingresos obtenidos por la venta de bienes o suministro de servicios que ha realizado la asociación en participación.

Presentación en el estado financiero.

**NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003
Cifras en dólares (\$)**

	<u>20X3</u>	<u>20X2</u>
Activo		
Activos Corrientes		
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Existencias	X	X
Existencias en control mancomunado	X	X
Propiedad planta y equipo	X	X
Propiedad planta y equipo bajo control mancomunado	X	X
Total Activo Corriente	X	X

ACTIVOS BAJO CONTROL MANCOMUNADO:

Representa la participación de las entidades de activos aportados a la asociación en participación; donde los activos son utilizados para obtener beneficios para los socios empresariales, además cada asociante empresarial puede tomar una parte del producto de los activos así como asumir una parte acordada de los gastos incurridos.

ENTIDADES BAJO CONTROL MANCOMUNADO:

Representa la asociación en participación que involucra el establecimiento de una corporación, sociedad u otra entidad en que cada asociante empresarial tiene un interés,

bajo este tipo de método la entidad opera en la misma forma que otras entidades, excepto que un acuerdo entre los asociantes empresariales establezca un control mancomunado sobre la actividad de la entidad.

Una entidad bajo control mancomunado controla los activos de la asociación en participación, incurre en pasivos y gastos y gana ingresos, puede celebrar contratos en su propio nombre y obtener financiamiento para los fines y beneficios de la asociación en participación.

En sus estados financieros consolidados, el asociante empresarial deberá presentar información sobre su participación en una entidad bajo control mancomunado.

Existen dos tratamientos para el registro y presentación de los estados financieros, los cuales son:

- TRATAMIENTO REFERENCIAL: CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL

Bajo este tratamiento el asociante empresarial puede combinar su participación en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad bajo control mancomunado, con las existencias de la entidad económica y su participación en las partidas de propiedad, planta y equipo de la entidad bajo control mancomunado con las mismas partidas de la entidad económica; y como alternativa, el asociante empresarial puede incluir en sus estados financieros consolidados en rubros separados su participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad bajo control mancomunado.

Por ejemplo puede mostrar su participación en los activos corrientes de la entidad bajo control mancomunado separadamente, como parte de los activos corrientes de la actividad económica; o su participación en el rubro propiedad, planta y equipo de la entidad bajo control mancomunado, separadamente, como parte del rubro de propiedad, planta y equipo

de la entidad económica, ambas formas de presentación mostrarán idénticos importes de ingreso y gastos netos; ejemplo de este tratamiento es el presentado en la página 117; sin embargo la “Consolidación Proporcional” en El Salvador no es de aplicación ya que el Estado no posee entidades bajo control mancomunado (excepto las alcaldías)

- **TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO MÉTODO PATRIMONIAL:**

El asociante empresarial deberá presentar en sus estados financieros consolidados, su participación en la entidad bajo control mancomunado, aplicando el método patrimonial.

COMENTARIO.

En la contabilidad gubernamental la Dirección General de Contabilidad Gubernamental es la encargada de mantener registros destinados a centralizar y consolidar la información financiera generada por las instituciones del sector público.

En El Salvador no existe la figura de asociaciones en participación que efectúen operaciones de control mancomunadas, ya que las entidades son de carácter social y no pueden existir dueños en particular que obtengan utilidad alguna o ejercer algún tipo de control personal sobre la forma en que funcionan dichas instituciones; por lo tanto, a la fecha de este análisis la NICSP 8 no es de aplicabilidad para el sector público en El Salvador.

NICSP No 9

INGRESOS PROVENIENTES DE TRANSACCIONES DE INTERCAMBIO

ALCANCE.

La presente norma es de aplicabilidad a las instituciones del sector público que generan ingresos provenientes de actividades de intercambio, entendiéndose estas últimas como

aquellas en que la entidad adquiere bienes o servicios para su futura reventa, o extinguir una deuda por la que tiene que: Entregar a cambio un bien, prestar un servicio o permitir el uso de algún activo de la entidad como una figura de arrendamiento; para lo cual deberá tomar de base el precio de mercado; para efectos de establecer un valor a las transacciones mencionadas anteriormente con el objeto de cubrir el monto de la deuda.

Otras transacciones de intercambio son las establecidas en el capítulo I marco teórico (NICSP 09)

La norma no se ocupa de los ingresos que son tratados en otras NICSP o que no provengan de actividades de intercambio tales como los adquiridos por mandato legal como lo pueden ser los impuestos directos e indirectos, multas, subvenciones y donaciones. Además de todos aquellos ingresos que se originen en un futuro y que las instituciones cobren por cuenta del gobierno central; pero que además no produzcan ningún incremento en el activo neto/patrimonio de la entidad. Así también no retoma los ingresos provenientes de acuerdos de contratos de construcción de proyectos en los cuales el estado preste el servicio de administrador o arquitectura.

APLICACION

VALUACIÓN DE LOS INGRESOS:

Los ingresos provenientes de transacciones de intercambio se valuarán así:

- 1.- cuando la transacción sea de contado el monto del ingreso será igual al precio de venta.
- 2.- cuando la transacción sea al crédito o que el comprador tenga que firmar un título valor donde se comprometa a pagar en una fecha futura, el ingreso será igual al valor de realización menos la tasa de interés que se le impute en los siguientes pagos futuros; ya que estos serán tratados como ingresos por intereses.

Ejemplo hipotético.

Se vende un inmueble por \$50,000 de lo cual se recibe el 20% de contado y el resto al crédito el cual le será pagado a través de 4 cuotas iguales de manera quincenal, cargándole un 20% de interés sobre saldo adeudado

\$50,000 x 20%: \$10,000 (valor efectivo)

Valor adeudado \$40,000 x 20%: \$ 8,000 (ingreso por intereses)

Valor total adeudado \$48,000

Ingreso por transacción de intercambio \$ 10,000

Ingreso por intereses \$ 2,000

Valor de c/pago \$ 12,000

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda No 1			
21314	DM por venta de bienes y servicios	\$ 10,000	
21314xxx	Pablo Córdova		
85805	Venta de bienes		\$ 10,000
85805xxx	Inmuebles p/la venta v/ registro del monto cancelado en efectivo,		
Pda No 2			
21109	Bancos	\$ 10,000	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21314	DM por venta de bienes y servicios		\$ 10,000
21314xxx	Pablo Córdova v/ registro de la cancelación de \$10,000 en efectivo por la vta de inmueble		

Registro del Ingreso de la 1a cuota

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda No 3			
21314	DM por venta de bienes y servicios	\$ 10,000	
21314xxx	Pablo Córdova		
21315	DM por ingresos financieros y otros	\$ 2,000	
21315xxx	Pablo Córdova		
85601	Multas e intereses por mora		\$ 2,000
85601xxx	Intereses vta al crédito		
85805	Vta de bienes		\$ 10,000
85805xxx	Inmuebles para la venta v/ registro de la 1a cuota de la vta del inmueble.		
Pda No 4			
21109	Bancos	\$ 12,000	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21314	DM por venta de bienes y servicios		\$ 10,000
21314xxx	Pablo Córdova		
21315	DM por ingresos financieros y otros		\$ 2,000
21315xxx	Pablo Córdova v/ registro de los ingresos más los intereses cargados a la venta al crédito		

Nota: el objetivo del ejemplo anterior esta enfocado en facilitar la comprensión de lo establecido en el numeral dos de la valuación de los ingresos.

IDENTIFICACION DE LAS TRANSACCIONES

Cuando en la venta de un bien el valor razonable incluye la prestación de un servicio futuro, solamente se reconoce como ingreso el monto del valor del bien y la parte que corresponde a la prestación del servicio el cual complementa el valor razonable de la transacción; se reconocerá como ingreso al momento de realizarlo.

Por ejemplo al vender una planta eléctrica en la cual el precio incluye la instalación y el mantenimiento de los primeros seis meses.

PRESTACION DE SERVICIOS.

El ingreso por prestación de un servicio puede reconocerse cuando el resultado de la transacción se puede estimar de manera confiable para lo cual debe de cumplir con las siguientes condiciones:

- a) El monto del ingreso se puede valorar de manera confiable;
- b) La probabilidad que los beneficios económicos ingresen a la entidad son bastante favorables;
- c) Que la etapa de terminación de la transacción se considera finalizarla de manera confiable; y
- d) Los costos incurridos para la transacción y los costos de terminación de la transacción se pueden valorar de manera confiable.

Cuando existe la incertidumbre sobre un monto ya incluido como ingreso que ya no será recuperable, este se considerará como gasto, o sea que solo se considerará como ingreso el monto que cubra los gastos incurridos hasta ese momento en la transacción y el resto que se considera irrecuperable se considerara como gasto.

Ejemplo de los ingresos cancelados irrecuperables.

Se prestan servicios de metrología (calibración de balanzas industriales) por \$10,000 los que debían ser cancelados al finalizar el trabajo (un mes después),

Un mes después de finalizar el periodo de pago solamente se había recibido un pago por el 80%,(valor que cubre los costos incurridos), considerándose el 20% restante como irrecuperable.

Código	Concepto	Debe	Haber
	Pda No 1		
21314	DM por venta de bienes y servicios	\$ 10,000	
21314xxx	ARISA		
85807	Venta de servicios públicos		\$ 10,000
85807xxx	Servicios profesionales v/ registro del ingreso de \$10,000 por servicio de calibración.		

Registro del ingreso por el 80% pagado

Código	Concepto	Debe	Haber
	Pda No 2		
21109	Bancos	\$ 8,000	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21314	DM por venta de bienes y servicios		\$ 8,000
21314xxx	ARISA v/ registro del porcentaje cancelado un mes después.		

registro del 20% restante considerado como no recuperable

Código	Concepto	Debe	Haber
	Pda No 3		
83814	Gastos por ctas irrecuperables	\$ 2,000	
83814xxx	Servicio de metrología		
21314	DM por venta de bienes y servicios		\$ 2,000
21314xxx	ARISA v/registro por ajuste hecho al ingreso devengado que no será percibido.		

La entidad estará en condiciones de hacer estimaciones favorables cuando se haya llegado a un acuerdo sobre lo siguiente:

- a) Los derechos legalmente exigibles de cada una de las partes de suministrar un servicio y recibir la paga.
- b) El valor razonable de la transacción; y
- c) La forma y términos de liquidación.

Queda bajo criterio de la entidad en crear un sistema para valorar la terminación de una transacción, el cual deberá incluir:

- a) Inspecciones del trabajo ejecutado.
- b) Los servicios ejecutados a la fecha, tomados como porcentajes del total de servicios por ejecutar; y
- c) El porcentaje de los costos incurridos a la fecha con respecto a los costos totales estimados para la transacción los cuales deben reflejar los servicios ejecutados o por ejecutar.

VENTA DE BIENES

El ingreso proveniente de la venta de bienes será reconocido cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Cuando la entidad haya transferido el dominio de los bienes;
- b) La entidad ya no pueda ejercer ningún tipo de poder sobre los bienes vendidos;
- c) Que el monto del ingreso pueda ser valuado de manera confiable; y
- d) Que la probabilidad de recibir los beneficios económicos sean bastantes considerables.

Si en la entidad existiere un porcentaje de riesgo en una transacción que afectara significativamente a la entidad esta no se reconocerá como una venta ni como ingreso; hasta que el riesgo deje de existir y la transmisión se de cómo finalizada ya sea de manera satisfactoria o insatisfactoria.

Ejemplo de situaciones que puedan representar riesgos significativos para la entidad:

- a) Cuando la entidad retenga la obligación por una ejecución insatisfactoria no cubierta por las estipulaciones normales de la garantía post-venta;

- b) Cuando no se tenga la seguridad de recuperar el ingreso de la venta debido a factores externos;
- c) Cuando el precio de los bienes incluya la instalación de los mismos y esta no haya sido consumada; y
- d) Cuando se tenga una incertidumbre de que el comprador pueda devolver los bienes debido a un derecho que lo respalde.

Ejemplo hipotético.

Se vende vehículo al contado en \$2,500 cuyo costo es de \$3,200 y su depreciación es de \$400

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1		
21321	D.M x venta de activos fijos	\$ 2,500	
21321xxx	Julio morales		
85811	Venta de vehículo de transporte		\$ 2,500
85811xxx	Equipo de transporte v/ Devengamiento del ingreso por el vehículo vendido		

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 2		
24199	Depreciación	\$ 400	
24199001	Depreciación acumulada		
83805	Costo de venta de bienes de uso	\$ 2,800	
83805001	Vehículo de transporte		
24117	Equipo de transporte		\$ 3,200
24117001	Vehículo de transporte v/ para dar de baja al vehículo vendido		

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 3-		
21109	Bancos	\$ 2,500	
21109001	Banco poli		
21321	D.M x venta de activos fijos		\$ 2,500
21321005	Julio morales v/cancelación de venta de vehículo		

INTERESES, REGALÍAS Y DIVIDENDOS.

El ingreso proveniente del uso dado por un tercero a activos de la entidad y que genera para está, intereses, regalías y dividendos deberán reconocerse cuando:

- a) Sea probable que los beneficios económicos o el potencial del servicio asociado a la transacción fluirán a la entidad; y
- b) El monto del ingreso pueda valuarse de manera confiable.

Los ingresos provenientes de intereses, regalías y dividendos serán tratados de la siguiente manera:

- a) Los intereses deberán reconocerse en una proporción de tiempo que tome en cuenta el rendimiento efectivo del activo;
- b) Las regalías deberán reconocerse conforme se vayan ganando; y
- c) Los dividendos y sus equivalentes deberán reconocerse cuando los derechos de los accionistas o de la entidad hayan sido reconocidos.

EJEMPLO: Se obtuvo ingresos del banco centroamericano por rentabilidad de depósitos a plazos en el interior por \$ 35,000.00 que se remesan al banco salvadoreño.

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1		
21315	D.M ingresos financieros y otros	\$ 35,000	
21315xxx	Banco centroamericano		
85503	Rentabilidad de inversiones financieras		\$ 35,000
85503xxx	Depósitos a plazo v/ Devengamiento rentabilidad obtenida		
	Partida 2		
21109	Bancos	\$ 35,000	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21315	D.M ingresos financieros y otros		\$ 35,000
21315xxx	Banco centroamericano v/cancelación de rentabilidad obtenida		

REVELACIONES

La entidad debe revelar:

- a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos, incluyendo los métodos adoptados para determinar la etapa de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicio.
- b) El monto de cada una de las categorías significativas de los ingresos reconocidas durante el ejercicio, incluyendo los ingresos provenientes de:
 - i) Prestación de servicio.
 - ii) Venta de Bienes.
 - iii) Intereses.
 - iv) Regalías.
 - v) Dividendos o sus equivalentes.
 - vi) El monto de los ingresos provenientes del intercambio de los bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías significativas de ingresos.

COMENTARIO

En la norma internacional se tratan los ingresos provenientes de transacciones de intercambios, los cuales a la fecha en El Salvador no son muy comunes ya que la mayoría de instituciones del sector público funciona a través de subvenciones o transferencias de fondos las cuales para efectos de la NICSP no son considerados como ingresos provenientes de transacciones de intercambios.

Por lo tanto los ingresos por transacciones de intercambios se podrían considerar a las ventas de activos fijos en los cuales se genere una ganancia o pérdida con respecto al valor que dichos bienes poseen en los libros, los cuales son registrados de una manera similar al

tratamiento que proporciona la norma, con excepción que la norma internacional ofrece una forma de registros más detallada para lo cual establece algunos parámetros de revelaciones de información que debe contener la forma de registrar los ingresos.

En la contabilidad gubernamental actual los ingresos que son percibidos por transacciones similares a las establecidas por la NICSP, son registradas bajo el método del devengado; sin embargo los procedimientos de control interno utilizados para su registro pueden ser reforzadas por las que establece la norma internacional.

NICSP No 10

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIA.

ALCANCE.

La norma se refiere a la contabilización de operaciones en una economía hiperinflacionaria donde la moneda pierde poder adquisitivo con una rapidez tal que la comparación entre montos de transacciones y otros hechos ocurridos en momentos diferentes, aun dentro del mismo ejercicio de presentación se vuelve engañosa.

APLICACIÓN.

La hiperinflación es identificable por ciertas características del ambiente económico de un país; ejemplos de algunas características de un país con una economía hiperinflacionaria son las presentadas en el Capítulo 1.7.11.

Es preferible que todas las entidades que presenten su información en la moneda de una misma economía hiperinflacionaria apliquen la presente norma.

En todo caso, esta norma se debe aplicar a los estados financieros de toda entidad desde el inicio del ejercicio de presentación en que la entidad identifique la existencia de hiperinflación.

La normativa gubernamental manifiesta de una manera consecuente que se requerirá usar un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general; con el objetivo de elaborar estados financieros aptos para poder compararlos y consolidarlos, ya que, la norma establece que para comparar y consolidar estados financieros, estos deben estar conformados por cifras que representen de manera uniforme el valor real de la moneda; caso contrario los estados financieros no se podrían comparar ni consolidar de manera confiable ya que se corre el riesgo de presentar cifras que en un futuro nos arrojen resultados engañosos que nos lleven a tomar malas decisiones.

REEXPRESIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Estado de Situación Financiera.

Los montos del estado de situación financiera que no estén expresados en función de la unidad de valor vigente a la fecha de presentación, deben ser reexpresados aplicando un índice general de precios; con el fin de darle cumplimiento a lo establecido por la norma en cuanto a las características que debe contener el estado de situación financiera; tomando en cuenta siempre que el índice de precios que se tomará para la reexpresión debe ser vigente a la fecha en que se inicie dicha operación aunado a la uniformidad que debe existir del índice para con el o los estados financieros involucrados en la reexpresión.

Estado de Desempeño Financiero.

Todas la partidas del estado de gestión financiera se expresaran en función de la unidad de valuación vigente a la fecha de presentación, por lo tanto, será necesario reexpresar todos los montos aplicando el cambio en el índice general de precios.

Estado de Flujo de Efectivo.

La norma requiere que todas las partidas del estado de flujo de efectivo sean reexpresadas en función de valuación vigente a la fecha de presentación.

REVELACIONES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS:

- a) El hecho de que los estados financieros y las cifras que guarden correspondencia con las de los ejercicios anteriores se han reexpresado en función de los cambios ocurridos en el poder adquisitivo general de la moneda de presentación y, como consecuencia, se presentan expresados en términos de la unidad de valor vigente a la fecha de presentación; y
- b) La entidad y nivel del índice de precios a la fecha de presentación y el movimiento del índice durante los ejercicios de presentación actual y anterior.

COMENTARIO.

En el Salvador existe una programación monetaria y financiera, que tiene por objeto compatibilizar los flujos monetarios de la Balanza de Pagos, del Sector Fiscal y del Sector Financiero, con la evolución de los precios y de la producción real de la economía dentro

de un marco de estabilidad macroeconómica que contribuye al logro de los objetivos económicos y sociales del gobierno, donde los responsables de la coordinación son:

El Banco Central de Reserva de El Salvador y El Ministerio de Hacienda coordinarán anualmente el Programa Monetario y Financiero, dicho programa deberá incluir las metas relacionadas con la inflación, reservas internacionales netas y los coeficientes de ahorro e inversión pública en relación al Producto Interno Bruto.

En El Salvador, según los informes presentados por el Banco Central de Reserva por los últimos 10 años la tasa de inflación no sobrepasa del 5% por lo que actualmente no se considera una hiperinflación.¹³

En el año 2003, según el informe presentado por esta institución la inflación fue de 4.1%., esto viene dado a la solidez económica financiera que el país tiene, debido a que la relación histórica del colón con el dólar americano desde los años 90`s no sufrió cambios relevantes que alteraran la inflación ya que los tipos de cambios que se manejaban oscilaban entre uno y tres centavos de colón de diferencia del tipo de cambio vigente por dólar americano. Por ejemplo se mantenía entre ¢ 8.72 y ¢ 8.74 por dólar americano.

En el año 2001 El Salvador, toma como moneda de curso legal el dólar americano, sobre la base de ocho colones con setenta y cinco centavos de colón por un dólar americano.

Por la manera en que se ha venido comportando la economía de El Salvador y por el tipo de cambio fijo adoptado en el año 2001 entre el colón y el dólar, se puede establecer que la NICSP No 10 no es de aplicabilidad para el sector público de El Salvador.

Ejemplo hipotético que ilustra el proceso de reexpresión del renglón de inventario del

¹³ Boletín económico 4to. Trimestre del 2003, emitido por el Banco Central de Reserva.

Balance de Situación Financiera; para lo cual se ha considerado lo siguiente:

Se ha establecido que las existencias disponibles al final del ejercicio del ejercicio de presentación habían sido adquiridas cuando la inflación general era de 170 y el índice general de precios a finales del ejercicio fue de 180.

NOMBRE DE LA ENTIDAD DEL SECTOR PUBLICO
BALANCE DE SITUACIÓN FINANCIERA
(Cifras en \$ miles de unidades monetarias)

	<u>01/01/X2</u>	<u>31/12/X2</u>	Factor de Indexación	31/12/X2 Reexpresado	Superávit / Déficit
Activo					
Activos Corrientes					
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	X			
Cuentas por cobrar	X	X			
Inventarios	0	2,000	180/170	2,118	118
Pagos Anticipados	X	X			
Inversiones	X	X			
Activo no Corrientes					
Cuentas por cobrar	X	X			
Inversiones	X	X			
Otros activos financieros	X	X			
Infraestructura, planta y equipo	X	X			
Activos intangibles	X	X			
Otros activos no financieros	X	X			
Total de Activos	<u>X</u>	<u>2,000</u>		<u>2,118</u>	<u>118</u>

NICSP 11

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

ALCANCE

La presente norma trata sobre los lineamientos para la contabilización de los contratos de construcción por parte de la entidad contratista. Esta norma no es de aplicación para las empresas públicas comerciales.

APLICACIÓN

CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

El contrato de construcción es el convenio que se pacta entre una entidad contratista (entendiéndose por esta, la que celebra contratos para construir instalaciones, producir bienes o prestar servicios.) y otra entidad, la construcción de un determinado activo, ya sea un puente, un edificio, una represa, un oleoducto, un camino o un túnel; se puede también pactar la construcción de una serie de activos que estén estrechamente interrelacionados o que sean interdependientes en cuanto a su diseño, tecnología y función o en cuanto a su propósito o uso final, ejemplo de esos contratos incluyen, lo relacionados con la construcción de sistemas de redes de suministros de agua, refinerías y otros activos de infraestructura compleja.

En lo relacionado al sector público de El Salvador, la institución que puede desempeñar el papel de contratista para realizar las operaciones del contrato de construcción es el Ministerio de Obras públicas, debido a que este se encarga de la infraestructura vial.

La norma permite clasificar los contratos de construcción en: contratos a precio fijo y contratos al costo o al costo plus.

CONTRATO AL COSTO O AL COSTO PLUS.

Es aquel contrato de construcción en el que al contratista se le reembolsan los costos que son permisibles o que, de algún modo, están definidos.

Los contratos al costo y al costo plus comprenden contratos tanto de tipo comercial como de tipo no comercial, estos especificarán que el ingreso para cubrir los costos de

construcción del contratista en la forma acordada, y para generar un margen de utilidad, será provisto por las otras partes del contrato, asimismo la entidad del sector público puede celebrar un contrato de tipo no comercial es decir formar un activo para otra entidad, a cambio de que la otra entidad le reembolsen los costos o parte de éstos, que pueden comprender los reembolsos de la entidad, subsidios o financiamientos de terceros para los fines específicos de la construcción.

CONTRATO A PRECIO FIJO.

Es aquel en que el contratista conviene en un precio fijo para el contrato, o en una tasa fija por unidad de producción, y que, en algunos casos, está sujeta a cláusulas de escalamiento de costos.

En muchas jurisdicciones en la que una entidad del sector público construye activos para otra entidad del sector público, el costo de la actividad de construcción no se recupera directamente de la beneficiaria de la obra, sino se financia indirectamente por medio de la asignación de fondos generales del gobierno, para este caso se clasifica como contrato a precio fijo.

El ingreso del contrato debe comprender:

- (a) El monto inicial del ingreso convenido en el contrato; y
- (b) Las variaciones de la obra contratada, los reclamos y pago de incentivos.

Ejemplo hipotético.

La entidad de caminos, realiza un contrato de construcción para construir un túnel a la entidad ISTU, lo que le permite obtener ingresos totales por la cantidad de \$1,000,000 clasificándolos de acuerdo a cada una de las especificaciones siguientes:

- El monto inicial del ingreso consiste en \$ 770,000
- El cliente aprueba una variación que representa para el contrato un aumento de \$200,000
- El contratista cobra al cliente por concepto de reclamo (causó un atraso en el diseño), la cantidad de \$30,000
- El cliente paga un incentivo al contratista por un valor de \$100,000 para que termine la construcción en menos tiempo del estipulado.

El ingreso del contrato, tanto la valuación inicial como la actual se ven afectados por una variedad de incertidumbres que dependen del resultados de hechos futuros, como por ejemplo, que la validez de la ejecución no es completa, el cliente no está en capacidad de cumplir con su obligación o cuando el contratista no puede terminar el contrato, por lo tanto deberán realizarse modificaciones a las estimaciones según los hechos van ocurriendo y las incertidumbres se van resolviendo.

El ingreso se ve afectado al aumentar o disminuir debido a que el contratista y el cliente lleguen a acuerdos sobre variaciones o reclamos, al igual puede aumentar de acuerdo a escalamientos de costos, o de otras cláusulas, puede disminuir por penalidades por las demoras incurridas por el contratista o bien cuando un contrato a precio fijo involucra por unidad de producción, el ingreso aumenta o disminuye según el número de unidades de producción.

COSTOS ACUMULABLES A LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN.

El período comprendido en el cual se deberán atribuir los costos de un contrato de construcción, es el aquel que inicia con el acuerdo de las partes del contrato y al término de este. Los costos atribuibles al contrato pueden identificarse separadamente.

Los costos relacionados directamente con el contrato específico incluyen:

- Los costos de mano de obra en el sitio, incluyendo supervisión en el sitio;
- los costos de materiales utilizados en la construcción, la depreciación de la maquinaria y equipo usado para efectos del contrato;
- los costos por traslado de maquinaria, equipo y materiales al sitio del contrato y del sitio del contrato a su lugar de procedencia;
- los costos del alquiler de maquinaria y equipo;
- los costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- los costos estimados de las garantías; y
- los reclamos de terceros.

Los costos que pueden atribuirse a la actividad del contrato en general y asignarse a contratos específicos del mismo pueden ser:

- Los seguros;
- Los costos de diseño que no estén directamente relacionados con un contrato específico; y
- los gastos generales que son considerados como costos y que pueden atribuírseles a la actividad del contrato general y asignársele al contrato específico.

Los costos que no pueden atribuírsele a la actividad del contrato o que no pueden asignarse al contrato, se excluyen de los costos del contrato de construcción, los cuales comprenden:

- costos de venta;
- costos de investigación y desarrollo que no estén especificados en el contrato; y
- la depreciación de maquinaria y equipo ocioso que no se use para un contrato en particular.

RECONOCIMIENTO DEL INGRESO Y GASTOS DEL CONTRATO.

Método de porcentaje de avance del contrato.

El método que reconoce el ingreso y gastos por referencia a la etapa de avance del contrato, se le conoce como método del porcentaje de avance, que contrapone el ingreso a los costos incurridos para poder alcanzar la etapa de avance, lo que permite presentar el ingreso, gastos y superávit o déficit atribuible a la proporción ejecutada de la obra.

Por este método el ingreso del contrato es reconocido en el estado de gestión financiera de los ejercicios en que se ejecuta la obra; los costos del contrato se reconocen como gastos en el estado de gestión financiera, sin embargo cuando lo que se busca al inicio del contrato, es recuperar, de las otras partes contratantes el total de los costos de contrato, todo exceso previsto para los costos totales sobre los ingresos totales debe reconocerse como un gasto inmediatamente.

Una entidad puede estar en capacidad de hacer estimaciones confiables si se ha aceptado un contrato que establece los derechos con validez ejecutables de cada una de las partes con respecto al activo por construir, el pago que se va a recibir a cambio y la forma y términos de liquidación.

Cuando la etapa de avance se determina por referencia a los costos del contrato incurridos a una fecha, en estos costos se incluye sólo aquellos que se reflejen la parte ejecutada de la obra, ejemplos de costos que se excluyen tenemos:

- (a) los costos del contrato que se relacionan con la actividad futura del contrato, tales como los costos de materiales que han sido entregados en un sitio contratado o separados para usarlos para el contrato pero que aún no han sido instalados; y
- (b) los pagos hechos a los sub-contratistas como anticipos por la obra por ejecutar bajo el sub-contrato.

En la etapa inicial del contrato puede suceder que los resultados no puedan estimarse de manera confiable, sin embargo la entidad puede llegar a recuperar los costos incurridos por lo tanto, el ingreso del contrato se reconoce solo hasta por el monto de los costos incurrido que serán recuperables, y por tal motivo tampoco se reconocen ningún superávit o déficit, no así que puede haber una probabilidad de que los costos totales excedan al ingreso total del mismo, en tal caso cualquier excedente para los costos totales del contrato sobre el ingreso total se reconoce inmediatamente como gasto.

.

RECONOCIMIENTO DEL DÉFICIT PREVISTO

Con respecto a los contratos de construcción en el que se busca al inicio del contrato recuperar de las otras contratantes, los costos totales del contrato, cuando se dé la probabilidad de que los costos totales del contrato sean mayores al ingreso total del contrato, el déficit previsto deberá reconocerse inmediatamente como un gasto.

CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES.

El método de porcentaje de avance se aplica acumulativamente, en cada ejercicio de presentación, a las estimaciones corrientes de ingreso y de los costos del contrato. Por lo tanto el efecto de un cambio en la estimación del ingreso o de los costos del contrato, o el efecto de un cambio de la estimación de los resultados del contrato, se deben contabilizar como un cambio en la estimación contable. Las estimaciones cambiadas serán usadas para determinar el monto de ingreso y los gastos reconocidos en el estado de gestión financiera del ejercicio en el cual se hizo el cambio y los ejercicios subsiguientes.

REVELACIONES

La entidad deberá revelar la siguiente información:

- a) el monto del ingreso del contrato que ha sido reconocido durante el ejercicio;
- b) los métodos usados para determinar el ingreso del contrato reconocido para el ejercicio;
- c) los métodos usados para determinar la etapa de avance de los contratos en ejecución.

Ejemplo hipotético de contrato de tipo no comercial .

El Ministerio de Obras Públicas (contratista), tiene un contrato para edificar un puente a la Alcaldía de Cuscatancingo, quien es el que pagará la obra. El contrato especifica los requisitos de la construcción, incluyendo proyecciones de costos, especificaciones técnicas, la forma de pago y el tiempo de terminación de la obra.

La estimación inicial de los costos de construcción es de \$8,000; la edificación del puente tardará tres años para su construcción. La proyección realizada para la construcción del

proyecto son las que efectivamente se ejecutarán por tratarse de una entidad gubernamental que no percibe lucro.

Al presentar la finalización de la etapa de porcentaje de avance del contrato se recibe lo pactado.

Desarrollo.

El siguiente es el resumen de los datos financieros del período de construcción

	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Monto Inicial del ingreso acordado en el contrato	\$ 8,000	\$ 8,000	\$ 8,000
Total de ingresos del contrato	<u>8,000</u>	<u>8,000</u>	<u>8,000</u>
Costos del contrato incurridos a la fecha	2,080	5,920	8,000
Costos del contrato por terminar	<u>5,920</u>	<u>2,080</u>	<u>-o-</u>
Total costos del contrato estimados	8,000	8,000	8,000
Etapas de avance de la construcción	26%	74%	100%

Los siguientes son los montos de ingreso y gastos del contrato, reconocidos en el Estado de desempeño económico de los años de referencia

	<u>A la fecha</u>	<u>Reconoc. en años Precedentes</u>	<u>Reconoc. en año en curso</u>
<u>Año 1</u>			
Ingreso (8,000 x 0,26)	\$ 2,080		\$ 2,080
Gastos (8,000 x 0,26)	2,080		2,080
<u>Año 2</u>			
Ingreso (8,000 x 0,74)	5,920	\$ 2,080	3,840
Gastos (8,000 x 0,74)	5,920	2,080	3,840
<u>Año 3</u>			
Ingreso (8,000 x 1,00)	8,000	5,920	2,080
Gastos (8,000 x 1,00)	8,000	5,920	2,080

Registros contables(durante los 3 años)		Año 1		Año 2		Año 3	
Cuenta	Descripción	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
Pda x-1							
21314	DM por vta. de bienes y servicios	\$ 8,000					
21314xxx	Alcaldía de Cuscatancingo						
85807	Venta de servicios públicos		8,000				
85807xxx	Servicios de construcción v/por Devengamiento del ingreso por construcción de puente						
Pda x-2							
21109	Banco	\$ 2,080		\$ 3,840		\$ 2,080	
21109xxx	Banco Salvadoreño						
21314	DM por vta de bienes y servicios		\$ 2,080		\$ 3,840		\$ 2,080
21314xxx	Alcaldía de Cuscatancingo v/por el ingreso recibido por avance del proyecto						
Pda x-3							
83803	Costo de venta por servicio	\$ 2,080		\$ 3,840		\$ 2,080	
83803xxx	Costos por construcción						
41354	AM por adquisición de B y S		\$ 2,080		\$ 3,840		\$ 2,080
41354xxx	Distribuidora de materiales de construcción v/por Devengamiento del gasto incurrido						
Pda x-4							
41354	AM por adquisición de B y S	\$ 2,080		\$ 3,840		\$ 2,080	
41354xxx	Distribuidora de materiales de construcción						
21109	Banco		\$ 2,080		\$ 3,840		\$ 2,080
21109xxx	Banco Salvadoreño v/contabilización pago materiales						

COMENTARIO

El Estado podría adoptar esta NICSP, con el propósito de ser contratista para si mismo (entre instituciones), en el sentido de construir para las entidades públicas; de tal forma que los ingresos obtenidos por empréstitos, donaciones y otras figuras similares sean usados de una manera transparente, sin necesidad de licitaciones que en gran manera benefician a terceros. El Estado deberá de invertir en maquinaria, mano de obra e infraestructura mas avanzada, aunque tales cambios son significativos, sería de beneficio y se podría valorar confiablemente tanto los ingresos como los gastos incurridos.

Sin embargo el tratamiento contable de esta norma, no es de aplicación al sector gubernamental, considerando que la razón de ser y naturaleza de las entidades es la prestación de servicios sin fines de lucro.

NICSP No 12 EXISTENCIAS

ALCANCE

La presente norma prescribe el tratamiento contable de la determinación de los costos históricos que forman parte de las existencias, asimismo de la determinación del valor neto realizable.

La norma internacional no considera como existencias, los títulos valores, existencias de productores de ganado y las existencias utilizadas en trabajos en proceso referentes a servicios que se van a suministrar sin ninguna retribución a cambio.

APLICACION

EXISTENCIA

Comprenden bienes comprados y mantenidos para su venta, al igual que los terrenos y otros inmuebles mantenidos para este mismo propósito, las existencias también comprenden productos terminados producidos por la entidad, materiales y suministros listos para su uso en la producción y bienes que serán distribuidos a terceros sin recibir una contraprestación a cambio o recibiendo un importe nominal. En el caso del sector público las existencias tendrán más relación con el suministro de servicios que con la venta.

Dentro de las existencias que se pueden incluir en el sector público se encuentran las municiones, suministros consumibles, materiales de mantenimiento, repuestos para maquinaria y equipo, suministros del servicio postal mantenidos para la venta y terrenos y edificios mantenidos para la venta, etc.

VALUACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

La presente norma internacional considera dos métodos para valuar los inventarios los cuales son: al costo o valor realizable neto, el valor más bajo.

Costo de existencia.

El costo de existencias deberá comprender todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para poner las existencias en su lugar y condición para su uso consumo o venta las cuales se describen a continuación:

Costo de la compra.

Comprenden el precio, los derechos de importación y otros impuestos, así como los costos de transporte, manipulación y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y suministros, así mismo se deducen los descuentos, rebajas y otros conceptos similares.

Costos de transformación.

Son los costos aplicados y relacionados directamente con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa, gastos de fabricación fijos como por ejemplo la depreciación, mantenimiento de edificio, maquinaria y equipo, energía eléctrica, agua, teléfono; y los gastos de fabricación variables como por ejemplo, materiales indirectos y mano de obra indirecta.

Otros costos.

Los costos diversos se incluyen en el costo de las existencias sólo en el grado en que se hayan incurridos en ellos para poner las existencias en su ubicación y condición presente.

El costo de existencias de las partidas que ordinariamente no son intercambiables, y el de los bienes o servicios producidos que se separan para proyectos específicos, deben asignarse mediante la identificación específica de sus costos individuales.

Ejemplo hipotético.

- a) El día 10/07/03 la UACI de la Dirección de Correos de El Salvador, realiza orden de compra a la imprenta Moore, S.A. de C.V. para la fabricación de 50,000 estampillas conmemorativas a las fiestas patrias a celebrarse en el mes de septiembre, el valor de cada estampilla es de \$0.03 cts. por cada una.
- b) El día 20/07/03, la Dirección de Correos envía a dos empleados en horas no laborales (por lo que se les pagará horas extras), a traer las estampillas a la imprenta, el servicio de transporte lo proporcionó “transporte S.A.”.
- c) El 25/08/03 la Dirección de Correos, se encuentra estudiando el precio de venta de las estampillas, teniendo la siguiente información.

Desarrollo del ejercicio hipotético.

Detalle de costos incurridos

<u>Costos de Existencias</u>		\$1.660
Costos de Compra		
Compra de 50,000 estampillas a \$0,03 c/u	\$ 1,500	
Gastos de transporte	90	
Otros gastos (horas extras)	<u>70</u>	
Costo Neto de existencias	1,660	
Precio de una estampilla	0,03	
% de utilidad 25%	<u>0,01</u>	
Precio de venta por cada estampilla		\$ 0.04

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda 1			
23105	Productos de papel e impresos	\$ 1,500	
23105xxx	Estampillas		
41354	AM por adquisición de productos para la venta		\$ 1,500
41354xxx	Moore, S.A. de C.V. v/ por Devengamiento de adquisición de 50,000 estampillas		

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
Pda 2				
23105	Productos de papel e impresos		\$ 160	
23105xxx	Transporte	90		
23105xxx	Horas extras	70		
41354	AM por adquisición de productos para la venta			\$ 160
41354xxx	Transporte S.A.	90		
41354xxx	Horacio Gómez	35		
41354xxx	Oscar Pérez	35		
	v/ registro Devengamiento de gastos de combustible y otros gastos			
Pda 3				
41354	AM por adquisición de productos para la venta		\$ 1,660	
41354xxx	Moore, S.A. de C.V.	1,500		
41354xxx	Transporte S.A.	90		
41354xxx	Horacio Gómez	35		
41354xxx	Oscar Pérez	35		
21109	Bancos			\$ 1,660
21109xxx	Banco Salvadoreño v/ registro pago de artículos			

FORMULAS DE COSTEO

Se debe usar el mismo método de costeo para todas las existencias que tienen similar naturaleza y uso para la entidad.

La fórmula PEPS asume que las partidas de las existencias que se compraron primero se han vendido primero, por lo que las partidas que quedan en existencia al final del ejercicio son las más recientemente compradas o producidas. Al utilizar el costo promedio

ponderado, el costo de cada partida se determina mediante el promedio ponderado del costo de las partidas similares compradas o producidas durante dicho ejercicio. El promedio puede ser calculado periódicamente o según cada envío adicional.

VALOR REALIZABLE NETO.

El valor neto realizable se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, los costos estimados necesarios para su venta, intercambio o distribución. El costo de las existencias puede no ser recuperable si estas se encuentran dañadas o se han vuelto total o parcialmente obsoletas. Por lo que la práctica de reducir contablemente las existencias por debajo del costo, a su valor realizable neto, es consistente con el concepto de que los activos no deben arrastrarse a un monto que exceda a los beneficios económicos futuros potencial de servicios que se puede esperar al producir la venta, intercambio o uso.

REVELACIONES

Los estados financieros deberán revelar:

- (a) las políticas contables adaptadas para valuar las existencias, incluyendo la fórmula de costos usados;
- (b) el monto total arrastrado por las existencias y el monto arrastrado por las clases, establecidas, estas según una clasificación apropiada por la entidad ;
- (c) el monto de la reversión de las reducciones contables que se hayan reconocidos en el estado de rendimiento financiero;
- (d) las circunstancias o hechos que condujeron a la reversión de las reducciones contables de las existencias; y

(e) el monto arrastrado por las existencias puestas en prenda como garantía de obligaciones.

Ejemplo hipotético Determinando formulas de costeo.

Una entidad del sector público que se dedica a compra y venta de bienes y tiene que comprar mercadería ya que la demanda se ha duplicado, por lo que inicialmente compra un artículo por \$30, luego el siguiente día adquiere otra por \$40, y posteriormente compra dos más con un precio de \$53 y se considera que se venderá un envase por \$90.

Se considera además que al final del período el valor de venta de cada envase es de \$40 y se estima incurrir en costos de \$5 por unidad para realizar la venta.

	PM
Ventas	\$ 90
Costo de Ventas	<u>\$ 44</u>
Utilidad Bruta de	\$ 46

Calculo Costo de Ventas:

Inventario Inicial	\$ 0
Compras (cuatro unidades)	<u>\$ 176</u>
1 a \$ 30 = \$ 30	
1 a \$ 40 = \$ 40	
<u>2 a \$ 53 = \$106</u>	
4 \$ 176	

Mercadería Disponible para la venta **\$ 176**

Inventario Final (Día Viernes)

1 a \$40 = \$ 40
 2 a \$53 = \$106 (descargo 1 de primer compra)

Ó

Promedio ponderado es

176/4 = por unidad, por lo tanto
 3 unidades a \$44 = \$132 \$ 132
 Costo de la mercadería vendida el viernes **\$ 44**

DETERMINACION DEL VNR:

Valor posible de venta	\$ 40
Costos estimados para realizar la venta	\$ 5
VNR	<u>\$ 35</u>
COSTO TOTAL DE INVENTARIOS	\$ 105

Comentario.

En la actualidad, la contabilidad del sector público no cuenta con una normativa exclusiva para existencias, debido a que la misión de las entidades no es producir para obtener utilidades, ya que todas persiguen un fin común, es decir prestar servicios y satisfacer necesidades sociales.

Con relación a la presentación en los estados financieros, no existe una norma específica sobre las revelaciones que deben contener los estados financieros acerca de las existencias.

Al analizar la normativa internacional, se observa que sería importante tomarla en cuenta para su armonización con la normativa gubernamental actual, ya que esta proporciona pautas importantes para mejorar la valuación, registro, presentación, así como también tener un mejor control sobre las existencias en las instituciones gubernamentales.

NICSP 13

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO

ALCANCE

La presente norma trata sobre la contabilización de los arrendamiento, con excepción a los que hace referencia el capítulo I (1. 7.14).

No es aplicable a las empresas públicas, ya que estas deberán regirse por lineamientos de las normas internacionales de contabilidad.

APLICACIÓN.

CLASIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO.

La clasificación que se hace de los arrendamientos se basa en el grado en que los riesgos y retribuciones atribuibles a la propiedad de un activo arrendado puede recaer en el arrendador (dueño del bien) o el arrendatario (el que obtiene el bien), dentro de estos riesgos se pueden incluir las posibilidades de pérdidas provenientes de la capacidad ociosa, obsolescencia tecnológica o cambios de valor producidos por las condiciones económicas que cambian; dentro de las retribuciones se mencionan los aspectos de un potencial de servicio o de un financiamiento lucrativo durante su vida útil y la obtención de una ganancia por la reevaluación del valor del activo.

Existen dos clases de contratos de arrendamiento los cuales son:

- a. Contrato de arrendamiento financiero
- b. Contrato de arrendamiento operativo

1. CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Es aquel que se transfiere sustancialmente todos los riesgos y retribuciones atribuibles a la propiedad.

2. CONTRATO ARRENDAMIENTO OPERATIVO

Es aquel tipo de arrendamiento donde no se trasfiere sustancialmente todos los riesgos y retribuciones atribuibles a la propiedad.

Para que un contrato de arrendamiento sea financiero u operativo depende de la esencia de las transacciones en vez de la forma del contrato. Dentro de las situaciones que se pueden mencionar para que se clasifiquen como arrendamiento financiero se encuentran:

- a) El contrato de arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo de arrendamiento;
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera será suficientemente más bajo que su valor razonable a la fecha en que la opción se vuelva ejercitable, habiendo así al inicio la razonable certidumbre de que la opción será ejercitada.
- c) Los activos arrendados son de una naturaleza especializada, que solo el arrendatario los puede usar sin tener que hacerles mayores modificaciones.

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL ARRENDATARIO.

Contrato de arrendamiento financiero.

El arrendatario al adquirir un activo por medio de un contrato financiero, obtiene los beneficios económicos o potencial de servicio proveniente del uso sobre dicho activo a cambio de aceptar la obligación de realizar los pagos por ese derecho un monto que es aproximado al valor razonable del activo y el correspondiente cargo financiero.

Al no reflejar las transacciones de arrendamiento en los estados financieros, los activos y pasivos de la entidad quedan subestimados, entonces es necesario que el arrendamiento financiero sea reconocido en los estados financieros del arrendatario como activo y, a la vez, como un pasivo representado por la obligación de efectuar pagos futuros de

arrendamiento. Al inicio del contrato de arrendamiento el activo y pasivo se reconocen en los estados financieros por igual monto.

Los pagos que se realicen por arrendamiento deberán ser imputados en proporción entre el cargo financiero y la reducción de la obligación pendiente, Para realizar la asignación del cargo financiero a los ejercicios transcurridos durante el plazo del arrendamiento, se puede recurrir a alguna forma de aproximación para simplificar el cálculo.

Depreciación del activo arrendado.

El monto depreciable de un activo se asigna a cada ejercicio económico transcurrido durante el período de uso, deberá hacerse de una forma sistemática y consistente con la política de depreciación que realice con los activos de su propiedad. Cuando exista la certeza que el activo se va a obtener al final del plazo de arrendamiento, el período a depreciar será el uso previsto, es decir la vida útil del activo, o bien el activo será depreciado durante el plazo de arrendamiento durante su vida útil lo que represente el tiempo más corto.

Revelaciones sobre los contratos de arrendamiento financiero.

- a) Dar la clase de activo, monto contable neto a la fecha de presentación;
- b) Una conciliación entre el total de pagos mínimos de arrendamiento a la fecha de presentación y el valor presente de los mismos;
- c) Una descripción general de los convenios de arrendamiento significativos del arrendatario.

Contratos de arrendamiento operativo.

Los pagos que se realicen por un arrendamiento operativo, el arrendatario deberá reconocerlos como un gasto en el estado de rendimiento financiero. Los gastos de servicio, como seguro y mantenimiento se deberán de reconocer de igual forma.

Revelaciones sobre los contratos de arrendamiento operativo:

- a) El total de los pagos mínimos de arrendamiento futuro bajo un contrato de arrendamiento operativo no rescindible;
- b) El total de los pagos mínimos de subarrendamiento futuros que se espera recibir bajo subarrendamiento no rescindibles a la fecha de presentación de la información financiera;
- c) Los pagos de arrendamiento y subarrendamiento reconocidos en estado de rendimiento financiero del ejercicio; y
- d) La descripción general de los convenios de arrendamiento significativos.

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL ARRENDADOR.

Contrato de arrendamiento financiero.

Las entidades del sector público que actúan como arrendadores de activos, pueden celebrar contratos de arrendamiento financiero, bajo una variedad de circunstancias. En el caso de una entidad que sea creada para fines especiales que sea responsable de la obtención centralizada de activos y suministros para todas las demás entidades.

Otras entidades pueden celebrar contratos en una forma más limitada y menos frecuente, es decir las entidades del sector público pueden transferir los activos de infraestructura existente, mediante arrendamiento financiero.

En el caso que las entidades del sector público tengan asociaciones con empresas privadas para construir nuevos activos físicos y de infraestructura de larga vida, en donde la entidad del sector privado asuma la responsabilidad mediante la compra o un arrendamiento financiero. Ejemplo un gobierno local puede construir un hospital y arrendar las instalaciones a una entidad del sector privado por un período de tiempo.

El arrendador deberá reconocer pagos por cobrar bajo un arrendamiento como un activo, en su estado de situación financiera, el arrendador deberá presentar esos activos como cuentas por cobrar por un monto igual a la inversión neta del arrendamiento.

El arrendador tiene como objetivo el asignar un ingreso financiero que deberá hacerlo en una forma sistemática y racional, durante el plazo que tiene como base un patrón que refleja una rentabilidad periódica constante sobre el saldo vigente de la inversión neta realizada por el arrendador en relación al arrendamiento financiero.

Revelaciones:

- a) Conciliación entre el total de la inversión bruta de arrendamiento a la fecha de presentación de la información financiera y el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento por cobrar en dicha fecha;
- b) El ingreso financiero no devengado;
- c) Los valores residuales no garantizados devengados en beneficio del arrendador;
- d) La provisión acumulada para los pagos mínimos de arrendamiento por cobrar incobrables; y
- e) Una descripción general de los convenios de arrendamientos significativos del arrendador.

Contrato de arrendamiento operativo.

Los costos incluyendo la depreciación, que se han incurrido para devengar el ingreso de arrendamiento se reconocen como un gasto. El ingreso de arrendamiento se reconoce como ingreso durante el plazo del arrendamiento.

La depreciación de los activos depreciables arrendados deberán hacerse en forma consistente con una política de depreciación normal del arrendador para los activos similares, y el cargo por la depreciación deberá calcularse en la forma establecida en la NICSP 17.

El arrendador deberá realizar las siguientes revelaciones:

- a) Los pagos mínimos de arrendamiento futuros bajo contratos de arrendamiento operativo no rescindible, por la suma total;
- b) Una descripción general de los convenios de arrendamiento significativos del arrendador.

Ejercicio hipotético de arrendamiento financiero.

Durante el año 2003 la entidad MOP celebró un contrato de arrendamiento con la entidad “construcción” por una máquina compactadora que será utilizada en el proceso de construcción del periférico.

Antecedentes:

- 1 La entidad MOP es una institución que se dedica a la contratación de maquinaria utilizada para la construcción; con la finalidad de darlas en arrendamiento a las diferentes entidades que operan en la construcción.

- 2 La entidad “Construcción” (arrendatario), adquiere en enero del 2003 una máquina compactadora en calidad de arrendamiento financiero por un monto de \$20,000.
- 3 El valor justo del bien arrendado al inicio del arrendamiento, 01 de enero 2003, asciende a un monto de \$20,000.
- 4 El arrendador estima que la vida económica del bien que se dará en arrendamiento es de 8 años.
- 5 El arrendamiento es por un plazo fijo no rescindible de 5 años, con un valor de cuota de \$4,800 pagados al final de cada año. El arrendatario garantiza el valor residual al final del plazo de cinco años en un importe de \$4,000. El arrendatario recibirá el posible exceso del precio de venta del bien respecto al importe garantizado al final del plazo de arrendamiento.
- 6 La entidad “Construcción”, tiene como política amortizar sus propias máquinas utilizando el método de línea recta.
- 7 La tasa de interés del arrendamiento es del 11.21% anual.

Determinación de cuotas mínimas del arrendamiento para el arrendatario y el arrendador, las cuales se calculan de la siguiente manera:

	Monto en \$
Cuotas mínimas del arrendamiento a lo largo del plazo de arrendamiento (4,800 X 5 años)	\$ 24,000
Valor residual garantizado al final del plazo de arrendamiento	<u>4,000</u>
Cuota mínima total del arrendamiento	<u>\$ 28,000</u>

El cuadro siguiente presenta los datos de los gastos de intereses del arrendamiento financiero, siguiendo la distribución de una hipoteca de pagos fijos, disminuyendo el gasto de interés a lo largo del tiempo, a medida que disminuye el saldo del principal.

Años	Cuotas	Intereses: Ingresos (arrendador) Gastos (arrendatario)	Principal : Entradas (arrendador) Pagos (arrendatario)	Saldo de Obligación
0	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 20,000
1	4,800	2,242	2,558	17,442
2	4,800	1,954	2,846	14,596
3	4,800	1,636	3,164	11,432
4	4,800	1,282	3,518	7,914
5	4,800	886	3,914	4,000
Total	\$ 24,000	\$ 8,000	\$ 16,000	\$ 4,000.

Contabilidad del arrendatario.

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 1			
24119	Maquinaria, equipo y mob. diversos	\$ 20,000	
24119xxx	Maquinaria y equipo en arrendamiento		
41361	AM por inversiones en activos fijos		\$ 20,000
41361xxx	Entidad Obras y Servicios v/ por registro Devengamiento de bien bajo arrendamiento financiero		
Pda # 2			
83815	Depreciación de bienes de uso	\$ 3,200	*
83815xxx	Maquinaria y equipo en arrendamiento		
24199	Depreciación acumulada		\$ 3,200
24199xxx	Maquinaria y equipo en arrendamiento v/ para reflejar el gasto de depreciación correspondiente al 1er año de arrendam.		

* Calculo: $20,000 - 4,000/4 = 3,200$

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 3			
84001 ¹⁴	Intereses financieros de bienes bajo arrendamiento financiero	\$ 2,242	*
84001xxx	Intereses por arrendamiento financiero		
41361	A.M. por inversiones en activo fijo		\$ 2,242
41361xxx	Entidad de Obras y Servicios v/ por provisión de intereses devengados en el primer pago sobre contrato		

* Calculo: $I = Pin = 20,000 \times 0.1121 \times 1 = 2,242$

¹⁴ Corresponde a cuenta creada con el propósito del desarrollo del ejemplo

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 4			
41361	A.M. por inversiones en activo fijo	\$ 4,800	
41336xxx	Entidad Obras y Servicios		
21109	Bancos		\$ 4,800
21109xxx	Banco Salvadoreño v/ primer abono correspondiente al contrato de arrendamiento		

Al final se tiene:

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 5			
41361	A.M. por inversiones en activo fijo	\$ 4,000	
41366xxx	Entidad Obras y Servicios		
24119	Maquinaria, equipo y mob. diversos		\$ 4,000
24119xxx	Maquinaria y equipo en arrendamiento v/ por la garantía del valor residual al final del plazo de cinco años		

Contabilidad del arrendador

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 1			
23117	Bienes Muebles	\$ 20,000	
23117002	Maquinaria y Equipo		
41361	AM por inversiones en activo fijo		\$ 20,000
41361xxx	Suplidora "X" v/ registro de costo de adquisición de maq compactadota		
Pda # 2			
21314	DM por vta de bienes y servicios	\$ 20,000	
21314xxx	Entidad MOP		
85811	Venta de bienes muebles		\$ 20,000
85811003	Venta de bienes diversos v/ por venta de maquinaria (compactadora) bajo contrato de arrendamiento financiero		
Pda # 3			
83804 ¹⁵	Costo de venta de bienes y servicios	\$ 20,000	
83804xxx	Venta de bienes		
23117	Bienes muebles		
23117002	maquinaria y equipo v/ costo de venta de maquina		\$ 20,000

¹⁵ Corresponde a cuenta creada con el propósito del desarrollo del ejemplo

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 4			
21315	DM por ingresos financieros y otros	\$ 2,242	
21315xxx	Entidad MOP		
85509	Arrendamiento de bienes		\$ 2,242
85509099	Arrendamiento de bienes diversos v/ por devengamiento de ingresos (la aplicación se hizo anualmente)		
Pda # 5			
21109	Bancos	\$ 4,800	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21315	DM por ingresos financieros y otros		\$ 4,800
21314xxx	Entidad MOP v/por cobranza de la letra #1 del contrato de arrendamiento financiero		

Al final se tiene un valor residual de \$4,000 por lo que se debe realizar la siguiente partida.

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 1			
23117	Bienes Muebles	\$ 4,000	
2317002	Maquinaria y Equipo		
21314	DM por inversiones en activo fijo		\$ 4,000
21314xxx	Suplidora "X" v/ por el importe del valor residual garantizado por el arrendatario		

Comentario.

En la actualidad en la contabilidad del sector público de El Salvador, no es aplicable el arrendamiento financiero y operativo ya que únicamente existe el arrendamiento simple y existe el registro de los ingresos por estos y para lo cual las cuentas específicas que están dadas; no obstante se ha realizado un ejercicio hipotético aplicado al sector público, con el propósito de obtener una idea sobre la posibilidad de utilizarse en el futuro la NICSP No 13.

NICSP 14.

HECHOS OCURRIDOS DESPUES DE LA FECHA DE PRESENTACION

ALCANCE

La norma se refiere a los hechos ocurridos (exclusivamente en las instituciones del sector público) después de la fecha de presentación y los separa en dos tipos:

1. Los hechos que demuestran situaciones que se venían generando a la fecha de presentación y que se deben ajustar.
2. Los que proporcionan indicativos del surgimiento de situaciones después de la fecha de presentación.

Los hechos a que se hace referencia en el párrafo anterior ocurridos en las empresas publicas serán tratados según lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

APLICACION

EJEMPLOS DE HECHOS QUE DEBEN SER AJUSTADOS.

- a) Los resultados de un litigio judicial en el cual la entidad ya tenía una obligación presente a la fecha de presentación, lo cual requiere que la entidad haga ajustes a la provisión ya reconocida o que reconozca una nueva en lugar de hacer la revelación de un pasivo contingente.
- b) La recepción de información después de la fecha de presentación que indique que en los estados financieros existe una cuenta con un saldo incorrecto; como por ejemplo la quiebra de una empresa la cual nos adeudaba formaba parte del saldo cuentas por cobrar el cual es necesario ajustarlo, entre otros.

- c) La determinación, después de la fecha de presentación, del costo de los activos comprados, o del producto de los activos vendidos, antes de la fecha de presentación.
- d) El establecimiento, después de la fecha de presentación, del monto de los ingresos cobrados durante el ejercicio de la presentación, que van a ser compartidos con otro gobierno bajo un acuerdo de participación de ingresos vigente durante el ejercicio de presentación.
- e) La determinación, después de la fecha de presentación, del pago de bonos por efectuar, si la entidad tuviera una obligación presente, legal o interpretativa, a la fecha de la presentación, para hacer tales pagos como consecuencia de hechos ocurridos antes de dicha fecha.
- f) El descubrimiento de un fraude o error que demuestre que los estados financieros eran incorrectos.

EJEMPLOS DE HECHOS QUE NO SON AJUSTABLES.

- a) Cuando la entidad ha adoptado la política de reevaluar los inmuebles al valor razonable, la declinación en el valor razonable de un inmueble ocurrida entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. La caída del valor razonable no se relaciona, por lo general, con la condición del inmueble a la fecha de presentación sino se reflejan circunstancias que han surgido en el ejercicio siguiente. Por tanto a pesar de su política de reevaluación regular la entidad no tiene que ajustar los montos reconocidos para sus inmuebles en los estados financieros. En forma

similar la entidad no tiene que actualizar los montos revelados para el inmueble a la fecha de presentación, aunque puede necesitar hacer una revelación adicional.

- b) Cuando la entidad encargada de operar particulares programas de servicio a la comunidad decide , después de la fecha de presentación pero antes de la autorización de los estados financieros, suministrar beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en dichos programas. La entidad no tiene que ajustar los gastos reconocidos en sus estados financieros del ejercicio de presentación corriente, aunque estos beneficios adicionales pueden llevar condiciones para su revelación como hechos no ajustables.

DIVIDENDOS/DISTRIBUCIONES

Si se declaran o acuerdan dividendos o distribuciones similares después de las fecha de presentación, la entidad no deberá reconocer dichas distribuciones como un pasivo a la fecha de presentación y deberá revelarlo de las dos formas siguientes:

- i) En el estado de situación financiera como un componente separado del activo neto/patrimonio
- ii) En las notas a los estados financieros.

EMPRESA EN MARCHA

Si posterior a la fecha de presentación, un Órgano rector toma la decisión de liquidar esa entidad o cesar su funcionamiento, la elaboración de los estados financieros no se podrá basar en el principio de Empresa en Marcha.

Deberá revelar bajo que método prepara sus estados financieros, además de los motivos que se consideraron para no considerar a la institución como negocio en marcha; como también si las actividades serán trasladadas a otra entidad y cualquier otra información que ayude a comprender el porque ya no se considerará el principio antes mencionado para la preparación de los estados financieros.

Ejemplos de hechos ocurridos después de la presentación que su no revelación podría ocasionar errores en la toma de decisiones:

- i) una disminución en el valor de los bienes ocasionados por circunstancias que surgieron a partir de la fecha de presentación.
- ii) compras y disposiciones importantes de activos.
- iii) la destrucción por incendio, después de la fecha de presentación, de un edificio importante.
- iv) La aprobación de un decreto para condonar préstamos realizados a entidades como parte de un programa.

COMENTARIO.

Al igual que en la normativa internacional en la contabilidad gubernamental se cuenta con métodos similares (las cuentas de provisiones, anticipos, contingencias, entre otros) para identificar hechos que se pueden generar tarde o temprano para lo cual se harán los respectivos ajustes, con la excepción que la normativa gubernamental no da parámetros de los hechos que son ajustables y los que no lo son, ya que cuando surge determinado evento siempre se le aplica un ajuste.

La elaboración de estados financieros toma como base los principios de contabilidad generalmente aceptados incluidos entre ellos el de empresa en marcha. Como lo menciona la NICSP.

Básicamente la normativa actual es similar a la NICSP, sin embargo existe una diferencia en las revelaciones ya que la NICSP hace mucho énfasis en ellas, sin importar cual sea la magnitud de la información a revelar; caso contrario la normativa gubernamental actual que revela solamente los hechos de mayor magnitud los cuales a la hora de hacer ajustes son los mas fáciles de identificar por su mismo origen y pasan por alto los menos importantes, provocando con esto una mayor complicación para su tratamiento.

NICSP 15 TITULOS FINANCIEROS SU REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN

ALCANCE.

La presente norma establece los requisitos que deben de cumplir los títulos financieros para su presentación en las cuentas de balance; e identifica la información que se debe revelar sobre dichos títulos financieros, exceptuándose las operaciones con títulos financieros mencionadas en el capítulo 1.7.16.

APLICACIÓN

PASIVO Y ACTIVO NETO /PATRIMONIO

La norma indica que la entidad que emita los estados financieros debe clasificar al título financiero como un pasivo financiero o como un activo neto/patrimonio, basándose en el contrato, arreglo o acuerdo que se haya tomado al realizar su reconocimiento inicial; así como también de las características que deben cumplir por que sea reconocido de una u otra forma.

Ejemplo hipotético.

La entidad T.V. emite bonos a largo plazo por un monto de \$100,000 por la cual debe hacer su reconocimiento inicial.

Nota: Los bonos fueron comprados por la empresa Inversiones Roble, S.A. de C.V.

Código	Concepto	Debe	Haber
	Pda # 1		
21331	Endeudamiento público	\$ 100,000	
21331xxx	Inversiones el Roble, S.A. de C.V.		
42201	Títulos valores en el mercado nacional		\$100,000
42201001	Bonos del Estado v/ registro del reconocimiento inicial de los bonos emitidos.		
	Pda # 2		
21109	Bancos	\$ 100,000	
21109xxx	Banco Salvadoreño		
21331	Endeudamiento público		\$ 100,000
21331xxx	Inversiones el Roble, S.A. de C.V.		

INTERESES, DIVIDENDOS, PÉRDIDAS Y GANANCIAS

La norma establece que estas partidas se clasifiquen como pasivos financieros y deberán presentarse en el estado de rendimiento financiero como un gasto o ingreso. Las entidades que distribuyan a los tenedores de los títulos financieros se realizan a través de un cargo directo a la cuenta de activo neto/patrimonio, el determinar si las partidas mencionadas en el párrafo anterior se presentan como ingreso o gasto, dependerá de la clasificación del título financiero, como por ejemplo, de los dividendos e intereses pagados sobre acciones y bonos respectivamente, deberán registrarse como un gasto.

Ejemplo hipotético.

Reconocimiento de los intereses como gasto y como ingresos.

- 1) se reconocieron intereses por pagar correspondientes a bonos emitidos por \$2,000.
- 2) se reconocieron ingresos por cobrar en concepto de intereses por las inversiones en bonos en la institución Bonos y Valores de El Salvador por \$2,000.

Resolución numeral 1)

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 1			
83605	Intereses y comisiones de títulos valores En el mercado nacional	\$ 2,000	
83605001	Intereses y comisiones de bonos del Estado		
41355	AM por gastos financieros y otros		\$ 2,000
4135501001	Bonos del Estado v/ registro de reconocimiento de los interese por pagar.		

Resolución numeral 2)

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 1			
21315	D.M. x Ingresos Financieros y otros	\$ 2,000	
21315xxx	Bonos y Valores de El Salvador		
85503	Rentabilidad de inversiones financieras		\$ 2,000
85503001	Rentabilidad financiera de bonos v/ reconocimiento de ingreso por intereses recibidos de los bonos comprados		

REVELACIONES

La finalidad de las revelaciones establecidas por la norma es proporcionar información que acreciente la comprensión sobre la importancia que los títulos financieros emitidos por las entidades tienen sobre la situación, flujo y rendimiento financiero de los montos originados con las operaciones relacionadas con estos títulos.

Lo anterior se basa en que la información que se revele ayuda a realizar un análisis financiero más certero sobre los saldos que reflejan dichas partidas en los estados financieros de la entidad.

Información a revelar sobre los títulos financieros.

- a) El costo de adquisición o de emisión;
- b) Los criterios aplicados para determinar en que momento reconocer un activo o pasivo; financiero en el estado de situación financiera y en que momento dejar de reconocerlo;
- c) La base sobre la cual se reconoce y evalúan los ingresos y gastos resultante de los activos o pasivos financieros;
- d) El monto total de la variación en el valor razonable de los activos y pasivos financieros que han sido reconocidos como ingresos o gastos del ejercicio; y
- e) toda información que ayude a facilitar la realización de un buen análisis financiero de los saldos que conforman los títulos financieros.

COMENTARIO.

Las operaciones con títulos financieros a las cuales hace referencia la presente norma, son operaciones que en el sector público de El Salvador, son realizadas de forma esporádica, ya que debido a los pocos recursos con que cuentan estas instituciones, cubre únicamente el

gasto corriente del sector, sin embargo cuando es posible realizar; estas son efectuadas la mayoría de veces por las empresas públicas del Estado, debido a que son estas empresas las que tienen un poco de libertad para poder invertir en títulos financieros.

No obstante se puede mencionar que el sector público (Gobierno Central), desarrolla una actividad que se encuentra clasificada como una operación con título financiero; como lo es la emisión de bonos la cual es desarrollada en cierta medida por necesidad de buscar un extra-financiamiento al presupuesto y no como una actividad ordinaria, como lo puede ser para una empresa pública.

Por lo expuesto anteriormente se establece a la norma como inaplicable para el sector público respecto a lo establecido en el párrafo anterior; sin dejar de mencionar que la presentación en los estados financieros de los bonos que imite el sector público tiene similitud con lo establecido por la norma no así la revelación; ya que el no contar una norma que sirva de guía para dicha actividad, debilita la posibilidad de revelar información que sea suficiente y competente.

NICSP 16 INMUEBLES MANTENIDOS COMO UNA INVERSION

ALCANCE

La presente norma trata sobre los inmuebles que las instituciones del sector público mantienen como una inversión, para lo cual establece la forma de cómo serán valuados dichos inmuebles a través del método de valor razonable y de como se registrarán las ganancias o pérdidas obtenidas por los avalúos realizados de dichos inmuebles; así como también que características deben cumplir dichos inmuebles para que sean considerados como una inversión.

Además, establece que información debe considerarse para revelar en notas a los estados financieros que faciliten el análisis de los saldos que comprenden estas partidas, entre otras consideraciones relacionadas con las operaciones de inmuebles mantenidos como una inversión.

APLICACION

La norma no será aplicable a los aspectos tratados por la NICSP 13 (Contratos de Arrendamiento) como los siguientes:

- la clasificación de los contratos de arrendamiento;
- el reconocimiento de los ingresos por arrendamiento ganados sobre un inmueble mantenidos como una inversión;
- la valuación, en los estados financieros del arrendatario, de los inmuebles cuya posesión tenga bajo un contrato de arrendamiento operativo;
- la valuación en los estados financieros del arrendador, de los inmuebles que haya dado en arrendamiento bajo un contrato de arrendamiento financiero;
- la contabilización de las transacciones de venta contra arrendamiento; y
- las revelaciones sobre los contratos de arrendamientos operativos y financieros.

La norma no será aplicable al registro de recursos naturales renovables y no renovables como los bosques y las minas respectivamente, entre otros; así como también de las transacciones realizadas por las empresas públicas comerciales.

RECONOCIMIENTO DE UN INMUEBLE COMO UNA INVERSION

Un inmueble mantenido como una inversión sera aquel cuya posesión se mantiene para ganar una renta de arrendamiento o una reapreciación de mercado o ambas cosas, y no para usarlo para operaciones propias de la entidad o para venderlo en el curso ordinario de las operaciones.

Ejemplos de inmuebles mantenidos como una inversión.

- i) los terrenos que se mantienen para que se revalúen en un futuro y poder venderlos cuando exista una reevaluación de mercado considerable que genere ganancias;
- ii) los edificios que son otorgados en arrendamiento operativo bajo una modalidad comercial ; y
- iii) aquellos en los que la institución propietaria del inmueble preste algún servicio subsidiado que sea insignificante comparado con el monto del contrato por ejemplo en un complejo de edificios utilizados como oficinas administrativa se de en arrendamiento uno ellos y que el servicio de vigilancia pagado por la institución propietaria sea utilizado por la entidad que arrendó el edificio.

En algunos casos cuando exista dificultad para clasificar un inmueble como de inversión sera necesario utilizar el criterio prudencial.

Un inmueble como una inversión será reconocido como un activo cuando cumpla las siguientes condiciones:

- a) sea probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio a el asociado van a fluir a la entidad.
- b) El costo o el valor razonable de dicho inmueble pueda valuarse de manera confiable.

VALUACION DEL INMUEBLE MANTENIDO COMO UNA INVERSION.

El valor inicial de un inmueble lo comprenden: El costo del inmueble mas todos los costos incurridos en la transacción.

Cuando un inmueble sea adquirido sin costo alguno o por un costo nominal, su valor inicial lo comprenderá su valor razonable a la fecha de adquisición.

CONSIDERACIONES.

El costo de un inmueble no se incrementa con los costos de su puesta en marcha (salvo que estos sean necesarios para poner al inmueble en condiciones de funcionamiento), ni con las perdidas operativas iniciales incurridas antes de que el inmueble hubiera alcanzado el nivel planeado de ocupación por arrendamiento, ni con los montos anormales de material de desecho, mano de obra u otros recursos incurridos para construcción o desarrollo del inmueble.

Si el pago de un inmueble se aplaza, el costo del inmueble es el equivalente a su precio de contado y la diferencia entre este y su pago total será reconocida como gasto por intereses pagados durante el período del crédito.

DESEMBOLSOS POSTERIORES.

Los desembolsos posteriores relacionados a un inmueble los cuales puedan comprobarse que aumentaran los beneficios o los ingresos que el inmueble genera actualmente, serán agregados a su valor contable; caso contrario se reconocerán como gasto en el ejercicio en que se incurra.

La norma recomienda que si el inmueble se va a valorar, se utilice el modelo en base al valor razonable.

CONSIDERACIONES SOBRE EL VALOR RAZONABLE.

Cuando la entidad determina el valor razonable de un inmueble evita el doble recuento de los activos o pasivos que en el estado de situación financiera están reconocidos como activos y pasivos separados, por ejemplo:

- a) Equipos tales como los ascensores o aires acondicionados suelen ser parte integrante de un edificio y por lo general están incluidos en un inmueble mantenido como una inversión y reconocidos separadamente como inmuebles, maquinaria y equipo.
- b) Cuando una oficina ha sido arrendada con muebles, el valor razonable de la oficina incluye generalmente el valor razonable de los muebles, puesto que el ingreso por rentas de arrendamiento esta en relación con la oficina amueblada. Cuando los muebles se incluyen en el valor razonable de un inmueble mantenido como una inversión (inmueble) la entidad no reconoce los muebles como un activo separado.
- c) El valor razonable de un inmueble excluye el ingreso por arrendamiento operativo pagado por adelantado o devengado, por cuanto la entidad lo reconoce como un pasivo o un activo separado.

Cuando el valor razonable de un inmueble es difícil de determinar o no se puede determinar, es necesario aplicar el método de tratamiento referencial de la NICSP17.y el valor residual del inmueble es cero.

REVELACIONES.

La entidad deberá revelar:

- a) Cuando existan dificultades para clasificar los inmuebles; Los criterios desarrollados por la entidad para identificarlos como mantenidos como una inversión, para uso de la institución y el mantenido para ser vendido en el curso ordinario de las operaciones.
- b) Los criterios utilizados para determinar el valor razonable, junto con los factores bajos los cuales se sustentaron los criterios los cuales pueden ser basados en información de mercado o en otros factores, debido a que el mercado no es comparable con la naturaleza del inmueble .
- c) Si la valuación del inmueble mantenido como una inversión, fue elaborada por un valuador independiente, profesional y actualizado. De no haber existido tal valuación también revelarlo.
- d) Los montos incluidos en el estado de rendimiento económico en concepto de:
 - i) los ingresos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles mantenidos como una inversión.
 - ii) los gastos directos originados por inmuebles que generaron ingresos por arrendamiento.
 - iii) los gastos directos producidos por inmuebles que no generaron ingresos por arrendamiento.

- e) La existencia de restricciones por la venta del inmueble o remisión de ingresos provenientes de la misma venta.
- f) Toda obligación contractual relacionada con la compra, construcción o desarrollo de un inmueble mantenido como una inversión financiera; o con las respectivas reparaciones, mantenimientos y mejoras.
- g) Métodos de depreciación
- h) Vidas útiles y tasas de depreciación
- i) Toda información necesaria que ayude a facilitar la comprensión de la utilización de los métodos para valorar un inmueble que es mantenido como una inversión.

Ejemplo de una ganancia y una pérdida resultado del revaluó del inmueble mantenido como una inversión.

La entidad CONCULTURA a través de la empresa P-RITOS, S.A de C.V efectuó en diciembre de 2002 un avalúo de sus propiedades de inversión, incluyendo sus obras en proceso obteniendo los siguientes valores:

BIENES	VALOR EN LIBROS	VALOR SEGÚN VALUO
Terrenos	\$ 600,000	\$ 400,000
Edificaciones	\$ 1,275,000	\$ 1,500,000
Obras en proceso	\$ 170,000	\$ 175,000

NOTA: El saldo de las edificaciones tiene inmerso una casa donde se encuentran las oficinas (no formara parte de la ganancia o perdida obtenida de los inmuebles mantenidos como inversión según lo establecido por la NICSP 16) de la entidad la cual tiene un valor en libros de \$ 100,000.00 y fue revaluada en \$ 150,000.00

Determinación de la pérdida en avalúo de los terrenos

Valor según valúo..... \$ 400,000

(-)Valor en libros.....\$ 600,000

Valor a registrar para ajuste..... (\$ 200,000)

Determinación de la ganancia en avalúo de las edificaciones restando la ganancia del valúo de la casa donde se tienen las oficinas (según lo establecido por la norma)

Valor según valúo..... \$ 1,500,000

(-)Valor en libros.....\$ 1,275,000

Resultado\$ 225,000

(-) el resultado del valúo de la casa...\$ 50,000

Valor a registrar para ajuste..... \$ 175,000

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 1			
83906	Gastos por actualización y ajuste	\$200,000	
83906xxx	Perdidas por avaluos de terrenos		
24301	Bienes inmuebles		\$ 200,000
24301001	Terrenos v/ para registrar la disminución del valor razonable de los terrenos en propiedad de inversión.		

Código	Concepto	Debe	Haber
Pda # 2			
24101	Bienes Inmuebles	\$175,000	
24101001	Edificios e Instalaciones		
859xx	Ingresos por actualizaciones y ajustes		\$ 175,000
859xxxxx	Ganancias por avaluos de Edificaciones v/ para registrar el incremento en el valor razonable de las edificaciones en propiedades de inversión.		

COMENTARIO

En la normativa de la contabilidad gubernamental actual no existen norma que rija el reconocimiento de los inmuebles que son utilizados para la generación de ingresos si no que simplemente están reconocidos como inversiones en bienes de uso en el se encuentran tanto los bienes depreciables como los bienes no depreciables

Para determinar el valor de los muebles e inmuebles existe la norma de valuación en la cual estipula que será valuado al valor de intercambio de dichos bienes similar al establecido por la normativa internacional, con la diferencia que las NICSP establecen que los gastos futuros hechos en los bienes con los cuales se comprueba que mejoraran su rentabilidad se le agrega al costo del bien y gubernamental simplemente se llevan al gasto.

Esto podría ser originado porque muy pocas instituciones se dedican a la generación de ingresos vía la inversión en bienes inmuebles para su venta, arrendamiento o cualquier otro tipo de actividad que les genere alguna ganancia.

Una diferencia mas es el hecho que las NICSP recomiendan como requisitos mínimos, que se deben aplicar a la valuación de los bienes con lo cual se establece el valor razonable (valor de intercambio) y además establece que un valor razonable mas exacto evita el doble recuento de los activos y pasivos de la entidad, lo cual no puede ser determinado por la normativa actual.

Las revelaciones al igual que en la mayoría de NICSP que se han comparado con la normativa actual es la diferencia mas sobresaliente debido as que en la normativa utilizada

en la actualidad no existe una norma que sirva de guía la cual establezca las revelaciones mínimas que deberían llevar los estados financieros para cada una de sus partidas (cuentas) y la nicsp trata de proporcionar como las revelaciones mínimas para cada una de las partidas que toma en cuenta dejando un espacio para el uso del criterio prudencial para poder agregar mas información que complementa a las revelaciones ya establecidas por la normativa. No así como en la contabilidad gubernamental que solamente agregan notas a los estados financieros que muchas veces no cuentan con la información suficiente que ayude a la comprensión de los mismos. Originado por la misma inexistencia de una norma que regule esta parte.

NICSP 17 BIENES DE USO

ALCANCE

La presente norma trata sobre la contabilización de los bienes de uso de las entidades del sector público, la cual se puede clasificar en categorías tales como terrenos y edificios, maquinaria, equipamiento de oficina y vehículos. No es aplicable a las empresas públicas comerciales.

La norma exceptúan la contabilización de:

- a) bosques y recursos naturales renovables similares; y
- b) derechos mineros, la exploración para la extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos naturales no renovables similares.

APLICACIÓN

Para que un activo sea considerado como bienes de uso, debe cumplir con los requisitos siguientes:

- a) Es probable que entren a la entidad futuros beneficios económicos o servicios potenciales asociados al activo; y
- b) El costo o justo valor del activo para la entidad pueda ser medido en forma confiable.

COMPONENTES DEL COSTO

El costo de un elemento de un bien de uso, comprende su precio de compra, incluyendo las tasas de importación y los impuestos de compra no reembolsable, y cualquier costo directamente atribuible a la puesta en condiciones de trabajo de activo; cualquier descuento o rebaja comercial se deduce a la llegada al precio de compra.

Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

- a) el costo de preparación del lugar físico;
- b) los costos de entrega inicial y maniobras;
- c) costo de instalación;
- d) aranceles profesionales tales como arquitectos e ingenieros; y
- e) el costo estimado de desmantelamiento del activo y la restauración del lugar físico, siempre que sea reconocido como una previsión.

Ejemplo hipotético (Componentes del costo).

Con fecha 08/09/03 se compro Planta Eléctrica de Contado a Energética, S.A. de C.V para ubicarla en el edificio administrativo obteniendo los siguientes costos:

➤ Costo de la planta.....	\$ 5,000
➤ Costo de entrega y manejo de la planta	\$ 300
➤ Costo de instalación.....	\$ 200
➤ Impuestos.....	<u>.\$ 1,000</u>
Costo total de la planta.....	\$ 6,500

La contabilización de la compra sería:

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1-A		
24119	Maquinaria, Equipo y mobiliario diverso	6,500	
24119006	Equipos generadores de energía		
41361	A.M. X Inversiones en activos fijos		6,500
41361005	Energética S.A. de C.V √Devengamiento de compra de planta Eléctrica		
	Partida 2-A		
41361	A.M X Inversiones en activos fijos	6,500	
41361005	Energética S.A. de C.V		
21109	Bancos		6,500
21109XXX	Banco Salvadoreño √cancelación de la planta eléctrica con Cheque # 25		

En el caso de los activos que se construyen por la entidad, el valor del costo lo constituirá todos los gastos incurridos directa o indirectamente en la fabricación del bien, hasta ser colocado en el curso normal del negocio.

INTERCAMBIO DE ACTIVOS

Un elemento de los bienes de uso puede ser adquirido como un intercambio total o parcial con otro elemento similar de bien de uso u otro activo.

Ejercicio hipotético (intercambio de bienes).

La Institución adquiere equipo de transporte que tiene precio de lista de \$ 150,000 la entidad vendedora acepta el cambio por \$140,000 en efectivo y equipo de transporte usado que tiene un precio de costo de adquisición de \$ 97,000 y depreciación acumulada de \$ 72,000 , el precio de mercado del equipo usado es de \$ 25,000.

Determinación del costo:

Costo total

Efectivo.....\$ 140,000

Mas

Valor de mercado del equipo de transporte... ..\$ 25,000

Costo total.....\$ 165,000

Costo en libros del equipo usado

Costo de adquisición..... \$ 97,000

Menos

Depreciación acumulada\$ 72,000

Valor en libros.....\$ 25,000

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
Partida 1-A			
24117	Equipo de transporte tracc. Y elevación	165,000	
24117001	Vehículo de transporte		
41361	A.M X Inversiones en activos fijos		165,000
41361006	Entidad vendedora v/Devengamiento de compra de equipo De transporte		

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
Partida 2-A			
24199	Depreciación acumulada	\$ 72,000	
24199017	Equipo de transporte tracc. Y elevación		
24117	Equipo de transporte tracc. Y elevación		\$ 72,000
24117001	Vehículos Por darle de baja al equipo que se intercambio		
Partida 3-A			
41361	A.M X Inversiones en activos fijos	\$ 165,000	
41361006	Entidad vendedora		
21109	Banco		\$ 140,000
21109XXX	Banco Salvadoreño		
24117	Equipo de transporte tracc. Y elevación		\$ 25,000
24117001	Vehículos v/ Cancelación de la compra de vehículo		

GASTOS SUBSIGUIENTES

Los gastos subsiguientes relativos a un elemento de bien de uso que ya haya sido reconocido deberán agregarse al monto de arrastre del activo (valor en libros) en tales activos, cuando sea probable que entrarán a la entidad futuros beneficios económicos o potenciales servicios durante la vida útil total del activo, que excedan el estándar de desempeño más actualizado del activo existente. Todos los otros gastos subsiguientes deberán ser reconocidos como gastos en el período en el cual se incurrió en ellos.

DEPRECIACIÓN

El monto depreciable de un elemento de bien de uso, deberá asignarse, en forma sistemática a su vida útil, el método de depreciación utilizado deberá reflejar el patrón en el cual la entidad consume los beneficios económicos o potenciales de servicio del activo. La carga de depreciación para cada periodo deberá reconocerse como un gasto a menos que se incluya en el monto de arrastre de otro Activo.

La presente norma enuncia una variedad de métodos de depreciación que pueden ser utilizados para asignar el monto depreciable a un activo en forma sistemática durante su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el método del saldo decreciente y el método de la suma de unidades. El método lineal da como resultado una constante carga sobre la vida útil del activo. El método de saldo decreciente da como resultado una carga decreciente durante la vida del activo. El método de suma de unidades da como resultado una carga basada en el uso esperado.

El método a utilizar para determinar el valor a depreciar un activo se establecerá mediante criterios como el tipo de uso, la obsolescencia, entre otros.

Ejemplo hipotético. Depreciación (método línea recta).

Se compra equipo de transporte en \$ 40.000.00, se le considera un valor residual de \$ 5,000.00 y una vida probable de 7 años.

Equipo de transporte:

Valor de adquisición \$ 40,000.00

Valor de desecho 5,000.00

Vida probable 7 años. Valor a depreciar \$ 35,00.00

$35,000 / 7 = 5,000.00$ cantidad a depreciar anualmente

Desarrollo:

CODIGO	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Partida 1-A		
83815 838150xx	Depreciación de bienes de uso Vehículo de transporte	5,000	
24199 24199017	Depreciación acumulada Equipo de transporte, tracción y elevación √reconocimiento del gasto de depreciación del equipo de transporte		5,000

REVISIÓN DE VIDA ÚTIL.

La vida útil de un activo se define en términos de la utilidad esperada del activo. Durante la vida de un activo puede ser aparente que la estimación de la vida útil es inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede extenderse por gastos subsiguientes en el activo que mejoran la condición del mismo más allá de la estimación más reciente de su desempeño. La política

de reparaciones y mantenimiento de la entidad también puede dar como resultado una extensión de la vida útil del activo o un incremento en el valor residual.

RETIROS Y DISPOSICIONES

Cuando no se esperen beneficios económicos o potenciales servicios, el bien de uso deberá ser eliminado del estado de situación financiera. Las ganancias o pérdidas que surjan del retiro del bien en uso deberán determinarse como la diferencia entre el producto neto de disposición estimado y el monto de arrastre del activo.

REVALUACIONES

Dentro del rubro de bienes de uso, existen activos que con el pasar del tiempo, en lugar de bajar su valor éste es mayor, tal es el caso de los terrenos. Por lo que a veces se hacen reevaluaciones para que los activos fijos se presenten en los estados financieros a su valor actual de mercado.

El justo valor de los elementos de bien de uso es generalmente el valor del mercado, determinado por tasación del valor de un activo, la realiza en general un miembro de la profesión de tasación, que tiene una idoneidad profesional reconocida e importante.

Para algunos activos del sector público, puede ser difícil establecer su valor de mercado debido a la ausencia de transacciones de estos activos en el mercado. Algunas entidades del sector público pueden tener cantidades de estos activos.

REVELACIONES

Los estados contables deberán informar, para cada clase de bien de uso reconocida en los estados contables:

- a) las bases de medición utilizadas para determinar el monto de arrastre bruto;
- b) Los métodos de depreciación utilizados;
- c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- d) El monto de arrastre bruto y la depreciación acumulada ; y
- e) Conciliación del monto de arrastre al comienzo y al cierre del período que contenga:
 - Sumas;
 - Disposiciones;
 - Adquisiciones a través de adquisiciones comerciales;
 - resultado de reevaluaciones;
 - pérdidas por deterioro; y
 - otros movimientos.

Una entidad informa la naturaleza y efecto de un cambio en la estimación contable que tiene un efecto material en el período en curso que se espera tenga un efecto material en los períodos consiguientes, esa información puede surgir de cambios en las estimaciones con respecto a:

- valores residuales;
- los costos estimados de dismantelar y remover los elementos de bienes de uso;
- vidas útiles; y método de depreciación

COMENTARIO

En la contabilidad gubernamental de El Salvador, los bienes adquiridos para ser utilizados en las actividades administrativas y productivas que sean mayores de seiscientos dólares se

registrarán como inversiones de bienes de uso, la NICSP realiza una serie de consideraciones para poder determinar si un bien es un activo, por lo que se podría optar por analizar cada uno de estos criterios con el fin de poder ser aplicados a la determinación de que un bien se clasifique como bien de uso.

Para activar el activo fijo, el registro contable contendrá su costo de adquisición más todos aquellos desembolsos directos e indirectos que recaigan para su funcionamiento o instalación.

A pesar que en la contabilidad gubernamental del El Salvador no se incluye el término de intercambio de activos, será necesario ya sea en la empresa privada como en las instituciones del Estado, que se cumplan requisitos legales como lo es la Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (IVA), Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de la corte de cuentas, la Ley de la corte de cuentas, Ley de Contrataciones y Adquisiciones, Código civil y el Código de comercio, para que se encuentre soportado el registro contable.

A

CONCLUSIONES.

La contabilidad gubernamental ha venido teniendo reformas, con el propósito de hacerla más eficiente, tal como se menciona en el Capítulo I; mediante la investigación de campo (léase capítulo III), desarrollada a través de cuestionarios a instituciones del Gobierno Central, con el objeto de determinar el grado de conocimiento de los contadores de dichas instituciones, sobre las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, además de conocer la importancia que sus instituciones le brindan a la información financiera y los fines de esa información.

Con base a la información de los contadores de diferentes instituciones del Gobierno Central, se encuentran diversas causas consideradas más relevantes que han venido originando que sea necesario en la contabilidad del sector público, la armonización de la Normativa Gubernamental Internacional para el Sector Público, entre ellas se mencionan:

- a) Existe desconocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público por parte de los contadores.
- b) Poco grado de comunicación por parte de la DGCG, con las unidades contables de las instituciones del gobierno central, sobre las innovaciones contables desarrolladas para el sector público que ayudaría a preparar información financiera confiable veraz oportuna, comparable y facilitar de esa manera la toma de decisiones.
- c) Preparación de doble información financiera extracontable para presentarla a entidades extranjeras otorgantes de créditos para el Gobierno de El Salvador.

- d) La información financiera que se prepara en las instituciones públicas va enfocada principalmente hacia la toma de decisiones, por lo que se vuelve necesario la utilización de una normativa internacional que lo facilite.
- e) Falta de seminarios a las unidades contables, que traten sobre la aplicación de las normas internacionales de contabilidad para el sector público.
- f) Falta de un documento que contenga de manera recopilada un análisis teórico práctico que oriente por medio de ejemplos la aplicación de las NICSP tratadas en el presente trabajo, ya que la información bibliográfica relacionada a cada norma se encuentra sumamente dispersa.
- g) El propósito del análisis teórico práctico que se hace de las NICSP (capítulo IV), no ha sido el de presentarlas de forma extensa y detallada, lo cual hubiese sido lo ideal, sino el exponer de tal forma que se llene sustancialmente las expectativas de los lectores de dicho análisis.

B

RECOMENDACIONES.

Modernizar la función pública, significa actualizarla a las nuevas circunstancias, contexto y perspectivas de desarrollo, todo con el propósito de mantener al Sector Público a la vanguardia de los cambios exigidos por la globalización; a fin de lograr que la contabilidad gubernamental prepare información financiera, confiable, veraz, oportuna y comparable.

En ese sentido es conveniente que se tomen en cuenta las recomendaciones siguientes:

- a) Darle mayor difusión a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)
- b) Que los entes de contaduría pública en El Salvador como lo son, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, Corporación de Contadores, se pronuncien sobre las NICSP, ya que a la fecha de este trabajo de investigación no lo habían hecho.
- c) Es necesario que la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, desarrolle seminarios o inducciones a las diferentes departamentos contables de las diversas entidades del sector público referidos a las NICSP.
- d) Que se estimule a las diferentes Escuelas de Contaduría Pública de las diversas universidades de El Salvador, sobre el estudio de las NICSP, para que de esa manera en la práctica profesional, en el sector gubernamental tengan conocimiento sobre dichas normas.

- e) Con el propósito de no violentar ningún principio de la contabilidad gubernamental, específicamente el de “Cumplimiento de disposiciones legales”, el cual establece que prevalecerá los preceptos legales respecto de las normas técnicas, se sugiere una armonización entre la normativa gubernamental actual con la internacional y los mencionados aspectos legales, ya que el mismo Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores, recomienda la adopción y armonización con los requerimientos del respectivo país.

- f) Con el propósito de que la información financiera que se genera en las instituciones del sector público para el análisis y tomas de decisiones financieras, sea más confiable, veraz, comparable, oportuna y de fácil comprensión se sugiere armonizar el proceso y presentación de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

- g) Que se adopten las NICSP, para cumplir con cualquier requerimiento establecido por organismos internacionales relacionados con la presentación de información financiera.

- h) Adicionalmente a las recomendaciones sugeridas anteriormente, se propone que el presente trabajo de graduación con el propósito de actualizarlo, sea revisado en un plazo no mayor de cinco años.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Sampieri, Roberto Hernández, Callado, Carlos Fernando, Lucero, Pilar Baptista, “Metodología de la Investigación; segunda edición, editorial Mc. Graw Hill, México DF.
- Bonilla Gilberto, “Como hacer una tesis de graduación”, San Salvador, UCA editores volumen No 18, 1993.
- Gertz Manero, Federico, “Origen y evolución de la Contabilidad”; editores Trillas, México DF, 1996
- Normas Internacionales de Contabilidad, editores Comité de normas de internacionales de contabilidad (IASC siglas en ingles).
- Comité del sector público de la federación internacional de contadores, Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.
- Mueller, Gerhard G., Gervon Helen y Meek Gary k. “Contabilidad una Perspectiva Internacional” 4a edición, 1999 EE.UU.

LEYES Y REGLAMENTOS

- Asamblea Legislativa, “Ley Orgánica de Administración Financiera”, decreto 172, Diario Oficial 232 T 337 del 11/12/97, 1997.
- Asamblea Legislativa, “Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera”, Decreto 82, Diario Oficial 161 T 332 del 30/08/96, 1996.

TESIS

- Pérez Evangelista, Nicolás Antonio, Menjivar Hernández, Vinicio Arnulfo, Reyes Cortés, Roberto; “Análisis de los aspectos técnicos de la contabilidad gubernamental en relación con la contabilidad general, EL Salvador, UES, Facultad de Ciencias Económicas, 1999.
- Serrano Orellana, Jorge Enrique, Cruz Argueta, José Isidro, Menjivar Guardado, Francisco Javier; “Análisis teórico práctico de las normas internacionales de contabilidad de la 1 a la 22, su aplicabilidad e incidencia en los estados financieros”, El Salvador, UES.

OTROS

- Ministerio de Hacienda, “Estudio sobre la modernización del Estado”, editores Dirección General de Contabilidad Gubernamental, 1992.
- Ministerio de Hacienda, “Manual Técnico del sistema de Administración Financiera Integrado”, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, San Salvador 2002.

- Berta Escala de Karica, “Estudio sobre las NICSP y una protección que contribuya a mejorar las decisiones y a lograr mayor transparencia de las cuentas gubernamentales”, XXV Conferencia de Internacional de Contabilidad, celebrada en el mes de Septiembre de 2003 en Panamá.
- Deloitte & Touche El Salvador, Ltda. De CV; “Curso básico sobre normas internacionales de contabilidad, año 2003.
- Ministerio de Hacienda, “Informe de la gestión financiera del Estado”, Dirección de Contabilidad Gubernamental, ejercicio fiscal 2002.

ANEXO 1

<p align="center">NICSP 01 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS</p>	<p align="center">BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>ALCANCE Párrafo 1 Según la presente norma, esta debe aplicarse a todo tipo de estados financieros con fines de información general que sean preparados y presentados según el método de acumulación</p>	<p>Manual Técnico SAFI Según lo establecido en el Manual Técnico SAFI, en el principio del devengado manifiesta que “Toda transacción relacionada con recursos y obligaciones deberán registrarse en el momento en que se generen independientemente de su prestación, recepción y pago</p>
<p>Párrafo 2 y 3. Se establece que los Estados Financieros tienen como fin atender las necesidades de información. La cual consistirá en la elaboración de estados financieros ya sea para entidades de forma individual o consolidados tomando su gobierno en su conjunto</p>	<p>Ley AFI, título V, capítulo I Objetivos, Art. 99 literal b) “proveer información de apoyo a la toma de decisiones de las distintas instancias jerárquicas administrativas responsables de la gestión y evaluación financiera y presupuestaria en el ámbito del sector público, así como para otros interesados en el análisis de la misma</p> <p>Manual SAFI, Principio 9 “Exposición de Información” El principio establece que los estados financieros deben contar con la información presupuestaria y económica-financiera que refleje razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados estableciendo notas explicativas que reflejen toda transacción hecho o situación cuantificable que influya en la toma de decisiones</p> <p>LEY AFI, Título VI capítulo 1 Art. 100 Características “El subsistema de contabilidad gubernamental funcionará sobre la base de una descentralización de los registros básicos a nivel institucional o fondos legalmente creados, conforme lo determina el ministerio de hacienda, y una centralización de la información financiera para efectos de la consolidación contable en la DGCG.</p>
<p>La exclusión Párrafo 4 y 5 La norma internacional no será aplicada a las empresas públicas comerciales (concepto en Cap I 1.7.2)</p>	<p>Ley AFI Art.2 Estarán sujetas a las disposiciones de esta ley todas las dependencias centralizadas y descentralizadas del gobierno de la republica, las municipalidades, sin perjuicio de su autonomía. No se aplicarán las regulaciones de esta ley al Banco Central de El Salvador, el Banco Multisectorial de Inversiones de El Salvador, ni tampoco el Banco de Fomento Agropecuario las cuales continuaran rigiéndose por las respectivas leyes de su creación.</p>

<p>Párrafo 14 Los Estados Financieros pueden cumplir también como una función de pronóstico al brindar información que sirva para pronosticar el volumen necesario de recursos que pueden ser generados; asimismo, si los recursos fueron obtenidos y utilizados de conformidad al presupuesto aprobado por ley y si los recursos fueron obtenidos y utilizados de conformidad con los requisitos legales y contractuales.</p>	<p>Ley AFI Título III Capítulo I Objetivos Art.21 Los objetivos del subsistema de presupuesto son: a) Orientar los recursos disponibles para que el PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO y los demás presupuestos del sector público sean consistentes con los objetivos y metas del gobierno. b) Asegurar que la ejecución presupuestaria se programe y se desarrolle coordinadamente, asignando los recursos según los informes de avances físicos y las entidades financieras de cada entidad.</p>
<p>Párrafo 15 Para que se cumpla con la finalidad de los estados financieros, la entidad debe proporcionar información acerca de: a) Activo b) Pasivo c) Activo Patrimonio neto d) Los ingresos e) Los Gastos f) Los flujos de efectivo</p>	<p>Manual Técnico Norma C.2.1 “identificación de los niveles contables” Para que se cumpla con la finalidad de los estados financieros, la entidad debe proporcionar información acerca de: a) Fondos b) Inversiones Financieras c) Inversiones en Existencias d) Inversiones en Bienes de Uso e) Inversiones en Proyectos y Programas f) Deuda Corriente g) Financiamiento de Terceros h) Patrimonio Estatal i) Gastos de Gestión j) Ingresos de Gestión</p>
<p>Párrafo 17 y 18 Responsabilidad por la emisión de los Estados Financieros La responsabilidad por la preparación y presentación de los estados financieros recae sobre el jefe del organismo financiero central es decir el funcionario financiero principal o el contralor o contador general y su aprobación le corresponde a quien dirige la entidad siendo este, el director o jefe.</p>	<p>Manual Técnico SAFI C.2.15 “ Normas sobre Estados Financieros Básicos Los entes responsables de llevar contabilidad gubernamental deberán preparar informes y estados sobre la marcha económico-financiero y presupuestaria que permita apoyar el proceso de toma de decisiones de la administración LEY AFI Art.105 literal j) La DGCG, como ente rector será el encargado de determinar la forma contenido y plazo para la preparación de los estados financieros, que deben ser elaborados por las entidades y organismos del sector público.</p>

<p>Componentes de los Estados Financieros Párrafo 19 al 24</p> <p>Un juego de los estados financieros incluye lo siguientes componentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Balance de la situación financiera b) Estado de desempeño financiero c) Estado de Cambios en el activo/patrimonio neto d) Estado de Flujo de Efectivo e) Políticas contables y notas a los estados financieros <p>La NICSP insta a las entidades para que presente información adicional dentro de la cual pueden incluir detalles acerca de los productos y resultados de la entidad en la forma de indicadores de desempeño, así como también divulgar información acerca del cumplimiento de las normas legislativas o normativas u otros reglamentos impuestos internamente</p>	<p>Manual Técnico SAFI C.2.15.2 “Estados Financieros Básicos y fecha de preparación”</p> <p>La normativa actual establece que al 30 de junio y 31 de diciembre de cada año, deberán prepararse los siguientes estados financieros básicos.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Estado de Situación Financiera b) Estado de Rendimiento Económico c) Estado de Ejecución Presupuestaria d) Estado de Flujo de Fondos <p>Los estados financieros deberán incluir notas explicativas que forman parte integral de ellos</p>
<p>Políticas Contables Párrafo 37 al 42</p> <p>La gerencia debe formular políticas con el fin de asegurar que los estados financieros contengan información que sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Pertinentes a las necesidades de toma de decisiones de los usuarios; y b) Fidedigna 	<p>LEY AFI Políticas Generales Art.13</p> <p>El Ministro de Hacienda dictara las políticas generales que servirán como guía, para el diseño, implantación, funcionamiento y coordinación de los sub.-sistemas previstos en esta ley</p> <p>Art. 103</p> <p>Las normas de contabilidad gubernamental estarán sustentadas por los principios de contabilidad generalmente aceptados y cuando menos en los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La inclusión de todos los recursos del sector público susceptibles de valuarse en términos monetarios, así como todas las modificaciones que se hagan a los mismos b) El uso de métodos que permitan efectuar actualizaciones, depreciaciones, estimaciones u otros procedimientos de ajustes contables de los recursos y obligaciones c) El registro de las transacciones sobre la base de mantener la igualdad de los recursos y las obligaciones <p>MANUAL TECNICO SAFI Principios</p> <p>La DGCG actualizará y difundirá periódicamente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que considere aplicables al sector público.</p>

	<p>Principios que se aplican:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ente Contable ▪ Medición Económica ▪ Dualidad Económica ▪ Devengado ▪ Realización ▪ Costo como base de Acumulación ▪ Provisiones Financieras ▪ Periodo Contable ▪ Exposición de Información ▪ Existencia Permanente ▪ Cumplimiento de Exposiciones legales y consistencias
<p>Párrafo 49 Uniformidad en la Presentación</p> <p>Se mantendrá la misma presentación y clasificación de las partidas en los Estados Financieros de un periodo a otro a menos que:</p> <p>a) Se produzca un cambio importante en la naturaleza de las operaciones de la entidad, o una revisión de la presentación de sus estados financieros que demuestre una mejor presentación de los hechos contables;</p> <p>b) Sea necesario modificar la presentación según lo exija una NICSP</p>	<p>Reglamento de la Ley AFI</p> <p>Art. 190 “Sistema Único de Registro” En el orden de preservar el objetivo previsto en el Art. 99 literal a) de la ley, las autoridades superiores de las instituciones o fondos, respecto de los cuales el ministerio de hacienda ejerza la facultad conferida por el Art. 100 de la precitada ley, serán directamente responsables de asegurarse que internamente solo exista un único sistema de contabilidad para el registro de los movimientos de los registros y obligaciones</p> <p>Manual Técnico SAFI Principios Consistencia La contabilidad Gubernamental estará estructurada sistemáticamente sobre bases consistentes de integración, unidad y uniformidad. El principio reconoce la existencia de un sistema de contabilidad gubernamental como medio destinado a registrar todos los recursos y obligaciones del sector público, como también los cambios que se produzcan en el volumen y composición de los mismos</p>
<p>Párrafo 50 Importancia relativa</p> <p>Las partidas que sean importantes en razón a su naturaleza deben de presentarse por separado en los estados financieros. Las partidas que sean importantes en razón de su monto pueden agruparse con partidas de la misma naturaleza; los montos que no sean significativos deben</p>	<p>Manual Técnico SAFI Normas Generales N.4 Importancia Relativa. Los principios, normas y procedimientos técnico que establezca el subsistema de contabilidad gubernamental deberán aplicarse con sentido práctico siempre y cuando no se distorsione la información contable, o bien, que el costo de registrar los hechos económicos, no sea superior a los beneficios de la información que se pudiera generar</p>

<p>agruparse con montos de similar naturaleza o función, no siendo necesario presentarlos por separado</p>	
<p>Información Comparativa</p> <p>A menos que una NICSP, autoriza o exija algo diferente, todas las cifras incluidas en los estados financieros deben ir acompañados de información comparativa con relación al ejercicio anterior, salvo de los estados financieros correspondientes al periodo al que por primera vez se aplica la presente norma</p>	<p>Manual Técnico SAFI Norma C.2.15.1</p> <p>El resultado económico de la información generada por los estados financieros, se utilizara también para fines de establecer rendimiento comparativo a la fecha, para lo cual deberán contener un renglón que contengan información financiera del ejercicio anual inmediatamente precedente.</p>
<p>Estructura y Contenido de los estados financieros Párrafo 68</p> <p>Cada uno de los componentes de los estados financieros debe estar claramente identificado, Además; la información que figura a continuación debe aparecer claramente y se repetirá cuando sea necesario para una adecuada comprensión de la información presentada:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El nombre de la entidad que presenta la información u otro tipo de identificación; b) Si los estados financieros corresponden a la entidad individual o la entidad económica; c) La fecha de los estados financieros o el periodo que abarcan, según sea apropiado en función del componente de los estados financieros en cuestión; d) La moneda en la que se presenta la información; y e) El grado de exactitud empleado en la presentación de cifras de los estados financieros. 	<p>Manual Técnico SAFI C.2.15 Norma Sobre Estados Financieros Básicos</p> <p>Contenido de los Estados Financieros Básicos; Esta norma contempla los datos que deben comprender los estados financieros básicos para diferenciarse uno de otro los cuales son:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El nombre o identificación institucional del ente al que pertenece la información b) El nombre del informe c) Identifica el mes y año de preparación de información d) Identifica el tipo de moneda y nivel de posición
<p>Balance de Situación Financiera. Párrafo 75</p> <p>Cada entidad debe determinar, según la naturaleza de sus operaciones, si ha de presentar o no el activo corriente y no corriente y el pasivo corriente y no corriente como categorías separadas en el balance de situación financiera. Cuando una entidad opta por no hacer la clasificación mencionada, el activo y el pasivo deben presentarse</p>	<p>LEY AFI Art. 107 Formato y Contenido</p> <p>La DGCG por medio de los manuales y de las políticas y normas técnicas de contabilidad establecerá el formato y contenido de los estados financieros, que deberán ser elaborados por las entidades y organismos del sector públicos</p>

<p>utilizando como criterio genérico su grado de liquidez.</p>	
<p>Información a presentar en el cuerpo del balance de la situación financiera Párrafo 89</p> <p>Como mínimo, el cuerpo del balance de la situación financiera debe incluir rubros que presenten los siguientes montos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Propiedad plante y equipo b) Activos intangible c) Inventarios d) Montos a recuperar de operaciones que no sean operaciones de cambio, incluyendo impuestos y transferencias e) Cuentas por cobrar de operaciones de cambio f) Efectivo y equivalentes de efectivo g) Impuestos y transferencias por pagar h) Cuentas por pagar a raíz de operaciones de cambio i) Provisiones j) Pasivo no corriente k) Participación minoritaria l) Activo/patrimonio neto <p>Esta norma no estipula ni el orden ni el formato en que se han de presentar estas partidas.</p>	<p>Manual Técnico SAFI N. C.2.15.3 Contenido de los Estados Financieros Básicos</p> <p>Estado de la Situación Financiera: De acuerdo a esta norma, su contenido comprende:</p> <p>Recursos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Fondos b) Inversiones Financiera c) Inversiones en existencias d) Inversiones en bienes de uso e) Inversiones en proyectos y programas <p>Obligaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Deuda Corriente b) Financiamiento con terceros c) Financiamiento propio
<p>Estado de Desempeño Financiero</p> <p>Como mínimo, el cuerpo del estado de desempeño financiero debe incluir partidas que presenten los siguientes montos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ingresos de actividades operativas b) superávit o déficit de actividades operativas c) Costos de financiamiento 	<p>Manual Técnico SAFI N. C.2.15.3 Contenido de los Estados Financieros Básicos</p> <p>Estado de rendimiento Económico: La norma en estudio establece el contenido estado financiero, el cual es:</p> <p>Gastos de Gestión:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) de inversiones públicas b) de provisionales c) en personal d) en bienes de consumo y servicios e) en bienes capitalizables

<ul style="list-style-type: none"> d) Participación en el superávit neto de empresas vinculadas y empresas conjuntas contabilizadas mediante el método de equivalente patrimonial e) Superávit o déficit generado por actividades ordinarias f) Partidas extraordinarias g) Participación minoritaria en el superávit o déficit neto h) Superávit o déficit neto del periodo 	<ul style="list-style-type: none"> f) financieros y otros g) en transferencias otorgadas h) costos de ventas y cargos calculados i) de actualizaciones y ajustes <p>Ingresos de Gestión:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) tributarios b) seguridad social c) financieros y otros d) por transferencias corrientes recibidas e) transferencias de capital recibida f) por venta de bienes y servicios g) por actualizaciones y ajustes
<p>Cambios en el activo/patrimonio neto</p> <p>La entidad debe presentar como un componente separado de sus estados financieros, un estado que muestre :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) superávit o déficit del periodo b) cada una de las partidas de ingresos y gastos que; según lo requerido por otras normas, se reconozca directamente en el activo/patrimonio neto, así como el total de estas partidas c) el efecto acumulado en el cambio de las políticas contables y la corrección de errores fundamentales según el tratamiento de referencia. 	<p>Dentro de los estados financieros que se presentan en la contabilidad gubernamental no se considera como un estado financiero básico el Cambio en el activo /patrimonio neto como lo menciona la norma internacional.</p>
<p>Estado de Flujo de Efectivo</p> <p>Los requisitos para la presentación del estado de flujo de efectivo y de la información relativa al flujo de efectivo sirve para proporcionar a los usuarios de los estados financieros una base sobre la cual evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y otros equivalentes a efectivo, así como su necesidad de utilizar esos flujos de efectivo.</p>	<p>Manual Técnico SAFI N.C.2.15.3 Contenido de los Estados Financieros Básicos</p> <p>Estado de Flujo de Fondos</p> <p>El presente estado financiero guarda cierta relación con lo que establece la normativa internacional, por lo que se profundizará su análisis cuando se estudie la NICSP No 2</p>

<p style="text-align: center;">NICSP 2 ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO</p>	<p style="text-align: center;">BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>Alcance. La entidad que prepare y presente estados financieros según el método contable de acumulación deberá preparar un estado de flujo de efectivo de conformidad con los requisitos de la presente norma y presentarlo como parte integral de los estados financieros correspondientes a cada uno de los periodos para los que se presenten estados financieros.</p> <p>Beneficios de la información sobre el flujo de efectivo La información acerca de los flujos de efectivo de una entidad sirve para ayudar a los usuarios a predecir las necesidades de efectivo de la entidad en el futuro y su capacidad para generar flujos efectivo en el futuro y financiar cambios en el alcance y la naturaleza de sus actividades El estado de flujo de efectivo es también un medio a través del cual la entidad puede cumplir su obligación de rendir cuentas del ingreso y egreso de efectivo durante el periodo abarcado en los estados financieros</p> <p>Presentación del estado de flujo de fondos El estado de flujo de efectivo debe presentar todos los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades operativas, de inversión y de financiación</p> <p>Actividades Operativas. El monto de los flujos de efectivo netos generados por las actividades operativas es un indicador clave de la medida en que las actividades de la entidad son financiadas: a) mediante impuestos (directa o indirectamente) b) por quienes reciben los bienes y servicios que</p>	<p>Norma C.2.15 Estados Financieros Básicos C.2.15.3 c) Estado de Flujo de Fondos</p> <p>Estructura: Este estado financiero identifica el saldo disponible al inicio de el periodo: el resultado operacional neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como usos; el financiamiento de terceros neto que comprende los empréstitos contratados menos las amortizaciones de los mismos; el resultado no operacional neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como de usos no considerados operacionales; y, el saldo disponible al final del periodo</p> <p>Resultado operacional neto: Identifica el total de fuentes provenientes de las actividades de operación menos los usos que se han hecho de las mismas durante el periodo que se informa.</p>

<p>proporciona la entidad. Algunos ejemplos de activada operativas se mencionan:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ingresos de caja por concepto de impuestos, gravámenes y multas; b) ingresos de caja por concepto del cobro de bienes y servicios proporcionados por la entidad; c) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones; y d) ingresos de caja por concepto de regalías, derechos, comisiones y otros ingresos. <p>Actividad de Inversión:</p> <p>Es importante presentar por separado los flujos de efectivo, generados por actividades de inversión porque presentan la medida en que se han producido egresos de caja para recursos que previsiblemente contribuirán a la presentación futura de servicios por parte de la entidad. Algunos ejemplos de actividades de inversión son las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pagos en efectivo para la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. b) ingresos de caja por la venta de propiedades, planta y equipo, bienes intangibles y otros bienes a largo plazo. c) los pagos en efectivo para adquirir instrumentos de deuda o de capital de otras entidades o la participación en empresas conjuntas. d) anticipos de efectivo y préstamos concedidos a terceros. 	<p>Financiamiento de terceros neto:</p> <p>Identifica el monto de los empréstitos recibidos en el periodo que se informa menos las erogaciones por concepto de amortización de los mismos.</p> <p>Resultado no operacional neto:</p> <p>Identifica los saldos del flujo de variaciones acreedores (fuentes) menos el flujo de variaciones deudores (usos) originados en ingresos y egresos, no provenientes de la actividad operacional en el periodo que se informa.</p>
---	---

NICSP 3 SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLITICAS CONTABLES	BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
<p>superávit o déficit neto del periodo párrafo 10</p> <p>Todas las partidas de ingreso reconocidos en un periodo deben ser incluidas en la determinación del superávit o déficit neto.</p> <p>El superávit o déficit neto del periodo incluye los siguientes componentes, cada uno de los cuales debe de figurar en el estado de desempeño financiero:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Superávit o déficit generado por actividades ordinarias y b) Partidas extraordinarias <p>La información relativa a las partidas extraordinarias deberá presentarse por separado, es decir la naturaleza y el monto de cada una.</p> <p>Las partidas extraordinarias deben de presentarse por separado en el estado de rendimiento económico. Entendiéndose como partidas extraordinarias:</p> <p>Los ingresos o gastos que surjan de operaciones o hechos contables claramente distintos de las actividades ordinarias de la entidad. Que no se espera que se produzcan frecuentemente o periódicamente y que no se encuentren bajo el control de la entidad</p>	<p>Manual Técnico SAFI Normas sobre Estados Financieros Estados Financieros básicos Estado de Rendimiento Económico.</p> <p>En este se establece el contenido del informe, que se divide en:</p> <p>GASTOS DE GESTION. En el que se incluirán todos los conceptos que disminuyen indirectamente el Patrimonio Estatal.</p> <p>INGRESOS DE GESTION. En el que se incluyen todos los conceptos que aumentan indirectamente el Patrimonio Estatal.</p> <p>RESULTADO DEL EJERCICIO. Diferencia entre la sumatoria de los Gastos e Ingresos de Gestión.</p> <p>Los estados financieros deberán estar referidos, exclusivamente, a los conceptos propios de las actividades institucionales que desarrollen.</p> <p>.</p>
<p>Errores Fundamentales Párrafo 38</p> <p>En el periodo corriente puede encontrarse errores en la preparación de los estados financieros de uno o más periodos anteriores, que puedan ser resultados de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, mala interpretación de los hechos o descuido.</p> <p>En pocas ocasiones un error puede tener un efecto significativo en los estados financieros de uno o más periodos anteriores que los estados financieros ya no se consideren fiables a la fecha. Es importante entonces para corregir tales errores, presentar la información comparativa</p>	<p>Normas sobre agrupación de Datos Contables Agrupación por tipo de movimiento.</p> <p>Los movimientos monetarios corresponderán a hechos económicos que generen derechos o compromisos monetarios, incluyendo devengamientos, percepción, pago o aplicación, como también los movimientos de carácter monetario como resultado de anticipos de dinero o depósitos de terceros. Los ajustes por errores en la contabilización de movimientos monetarios, se consideraran como tales y se registraran con SIGNO NEGATIVO.</p> <p>Los ajustes contables corresponderán a movimientos no monetarios, tales como costo de venta de bienes, condonaciones de deudas, depreciaciones de bienes, estimaciones de cuentas incobrables u otro de igual naturaleza,. Los ajustes por errores en la contabilización de operaciones de esta naturaleza, se consideran como tales y se registraran reversando los</p>

<p>o presentar información preforma adicional. Existen dos tratamientos en las NICSP 3 para corregir los errores.</p>	<p>movimientos contables.</p>
<p>Cambios en las políticas contables Párrafo 48</p> <p>Los usuarios necesitan estar en condiciones de comparar los estados financieros de una entidad a o largo de un lapso dado a fin de determinar las tendencias en su situación financiera, su desempeño y sus flujos de efectivo, por lo tanto normalmente utilizan las mismas políticas contables en cada periodo. Únicamente debe hacerse un cambio en las políticas contables si así lo exige la ley incluyendo un reglamento de obligado cumplimiento o un Organo normativo de contabilidad.</p> <p>METODOS DE CAMBIOS EN LAS POLITICAS CONTABLES. Tratamiento referencial. Todo cambio en las políticas contables debe aplicarse retrospectivamente a menos que el monto del ajuste resultante, correspondiente a periodos anteriores, no pueda determinarse razonablemente. Tratamiento alternativo. La información comparativa debe presentarse tal como figura en los estados financieros del periodo anterior. Debe además presentarse información comparativa pro forma adicional. Los ajustes resultantes de un cambio en la política contable se incluyen en la determinación de superávit o déficit neto del periodo.</p>	<p>MANUAL TECNICO SAFI PRINCIPIO DE CONTABILIDAD CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES</p> <p>La contabilidad gubernamental estará supeditada al ordenamiento jurídico vigente, prevaleciendo los preceptos legales respecto de las normas técnicas. Haciendo referencia al párrafo 48 en lo que respecta a cuando se debe hacer un cambio en las políticas contables, que debe existir un documento legal para afectar los estados financieros, por el cambio de una política si la hubiera la necesidad de hacerlo.</p> <p>Ley AFI Art. 103 Las normas de contabilidad gubernamental estarán sustentadas en los principios generalmente aceptados y, cuando menos en los siguientes criterios:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) La inclusión de todos los recursos y obligaciones, susceptibles de valuarse en términos monetarios, así como las modificaciones de los mismos. b) El uso de métodos que permitan efectuar las actualizaciones, depreciaciones, estimaciones u otros procedimientos de ajustes. c) El registro de las transacciones sobre la base de mantener la igualdad entre los recursos y obligaciones <p>LEY AFI Párrafo 13 Como lo manifiesta este artículo el Ministerio de Hacienda será quien dicte las políticas generales.</p>

<p>NICSP 04 EFFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO</p>	<p>BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>Aplicabilidad.</p> <p>Si en los Estados Financieros, se utiliza una moneda distinta, la norma exige revelar la razón por la cual se ha adoptado tal moneda.</p> <p>Operación en moneda extranjera, es aquella que está denominada o que deba liquidarse en moneda extranjera, incluidas las operaciones que se producen cuando:</p> <p>a) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio está expresado en moneda extranjera</p> <p>b) Se convierte en parte de un contrato cambiario no ejecutado</p> <p>c) Adquiere o enajena de otra forma activos o contrae o salda obligaciones denominadas en moneda extranjera.</p> <p>Toda operación en moneda extranjera debe contabilizarse, en el momento de su reconocimiento inicial, en la moneda de los estados financieros, aplicando al monto en moneda extranjera la tasa de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda vigente a la fecha de la operación.</p>	<p>LEY AFI y su Reglamento</p> <p>Art. 104 Unidad de Medida para el Registro.</p> <p>La contabilidad gubernamental se llevara en moneda de curso legal del país</p> <p>Manual Técnico SAFI Principios Medición Económica</p> <p>La Contabilidad Gubernamental registrará con imparcialidad todo recurso y obligación, susceptible de valuar en términos monetarios, reduciendo los componentes heterogéneos a una expresión común medidos en moneda de curso legal</p> <p>Este principio precisa que se registrará todos los hechos económicos que puedan modificar los recursos u obligaciones del sector público, empleando como unidad de medida la moneda de curso legal en el país</p> <p>Principio del Devengado</p> <p>La Contabilidad Gubernamental registrará los recursos y obligaciones en el momento que se generen, independientemente de la percepción o pago de dinero, y siempre que sea posible cuantificarlos objetivamente</p>
<p>NICSP 05 COSTOS FINANCIEROS</p>	<p>BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>La Norma recomienda dos métodos para el registro de los costos financieros así:</p> <p>1. TRATAMIENTO REFERENCIAL.</p> <p>Recomienda que los costos financieros deben registrarse como gastos en el periodo en el que se generaron independientemente de la forma en que se hayan registrado los empréstitos y que los estados financieros deben revelar la política contable con los que fueron tratados dichos costos financieros.</p>	<p>MANUAL DE CLASIFICACION PARA LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS DEL SECTOR PUBLICO.</p> <p>El manual identifica a los costos financieros (intereses) como gastos de gestión.</p> <p>MANUAL DE CUENTAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.</p> <p>Clasifica los intereses por empréstitos dentro de los gastos financieros</p>

<p>2. TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO Establece que los costos financieros pueden reconocerse como gastos en el momento que se realicen o capitalizarse siempre y cuando los costos financieros estén directamente imputables a la adquisición, construcción, o producción de un activo de realización diferida. Por lo cual deben capitalizarse como parte del costo de ese activo y estos costos serán determinados en base a los costos financieros reales incurridos en la adquisición del empréstito menos todos los ingresos generados por la inversión temporal de los fondos. Como por ejemplo los intereses generados por el deposito de fondos en el banco</p>	
<p align="center">NICSP 6 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y CONTABILIDAD PARA ENTIDADES CONTROLADAS</p>	<p align="center">NORMATIVA GUBERNAMENTAL</p>
<p>Terminología Se usaran los siguientes términos:</p> <p>Alcance de los estados financieros Párrafo 21 La entidad de control que emita estados financieros consolidados debe de consolidar todas las entidades controladas, nacionales o extranjeras.</p> <p>Párrafo 22 Una entidad controlada debe excluirse de la consolidación cuando:</p> <p style="padding-left: 20px;">a) El control es temporal por cuanto la entidad controladas ha sido adquirida y se mantiene exclusivamente con el propósito de enajenarla en el futuro cercano.</p> <p>Funciona sometida a graves restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad de control se beneficie de sus actividades.</p>	<p>Ley SAFI Art. 105 El Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección de Contabilidad Gubernamental, tendrá la competencia de preparar el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y estado demostrativo de la situación del tesoro público y del patrimonio fiscal, con la finalidad que el Ministro de Hacienda cumpla con las disposiciones establecidas en el Art. 168 de la Constitución de la República.</p> <p>Ley AFI Art. 16 Las Unidades Financieras Institucionales, son las responsables del desarrollo de las actividades del proceso administrativo financiero.</p> <p>Ley AFI Art. 110 Consolidación La consolidación realizada por la Dirección de Contabilidad Gubernamental comprende la recepción, clasificación, eliminación de movimientos interinstitucionales y procesamiento de los datos contenidos en los estados financieros elaborados por cada una de las entidades y organismos públicos, con el fin de obtener estados financieros consolidados que permitan obtener la composición real de los recursos y obligaciones.</p>

Operaciones de consolidación

Párrafo 39-40

Al preparar los estados financieros consolidados, los estados individuales de la entidad de control y las entidades controladas, se combinan renglón por renglón sumando partidas similares del activo, pasivo activo/patrimonio neto, ingresos y gastos. Para que los estados consolidados presenten información financiera de la entidad económica, como si se tratara de una sola entidad, se debe seguir el siguiente paso:

- a) Se elimina del valor en libros de la inversión de la entidad de control en cada entidad controlada por la parte que corresponde a la entidad de control en el activo /patrimonio neto de cada entidad controlada

Párrafo 41

Los saldos como las transacciones entre entidades que integren la entidad económica deben eliminarse por completo al igual que las ganancias realizadas, deben eliminarse en su totalidad.

Las partidas no realizadas que resulten de operaciones dentro de la entidad económica deben también eliminarse a menos que no sea posible recuperar el costo

Párrafo 43

Cuando los estados financieros utilizados en la consolidación tienen una fecha de referencia distinta, deben efectuarse ajustes para reflejar los efectos de las operaciones, u otros eventos contables que hayan ocurrido entre esas fechas y la del cierre de los estados financieros de la entidad de control. En cualquier caso la diferencia entre las distintas fechas de referencia no debe pasar de tres meses.

Reglamento de la Ley AFI

Art. 200 y 201

Descentralización de los registros contables.

Manifiesta que las unidades contables podrán descentralizar internamente la contabilidad, en la medida que se logre la mayor eficiencia en el manejo financiero y siempre que no exista duplicidad en el registro.

El Ministerio de Hacienda podrá autorizar que determinadas instituciones o fondos ubicadas en una misma jurisdicción y que administre recursos financieros de relevancia mínima, se concentre su sistema contable en un solo lugar.

Reglamento de la Ley AFI

Art. 199

Se establece que el Ministerio de Hacienda podrá autorizar como unidad contable para captar, registrar e informar los hechos económicos del Sector Público, a toda institución o fondo que haya sido creado por Ley en forma permanente, esto por razones prácticas, al igual podrá autorizar aquellas entidades de carácter transitorio.

Manual Técnico SAFI

Normas sobre consolidación de datos contables

Los entes contables preparan y presentarán en forma agregada, los activos pasivos y patrimonio ingresos y gastos de los entes contables del sector público, eliminando las transacciones recíprocas entre las unidades contables consolidadas

En la norma sobre consolidación de datos contables deberán eliminarse las transacciones efectuadas entre las diferentes entidades, obteniéndose así estados financieros consolidados que permitan determinar la composición real de los recursos y obligaciones globales.

<p>Párrafo 45 Los estados financieros consolidados deben prepararse usando políticas contables uniformes para operaciones y otros hechos producidos en circunstancias similares, al no poder usar políticas uniformes esto se deberá revelar junto con los estados consolidados.</p>	<p>Ley AFI Art. 12 Se establece que el ejercicio financiero fiscal inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año</p> <p>Ley AFI Art. 101 Establece que el sistema de contabilidad gubernamental se, se estructurara como un sistema integral uniforme, en el cual se reconocerían, se registrará y presentarán todos los recursos y obligaciones del sector publico, así como los cambios que se produzcan en el volumen y composición de los mismos</p>
<p>Contabilidad de entidades controladas en los estados financieros individuales de la entidad de control Párrafo 53</p> <p>Las entidades controladas en los estados financieros consolidados deben ser contabilizadas en los estados financieros individuales de la entidad de control:</p> <p>a) Aplicando el método de equivalencia patrimonial (inversión al costo) como inversión</p>	<p>Manual Técnico SAFI Principio de contabilidad No. 6</p> <p>Costo como base de valuación, el que establece que toda transacción se contabilice al precio acordado incluyendo toda posible incorporación</p>
<p style="text-align: center;">NICSP 08 PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PARTICIPACIONES EN ASOCIACIONES EN PARTICIPACION</p>	<p style="text-align: center;">BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>La norma establece métodos para el registro de operaciones de entidades de control mancomunado. los cuales los divide en tres</p> <p>1 .Operaciones bajo control mancomunado</p> <p>2. Activos bajo control mancomunado.</p> <p>3.Entidades bajo control mancomunado</p> <p>Además proporciona algunos lineamientos acerca de las operaciones que incluyen consolidación de estados</p>	<p>LEY AFI. ART.105</p> <p>“Competencia de la DGCG” e) será competencia de la DGCG el mantener registros destinados a centralizar y consolidar movimientos contables.</p> <p>ART.110 “Consolidación” Establece que el ente encargado de la consolidación de la información financiera generada por las instituciones del sector público será la DGCG.</p>

<p>financieros bajo los métodos de Proporcionalidad y Patrimonial (los cuales fueron tratados en la NICSP 6) mediante los cuales cada institución puede generar sus propios estados financieros consolidados acorde a sus necesidades</p>	
<p>NICSP 9- INGRESOS PROVENIENTES DE TRANSACCIONES DE INTERCAMBIO</p>	<p>BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>La norma no se ocupa de los ingresos que son tratados en otras NICSP o que no provengan de actividades de intercambio, entendiéndose estas ultimas como aquellas en cual la institución recibe algún beneficio o extingue un compromiso por lo cual tiene que entregar a cambio un bien o prestar un servicio como por ejemplo: -La compra(para revender) o venta de bienes(producidos o adquiridos) o servicios -El arrendamiento de inmuebles, maquinaria y equipo. Como ejemplos de ingresos que no provienen de actividades de intercambio tenemos: los adquiridos por mandato legal como lo pueden ser los impuestos directos e indirectos y multas entre otros; las subvenciones y donaciones. Además de todos aquellos montos que las instituciones cobren por cuenta del gobierno central y que no producen ningún incremento en el activo neto/patrimonio de la entidad.</p> <p>VALUACION DE LOS INGRESOS. Los ingresos provenientes de transacciones de intercambio se valuaran así: 1.- cuando la transacción sea de contado, el monto del ingreso será igual al precio de venta. 2.- cuando la transacción sea al crédito o que el comprador tenga que firmar un titulo valor en el cual se comprometa a pagar en una fecha futura, el ingreso será igual al valor de realización menos la tasa de interés que se le impute en los siguientes pagos futuros; ya que estos serán tratados como ingresos por intereses.</p>	<p>Manual Técnico SAFI. Norma Sobre Inversiones en bienes de Larga Duración Los derechos generados por las ventas, permutas, daciones en pago u otras formas de conversión de recursos monetarios de bienes de larga duración, el devengamiento deberá ser contabilizado en la cuenta correspondiente del subgrupo DEUDORES MONETARIOS Aplicando el ingreso a la contra cuenta del subgrupo INGRESOS POR VENTA DE BIENES Y SERVICIOS.</p> <p>Principios de Contabilidad</p> <p>Devengado: Los ingresos serán registrados en el momento en que se generen independientemente si son cancelados en el momento o no</p> <p>Realización: los ingresos serán reconocidos cuando los hechos económicos que los generaron hallan cumplido los requisitos técnicos y legales inherentes a las transacciones.</p> <p>Costo como Base de Valuación: Los ingresos serán registrados sobre la base del valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas; salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de un criterio diferente de evaluación</p>

<p style="text-align: center;">NICSP 10 Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria</p>	<p style="text-align: center;">BASE TECNICA LEGAL DE LA NORMATIVA GUBERNAMENTAL</p>
<p>Alcance: En una economía hiperinflacionaria la moneda pierde poder adquisitivo con una rapidez tal que la comparación entre montos de transacciones y otros hechos ocurridos en momentos deferentes, aún dentro del mismo ejercicio de presentación, se vuelve engañosa.</p> <p>La hiperinflación es identificable por ciertas características del ambiente económico de un país; ejemplos de algunas características de un país con una economía hiperinflacionaria son las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La población en general prefiere mantener su patrimonio en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. b) La población en general aprecia los montos monetarios no en función de la moneda local sino en función de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden cotizarse en esta moneda extranjera c) La inflación acumulada a los tres años se aproxima o excede al 100% <p>Es preferible que todas las entidades que presenten su inflación en la moneda de una misma economía hiperinflacionaria apliquen la presente norma..</p> <p>En todo caso, esta norma se debe aplicar a los estados financieros de toda entidad desde el inicio del ejercicio de presentación en que la entidad identifique la existencia de hiperinflación.</p> <p>La normativa manifiesta que se requerirá usar un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general.</p>	<p>Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado</p> <p>Capitulo III, Art. 5 Objeto de la Programación Monetaria y Financiera</p> <p>La programación monetaria y financiera, tiene por objeto compatibilizar los flujos monetarios de la Balanza de Pagos, del Sector Fiscal y del Sector Financiero, con la evolución de los precios y de la producción real de la economía dentro de un marco de estabilidad macroeconómica que contribuye al logro de los objetivos económicos y sociales del Gobierno</p> <p>Art. 6 Responsables de la Coordinación, Programación Monetaria y Financiera.</p> <p>El Banco Central de Reserva de El Salvador y El Ministerio de Hacienda coordinaran anualmente el Programa Monetario y Financiero, dicho programa deberá incluir las metas relacionadas con la inflación, reservas internacionales netas y los coeficientes de ahorro e inversión publica en relación al Producto Interno Bruto</p> <p>Reglamento de la Ley AFI.</p> <p>Titulo II, Art. 3 Responsabilidad de las Finanzas Públicas.</p> <p>Corresponde al Ministerio de hacienda, de acuerdo con la Constitución de la Republica y la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, la dirección, coordinación y supervisión de las finanzas publicas.</p> <p>Así mismo, compete al ministerio velar por el equilibrio presupuestario y proponer la política financiera del sector público, la cual deberá ser coordinada con el Banco Central de Reserva de El Salvador, para el cumplimiento de los objetivos, metas y responsabilidades.</p>

<p style="text-align: center;">NICSP 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION</p>	<p style="text-align: center;">NORMATIVA GUBERNAMENTAL</p>
<p>Párrafo 1 El contratista que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado deberá aplicar la presente norma.</p> <p>Párrafo 5 Según el presente párrafo se puede pactar la construcción de un solo activo, tal como un puente, un edificio, una represa o un túnel. En un contrato de construcción se puede también pactar la construcción de una serie de activos que estén estrechamente interrelacionados o que sean interdependiente. Los contratos de construcción se clasifican en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Contratos a precio fijo; y ➤ Contratos al costo o al costo plus <p>Párrafo 10 Según la norma, en muchas jurisdicciones en que una entidad del sector publico construye activos para otra entidad del sector publico, el costo de la actividad de construcción no se recupera directamente de la beneficiaria de la obra, entonces la actividad de construcción se financia indirectamente por medio de otra asignación, de los fondos generales del gobierno, o por medio de subsidios que son de organismos de financiación u otros gobiernos.</p> <p>Costos del contrato.</p> <p>Párrafo 23 Los costos del contrato deberán contener:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Los costos que se relacionan directamente con el específico contrato b) Los costos que son atribuibles a la actividad del 	<p>Principio de contabilidad Devengado La contabilidad Gubernamental registrará los recursos y obligaciones en el momento que se generen, independientemente de la percepción o pago de dinero o su equivalencia y siempre que sea posible cuantificarlos objetivamente.</p> <p>Manual Técnico SAFI Normas Sobre Agrupación de Datos Contables Agrupación por proyecto o grupo de proyecto Las instituciones o fondos que de conformidad al presupuesto institucional aprobado ejecuten proyectos o grupo de proyectos, deberán identificar a cada uno de ellos a través de una codificación que se les asigne. Dentro del Sector público se reconocen dos formas de realizar un proyecto, es decir por administración y por contrato. Los proyectos pueden ser para uso institucional y para uso publico, lo cual llevan un tratamiento contable diferente.</p> <p>Norma Sobre Inversiones en Proyectos Costo y aplicación en los proyectos Los desembolsos imputables a proyectos o grupo de proyectos deberán registrarse según la naturaleza operacional y en armonía con los objetos específicos de la clasificación presupuestaria de egresos. El costo contable de los proyectos o programas estará conformado por todos aquellos desembolsos inherentes a éstos. Las adquisiciones de bienes muebles o inmuebles de larga duración con cargo a proyectos, que al finalizar la ejecución de quedarán formando parte de estos recursos institucionales, se verá incrementada el costo contable en el monto de depreciación de dichos bienes. El costo contable de los proyectos destinados a obras de bienes de uso público, deberán aplicarse a gastos de inversión pública.</p>

<p>contrato en general y que se pueden asignar al específico contrato en forma sistemática y racional; y</p> <p>c) Aquellos otros costos que sean específicamente cargables al cliente bajo los términos del contrato.</p>	
<p align="center">NICSP12 EXISTENCIAS</p>	<p align="center">NORMATIVA GUBERNAMENTAL</p>
<p>La presente norma prescribe el tratamiento contable de las existencias bajo el sistema del costo histórico.</p> <p>Existencia Comprenden bienes comprados y mantenidos para su venta , incluyendo, por ejemplo, la mercadería comprada por la entidad y mantenida para su venta , las existencias también comprenden productos terminados producidos por la entidad, también las existencias incluyen materiales y suministros listos para su uso en el proceso de producción y bienes comprados o producidos por la entidad , que se van a distribuir a terceros sin recibir , a cambio un importe, o recibiendo, a cambio, un importe nominal . en muchas entidades del sector público, las existencias tendrán más relación con el suministro de servicios que con los bienes comprados y tendrán más relación con el suministro de servicios que con los bienes comprados y mantenidos para su venta o con los bienes manufacturados para ser vendidos.</p> <p>Las existencias del sector publico pueden incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) municiones (b) suministrar consumibles; (c) materiales de mantenimiento; (d) repuestos para maquinaria y equipo (e) reservas estratégicas (reserva de energía) (f) reserva de moneda no emitida; (g) suministros del servicio postal mantenidos para su venta; y (h) trabajo en proceso. <p>Valuación de las existencias Las existencias deberán valuarse al costo o valor realizable neto, el valor más bajo o bien por el método PEPS.</p>	<p>Las existencias Institucionales, comprenden las cuentas que registran y controlan las existencias destinadas a la formación de stock para el consumo, venta y/o transformación institucional.</p> <p>Las existencias de producción en proceso, comprende las cuentas que registran y controlan las erogaciones que mediante su aplicación a un proceso forma parte de los costos acumulados en procesos productivos institucionales.</p> <p>Manual Técnico SAFI Principio Costo como base de valuación La contabilidad gubernamental registrará los hechos económicos, sobre la base de valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas, salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de un criterio diferente.</p>

<p>Costo de existencia El costo de existencias deberá comprender todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para poner las existencias en su lugar y condición presente.</p> <p>Costo de la compra Comprenden el precio, los derechos de importación y otros impuestos, así como los costos de transporte, manipulación y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y suministros, así mismo se deducen los descuentos, rebajas y otros conceptos similares.</p> <p>Costos de transformación Son los costos relacionados directamente con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa, gastos de fabricación fijos y variables.</p> <p>Otros costos Los costos diversos se incluyen en el costo de las existencias sólo en el grado en que se hayan incurridos en ellos para poner las existencias en su ubicación y condición presentes. El costo de existencias de las partidas que ordinariamente no son intercambiables, y el de los bienes o servicios producidos que se separan para proyectos específicos, deben asignarse mediante la identificación específica de sus costos individuales.</p> <p>Formulas de costeo Se debe usar la misma fórmula de costeo para todas las existencias que tienen similar naturaleza y uso para la entidad. La fórmula PEPS asume que las partidas de las existencias que se compraron primero se han vendido primero, por lo que las partidas que quedan en existencia al final del ejercicio son las más recientemente compradas o producidas. El costo promedio ponderado, el costo de cada partida se determina mediante el promedio ponderado del costo de las partidas similares compradas o producidas</p>	<p>Norma Sobre Agrupación de Datos Contables Agrupación de costos productivos Las instituciones que desarrollen actividades de transformación, con la finalidad de obtener productos para su posterior comercialización, integración en nuevos procesos de manufactura o empleo en actividades institucionales, en cuya etapa de producción intervengan recursos humanos y materiales, siendo necesario determinar con el mayor grado de aproximación el costo atribuible a cada bien producido, podrán en la contabilización de las erogaciones asociarse a los conceptos contables de existencias de producción en proceso</p> <p>Actualización de inversiones en existencias Las existencias de bienes de consumo y producción adquiridas en el mercado interno, deberán actualizarse al término del ejercicio contable al valor del costo de reposición, determinado de acuerdo con los siguientes criterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) cuando exista documentación de adquisición para bienes del mismo género, calidad y características durante el segundo semestre del ejercicio contable respectivo, el costo de reposición será el precio de compra más alto. (b) cuando exista documentación de adquisición para bienes del mismo género, calidad y características durante el primer semestre del ejercicio contable respectivo, el costo de reposición será el precio de compra más alto, reajustando con el índice de actualización del segundo trimestre (c) cuando las existencias se mantengan desde el periodo anterior, y no exista documentación de adquisición para bienes del mismo género, calidad y características, durante el ejercicio contable vigente, el costo de reposición será el valor contable, reajustado con el índice de actualización anual. <p>Las existencias de bienes de consumo y producción adquiridas en el mercado externo deberán actualizarse al término del ejercicio contable al valor costo de reposición. Las variaciones por efecto de la actualización deberán registrarse directamente en las cuentas que generaron el movimiento, reflejando el resultado neto en la cuenta de ingresos de gestión CORRECCION DE RECURSOS.</p>
---	--

<p>durante dicho ejercicio. El promedio puede ser calculado periódicamente o según cada envío adicional.</p>	
<p>Revelaciones Los estados financieros deberán revelar:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las políticas contables adaptadas para valuar las existencias, incluyendo la fórmula de costos usados; (b) el monto total arrastrado por las existencias y el monto arrastrado por las clases, establecidas estas según una clasificación apropiada por la entidad ; (c) el monto de la reversión de las reducciones contables que se hayan reconocidos en el estado de rendimiento financiero (d) las circunstancias o hechos que condujeron a la reversión de las reducciones contables de las existencias; (e) el monto arrastrado por las existencias puestas en prenda como garantía de obligaciones. 	<p>No existe una norma específica sobre las revelaciones que deben contener los estados financieros acerca de las existencias</p>
<p>NICSP 14 HECHOS OCURRIDOS DESPUES DE LA FECHA DE PRESENTACION</p>	<p>BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>La norma separa los hechos ocurridos después de la fecha de presentación en dos tipos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los hechos que demuestran situaciones que se venían generando a la fecha de presentación y que se deben ajustar. 2. Los que proporcionan indicativos del surgimiento de situaciones después de la fecha de presentación. <p>EJEMPLOS DE HECHOS QUE DEBEN SER AJUSTADOS.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Los resultados de un litigio judicial en el cual la entidad ya tenía una obligación presente a la fecha de presentación, lo cual requiere que la entidad haga ajustes a la provisión ya reconocida o que reconozca una nueva en lugar de hacer la revelación de un pasivo contingente. 	<p>- LEY AFI Art. 46</p> <p>Las cuentas de ingresos y gastos del presupuesto correspondiente a cada institución componente del SAFI, se cerrará al 31 de diciembre de cada año. Después de esa fecha, los recursos que se recauden se considerarán parte del presupuesto vigente, independientemente de la fecha en que se hubiesen originado y liquidado las obligaciones.</p> <p>- LEY AFI Art. 105 literal j); i)</p> <p>La DGCG, tiene la competencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> j) Impartir instrucciones sobre la forma, contenido y plazos para la presentación de los informes que deben remitir las instituciones del sector público a la DGCG,

<p>b) La recepción de información después de la fecha de presentación que indique que en los estados financieros existe una cuenta con un saldo incorrecto; como por ejemplo la quiebra de una empresa la cual nos adeudaba formaba parte del saldo cuentas por cobrar el cual es necesario ajustarlo, entre otros.</p> <p>c) La determinación, después de la fecha de presentación, del costo de los activos comprados, o del producto de los activos vendidos, antes de la fecha de presentación.</p>	<p>para la preparación de informes financieros, tanto de apoyo al proceso de toma de decisiones, como para efectos de publicación, cuando corresponda.</p> <p>k) Preparar anualmente el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y el estado demostrativo de la situación del tesoro público y del patrimonio fiscal, para que el Ministerio de Hacienda cumpla con las disposiciones de la Constitución de la Republica</p>
<p align="center">NICSP 15 TITULOS FINANCIEROS SU REVELACIÓN Y PRESENTACION</p>	<p align="center">BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p align="center">PRESENTACIÓN</p> <p>Pasivo y Activo Neto /Patrimonio</p> <p>El emisor de un estado financiero deberá clasificar el titulo, o las partes componentes del titulo, como pasivo o como activo neto /patrimonio, de conformidad con la sustancia del arreglo contractual al momento de su reconocimiento inicial y con las definiciones de pasivo financiero y titulo patrimonial.</p> <p>Se requiere clasificar los títulos financieros en pasivo y activo neto/ patrimonio, debido a que son diferentes los riesgos asociados a cada uno de ellos. Para las entidades que tienen títulos clasificados como títulos financieros, se requiere que ellas revelen información sobre su exposición al riesgo de tasas de interés, y que los intereses, dividendos, pérdidas o ganancias lo reconozcan como ingreso o gasto.</p> <p>Las distribuciones hechas a los tenedores de títulos financieros clasificadas como títulos patrimoniales, el emisor las cargará directamente contra el activo neto/patrimonio.</p> <p>Si bien las entidades del sector público mantienen con frecuencia un título financiero como una inversión (activo financiero), no es común que una entidad del sector público emita títulos patrimoniales para partes que son externas a la entidad económica, excepto cuando una</p>	<p>Manual Técnico SAFI Normas sobre estados financieros básicos Contenido de los estado financieros básicos</p> <p>Dentro de esta normativa, establece que si el estado se vuelve tenedor, es decir si cuenta con inversiones financieras es colocado dentro de los recursos dentro de la estructura de inversiones financieras, sean estas temporales o permanentes. En el caso de que el Estado tenga la calidad de emisor se reconocerá como una obligación ya sea interna o externa, es decir el caso de la emisión de bonos, se colocará dentro de la estructura del estado de situación financiera en las obligaciones.</p> <p>Ley AFI Operaciones de Crédito Público Art. 90</p> <p>Las instituciones facultadas para el efecto por sus respectivas leyes de creación, podrán realizar operaciones de crédito público a su favor, dentro de los límites que establezcan de acuerdo al análisis de su situación financiera. Para tal efecto, las instituciones referidas en el Art. 87 88 de esta misma ley, deberán presentar trimestralmente al Ministerio de Hacienda su situación financiera de acuerdo a las normas e instructivos que el Ministerio de Hacienda emita a través de la Dirección General de Inversión y Crédito Público.</p> <p>Atribuciones especiales Art. 97</p> <p>El Ministerio de Hacienda, en representación del Estado, podrá colocar títulos de crédito publico de corto plazo en el mercado de capitales y previa autorización de la asamblea</p>

<p>entidad controlada está parcialmente privatizada. No obstante el uso de los títulos financieros en el sector público continúa evolucionando y el emisor necesita hacer la clasificación de los títulos guiándose por la sustancia y no necesariamente por la forma de los mismos.</p>	<p>Legislativa, podrá colocar títulos de mediano y largo plazo en el mercado de capitales, en forma directa o a través de agentes financieros oficiales o privados. Igualmente, podrá rescatar los títulos directamente a través de agentes financieros nacionales o extranjeros. Por la colocación y por el rescate de estos títulos, podrá establecerse el pago de una comisión.</p>
<p>NICSP 16 INMUEBLES MANTENIDOS COMO UNA INVERSION (FINANCIERA)</p>	<p>BASE TECNICA Y LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL</p>
<p>RECONOCIMIENTO DE UN INMUEBLE COMO UNA INVERSION (FINANCIERA) (INMUEBLE) Un inmueble como una inversión será reconocido cuando cumpla las siguientes condiciones: a) sea probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio a el asociado van a fluir a la entidad; b) El costo o el valor razonable de dicho inmueble pueda valuarse de manera confiable.</p> <p>VALOR INICIAL DEL INMUEBLE. El valor inicial de un inmueble lo comprenden. El costo del inmueble mas todos los costos incurridos en la transacción. Cuando un inmueble sea adquirido sin costo alguno o por un costo nominal, su valor inicial lo comprenderá su valor razonable a la fecha de adquisición.</p> <p>CONSIDERACIONES. El costo de un inmueble no se incrementa con los costos de su puesta en marcha (salvo que estos sean necesarios para poner al inmueble en condiciones de funcionamiento), ni con las perdidas operativas iniciales incurridas antes de que el inmueble hubiera alcanzado el nivel planeado de ocupación por arrendamiento, ni con los montos anormales de material de desecho, mano de obra u otros recursos incurridos para construcción o desarrollo del inmueble. Si el pago de un inmueble se aplaza, el costo del inmueble</p>	<p>MANUAL TÉCNICO SAFI. Principia de contabilidad No.6 “Costo Como Base de Valuación” La contabilidad gubernamental registrara los hechos económicos, sobre la base del valor de intercambio de los recursos y obligaciones económicas, salvo que determinadas circunstancias justifiquen la aplicación de un criterio diferente de evaluación.</p> <p>C.2.4 Normas Sobre Inversiones de Larga Duración. 1. <u>Valuación de los bienes de larga duración.</u> Los bienes muebles de larga duración adquiridos con el animo de utilizarlos en las actividades administrativas o productivas de carácter institucional, como también aquellos que forman parte de las inversiones en proyectos, deberán contabilizarse como inversiones en bienes de uso al valor de compra mas todos los gastos inherentes a la adquisición, hasta que el bien entre en funcionamiento.</p> <p>2. <u>Erogaciones Capitalizables.</u> Las erogaciones en adiciones, mejoras y reposiciones vitales que aumenten el valor o prolonguen la vida útil económica de los bienes inmuebles y muebles registrados como recursos institucionales o formando parte de las inversiones en proyectos, deberán contabilizarse como un incremento en el valor de estos, previa deducción del costo asignado a las partes o piezas que se sustituyan y la proporción correspondiente a la depreciación del bien en los casos que corresponda. Las erogaciones en reparaciones que aumenten en forma significativa el valor de los bienes muebles e inmuebles, deberán contabilizarse como un incremento en el valor de estos, en caso contrario se registraran como gastos de gestión.</p>

<p>es el equivalente a su precio de contado y la diferencia entre este y su pago total será reconocida como gasto por intereses pagados durante el periodo del crédito.</p> <p>DESEMBOLSOS POSTERIORES.</p> <p>Los desembolsos posteriores relacionados a un inmueble los cuales puedan comprobarse que aumentaran los beneficios o los ingresos que el inmueble genera actualmente, serán agregados a su valor contable; caso contrario se reconocerán como gasto en el ejercicio en que se incurra.</p> <p>La norma recomienda que si el inmueble se va a valorar, se utilice el modelo en base al valor razonable.</p>	
<p align="center">NICSP 17 BIENES DE USO</p>	<p align="center">NORMATIVA GUBERNAMENTAL</p>
<p>La presente norma no es aplicable a los siguientes activos: Bosques y recursos naturales renovables similares y Derechos mineros, la explotación para la extracción de minerales, petróleo , gas natural y recursos naturales renovables similares</p> <p>Componentes del costo El costo de un elemento de un bien de uso, comprende su precio de compra, incluyendo las tasas de importación y los impuestos de compra no reembolsable, y cualquier costo directamente atribuible a la puesta en condiciones de trabajo de activo; cualquier descuento o rebaja comercial de deduce a la llegada al precio de compra.</p> <p>Intercambio de activos Un elemento de los bienes de uso puede ser adquirido como un intercambio total o parcial con otro elemento similar de bien de uso u otro activo</p>	<p>Manual Técnico SAFI Normas sobre inversiones de bienes de larga duración Valuación de los bienes de larga duración Las instituciones que por razones de sus actividades requieran aplicar criterios diferentes a lo establecido en estas normas.</p> <p>Los bienes muebles o inmuebles de larga duración adquiridos con el animo de utilizarlos en las actividades administrativas o productivas de carácter institucional, como también aquellos que forman parte de las inversiones en proyectos deberán contabilizarse como inversiones en bienes de uso al valor de compra más todos los gastos inherentes a la adquisición, hasta que el bien entre en funcionamiento.</p> <p>Ley de adquisiciones y contrataciones de la Administración Pública Art. 24. Las instituciones, podrán contratar de acuerdo a las normas del derecho común, pero se observará todo lo dispuesto en esta ley cuanto a su preparación adjudicación y cumplimiento, en su aplicación.</p> <p>Ley de la corte de cuentas de la República Normas técnicas y políticas Se emitirán normas técnicas de control interno, que servirán como marco básico para que las entidades del sector público y sus servidores controlen los programas, la organización y la administración de las operaciones a su cargo, llamadas: Normas Técnicas de Control Interno.</p>

<p>Reconocimiento de los bienes de uso un elemento de los bienes de uso deberá reconocerse como un activo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) es probable que entren a la entidad futuros beneficios económicos o servicio potencial asociado al activo; y b) el costo o justo valor del activo para la entidad pueda ser medido en forma confiable. 	<p>Capítulo 3.16 baja o descarga de bienes Cada entidad pública aplicará estrictamente las disposiciones reglamentarias para la baja o descargo de bienes de consumo, maquinaria y equipo, bienes intangibles, especies valoradas, bienes de producción y otros; se requieren las justificaciones exigidas. Los bienes dados de baja o descargados, podrán subastarse, donarse, permutarse, destruirse o someterse a cualquier acción que disponga la entidad, siempre con apego a la ley y deberán ser documentadas.</p> <p>Manual Técnico SAFI Normas sobre inversiones de larga duración Cancelación de bienes de larga duración La disminución contable, como producto de las ventas, permutas, donaciones en pago, bajas u otra forma de traslado del dominio de propiedad de los bienes de larga duración, registrados como recursos institucionales, productivos o formando parte de las inversiones en proyecto, deberán de contabilizarse liquidando tanto el valor contable del bien como la depreciación acumulada respectiva. De producirse una diferencia deudora entre ambos valores esta deberá registrarse en la cuenta correspondiente del subgrupo. COSTO DE VENTA Y CARGOS CALCULADOS.</p> <p>Norma sobre inversiones en bienes de larga duración Los bienes adquiridos para ser utilizados en las actividades administrativas y productivas sean mayores a \$600.00 dólares se registrarán como inversión en bienes de uso</p>
--	---

ANEXO 2

GLOSARIO DE DEFINICIONES DE TÉRMINOS

Término	Definición
A	
Activos	Recursos controlados por la entidad como resultado de hechos pasados y de los cuales se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio ¹ .
Aportaciones de los Propietarios	Beneficios económicos futuros o potencial de servicio aportados a la entidad por terceros externos a la misma -exceptuando los beneficios o el potencial que producen obligaciones para la entidad- que establecen una participación financiera en el activo neto/patrimonio de la entidad, y los cuales: (a) Conllevan la potestad de acceder, tanto a las distribuciones de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, que efectúe la entidad durante su vida –estando estas distribuciones a discreción de los propietarios o sus representantes- como a las distribuciones de los excedentes de los activos sobre los pasivos en el caso de que la entidad se liquidara; y/o (b) pueden ser vendidos, intercambiados, transferidos o redimidos.
Activo Financiero	Es todo activo constituido por: (a) efectivo; (b) un derecho contractual de recibir efectivo u otro activo financiero, de otra entidad; (c) un derecho contractual de intercambiar títulos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o (d) un título patrimonial de otra entidad.
Actividades de Inversión	Adquisición y disposición de activos y otras inversiones de largo plazo no incluidas como equivalentes de efectivo.
Asociación en Participación	Acuerdo obligatorio [vinculante] por el cual dos o más partes se comprometen a emprender una actividad que está sujeta a un control mancomunado.
Activo Neto/Patrimonio	Participación residual en los activos de la entidad, después de deducir todos los pasivos.

Activo en Proceso [de Habilitación]	Activo que necesariamente toma un sustancial período de tiempo para que pueda quedar listo para el uso que se le desea dar o para su venta.
Actividades de Operación	Actividades de la entidad que no son actividades de inversión o actividades de financiación.
Actividades Ordinarias	Actividades que emprende una entidad como parte de sus actividades de prestación de servicios o intercambio comercial. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades relacionadas, a las cuales se dedica la entidad para mejorar las actividades ordinarias, o que son propias o resultado de éstas.
Actividades de Financiación	Actividades que producen cambios en la magnitud y composición del capital aportado y en el endeudamiento de la entidad.
Arrendamiento Financiero	Es el arrendamiento que se refiere sustancialmente todos los riesgos y retribuciones atribuibles a la propiedad de un activo
Arrendamiento	Es un acuerdo por el cual el arrendador trasmite al arrendatario, a cambio de un pago o de una serie de pagos, el derecho de usar un activo por periodo de tiempo convenido
Activo y pasivo financieros monetarios	Son activos financieros y pasivos financieros por cobrar o por pagar en montos de efectivo fijo o determinable.
B	
Bienes de Uso	Son activos tangibles que están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para locación a otros, o para fines administrativos.
C	
Costos de Endeudamiento	Intereses y otros gastos en que incurre la entidad en relación con la obtención de fondos [que le son prestados por terceros].
Contrato de Construcción	Contrato, o similar acuerdo obligatorio [o vinculante], específicamente pactado para la construcción de un activo o de una combinación de activos que están estrechamente interrelacionados o que son interdependientes en función de su diseño, tecnología y función o de su propósito o uso final.
Contratista	Entidad que ejecuta obras de construcción de acuerdo a un contrato de construcción.
Control	Potestad de regir las políticas financieras y operativas de otra entidad, de modo de obtener beneficio de las actividades de ésta.
Contrato en Base al Costo Plus o al Costo	Contrato de construcción por el cual se le reembolsan al contratista los costos permitidos, o de algún otro modo, definidos y, en el caso

	de un contrato de tipo comercial, un porcentaje adicional de estos costos o un honorario fijo, si lo hubiera.
Costo de Reposición Corriente	Costo en que incurriría la entidad para adquirir el activo en la fecha de presentación.
Contrato a Precio Fijo	Contrato de construcción en el cual el contratista conviene en un precio fijo para el contrato, o en un porcentaje fijo de producción que, en algunos casos, está sujeto a cláusulas de costo escalonado.
Control Mancomunado	Parte acordada del control sobre una actividad, que se establece mediante un acuerdo obligatorio [vinculante]
Consolidación Proporcional	Método de contabilización y presentación de información por el cual la participación del inversionista participacionista en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos de una entidad controlada mancomunadamente se combina, rubro por rubro, con las partidas similares de los estados financieros del inversionista participacionista o se presentan como partidas de rubros separados en los estados financieros del mismo.
Contrato de seguros	Es un contrato que expone al asegurador a riesgos identificados de pérdida provenientes de hechos o circunstancias que ocurren o se descubren en un periodo específico.
Costo	Es el monto en efectivo o equivalentes pagado o el justo valor de otra consideración entregada para adquirir un activo al momento de su adquisición o construcción.
D	
Distribución a los Propietarios	Beneficios económicos futuros o potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rentabilidad sobre su inversión, sea como retribución por su inversión.
Diferencia de Cambio	Diferencia resultante de presentar información sobre el mismo número de unidades de una moneda extranjera, en la moneda de presentación a diferentes tipos de cambio.
E	
[Entidad] Asociada	Entidad en la cual el inversionista tiene influencia significativa y la cual no es ni una entidad controlada ni una asociación en participación del inversionista.
Efectivo	Rubro que comprende el efectivo disponible y los depósitos a la vista.

Equivalentes de Efectivo	Inversiones de corto plazo, de alta liquidez, que son fácilmente convertibles a montos conocidos de efectivo y que están sujetas a un riesgo insignificante de cambios en su valor.
Entidad Económica	Grupo de entidades que comprenden a una entidad controlante y a una o más entidades controladas
Entidad del Exterior	Unidad de operaciones en el exterior, cuyas actividades no forman parte integrante de las de la entidad presentadora [de la información].
Errores Sustanciales	Errores descubiertos en el ejercicio corriente que son de importancia tal que hacen que ya no se pueda considerar que los estados financieros de uno o más ejercicios precedentes han sido confiables a la fecha de su emisión.
Empresa Pública	Entidad que tiene todas las siguientes características: (a) es una entidad con la potestad de contratar en su propio nombre; (b) se le ha asignado la autoridad financiera y operacional de llevar a cabo una actividad empresarial; (c) en el curso normal de su actividad empresarial vende bienes y servicios a otras entidades, en base a una utilidad o a la recuperación total del costo; (d) no se apoya en un financiamiento gubernamental continuo para mantener su condición de empresa en marcha (salvo en lo que respecta a compras de productos en condiciones de mercado); y (e) es controlada por una entidad del sector público.
Existencias	Activos que: (a) se mantienen bajo la forma de materiales o suministros que se van a consumir en el proceso de producción; ((b) se mantienen bajo la forma de materiales o suministros que se van a consumir o distribuir en la etapa de prestación de servicios; (c) se mantienen para su venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones; o (d) se mantienen en el proceso de producción para la venta o distribución.
Estados Financieros Consolidados	Estados financieros de una entidad económica que se presentan como los de una entidad única.

F	
Flujos de Efectivo	Flujos de entrada y salida de efectivo y equivalentes de efectivo.
Fecha de Presentación	Fecha del último día del ejercicio de presentación con que guardan relación los estados financieros.
G	
Gastos	Disminuciones en los beneficios económicos o en el potencial de servicio, que ocurren durante el ejercicio de presentación bajo la forma de flujos de salida o consumo de activos o incurrimento en pasivos que producen disminuciones en el activo neto/patrimonio, salvo los que se relacionan con las distribuciones a los propietarios.
H	
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	Son los hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que los hechos financieros son autorizados para su emisión.
I	
Inversionista	En el caso de una asociación en participación, viene a ser una de las partes de la misma y no tiene control mancomunado sobre dicha asociación en participación.
Inversión Neta en una Entidad del Exterior	Participación que la entidad presentadora tiene en el activo neto/patrimonio de la mencionada entidad.
Ingresos	Flujo de entrada bruto de beneficios económicos o de un potencial de servicio durante el ejercicio de presentación en que dichos flujos de entrada producen un incremento en el activo neto/patrimonio, distinto a los incrementos relacionados con las aportaciones de los propietarios.
Influencia Significativa	Potestad de participar en las decisiones de política financiera y operativa de la entidad receptora de la inversión, pero que no constituye un control sobre dichas políticas. Potestad de participar en las decisiones de política financiera y operativa de una actividad, pero que no constituye un control o un control mancomunado sobre dichas políticas.
Inversionista participacionista	Viene a ser una de las partes en una asociación en participación, y tiene control mancomunado sobre dicha asociación en

	participación.
Inversión bruta de arrendamiento	Es la suma de los pagos mínimos de arrendamiento bajo un contrato de arrendamiento financiero visto desde la posición del arrendador
Importe contable	Es el importe por el cual un activo está reconocido en el estado de situación financiera
Inmueble mantenido como una inversión	Es el inmueble cuya posesión se mantiene para ganar una renta de arrendamiento o una reprecación de mercado o ambas cosas.
M	
Método de lo Devengado	Método de contabilización por el cual las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren (y no sólo cuando se cobra o paga el correspondiente efectivo o su equivalente). Por tanto, las transacciones y hechos se inscriben en los registros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los cuales se relacionan. Los elementos reconocidos bajo la contabilización de lo devengado son: activo, pasivo, activo neto/patrimonio, ingreso y gasto.
Monto Arrastrado por un Pasivo	Monto por el cual se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera.
Método del Costo	Método de contabilización mediante el cual la inversión se registra al costo. El estado de rendimiento financiero [o estado de gestión financiera] refleja el ingreso proveniente de la inversión sólo hasta el grado en que el inversionista reciba distribuciones de los superávit netos acumulados por la entidad receptora de la inversión que surjan con posterioridad a la fecha de adquisición.
Método de Participación patrimonial	<p>Método de contabilización mediante el cual la inversión se registra inicialmente al costo y se ajusta luego por el cambio que, posteriormente a la adquisición, se produce en la parte que el inversionista posee en el activo neto/patrimonio de la entidad receptora de la inversión. El estado de rendimiento financiero [o estado de gestión financiera] refleja la parte del inversionista en los resultados de las operaciones de la entidad receptora de la inversión.</p> <p>Método de contabilización y presentación de información mediante el cual la participación en una entidad bajo control mancomunado se registra inicialmente al costo y se ajusta luego por el cambio que, posteriormente a la adquisición, se produce en la parte que el</p>

	inversionista participacionista posee en el activo neto/patrimonio de la entidad bajo control mancomunado. El estado de rendimiento financiero o estado de gestión financiera] refleja la parte del inversionista participacionista en los resultados de las operaciones de la entidad bajo control mancomunado.
Moneda Extranjera	Moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad.
Materialidad	La información es material cuando su omisión o mala presentación puede influir en las decisiones o evaluaciones que los usuarios hacen en base a los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error juzgado en las particulares circunstancias de la omisión o mala presentación.
Monto Arrastrado por un Activo	Monto por el cual se reconoce un activo en el estado de situación financiera, después de deducir la depreciación acumulada y la pérdida por desvalorización acumulada que correspondan.
Moneda de Presentación	Moneda usada para presentar los estados financieros.
Monto depreciable	Es el costo de un activo, u otro monto sustituido por el costo en los estados contables, menos su valor residual.
P	
Políticas Contables	Principios, métodos, convencionalismos, reglas y prácticas, de carácter específico, adoptados por una entidad para preparar y presentar sus estados financieros.
Partidas Extraordinarias	Ingresos o gastos que surgen de hechos o transacciones que son claramente distintos de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que vuelvan a ocurrir con frecuencia o regularmente y que están fuera del control o influencia de la entidad.
Pasivos	Obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y la liquidación de las cuales se prevé que van a producir, en la entidad, un flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.
Participación Minoritaria	Parte del superávit (déficit) neto y del activo neto/patrimonio de una entidad controlada, que es atribuible a las participaciones que la entidad controlante no posee directamente, ni tampoco indirectamente a través de las entidades controladas.
Partidas Monetarias	Dinero que se posee y activos y pasivos que se deben cobrar o pagar en montos de dinero fijo o determinable.

Partidas no Monetarias	Partidas que no son partidas monetarias.
S	
Superávit/Déficit Neto	Este rubro comprende los siguientes componentes: (a) superávit o déficit de las actividades ordinarias; y (b) partidas extraordinarias.
Superávit/Déficit en las Actividades Ordinarias	Monto residual que queda después de que los gastos provenientes de las actividades ordinarias han sido deducidos de los ingresos provenientes de dichas actividades ordinarias.
T	
Tipo de Cierre	Tipo de cambio al contado (spot) a la fecha de presentación.
Tipo de Cambio	Razón (ratio) aplicable al intercambio de dos monedas
Titulo Patrimonial	Es todo contrato que evidencia una participación residual en los activos previa reducción de los pasivos de una entidad
Titulo financiero	Es todo contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o titulo patrimonial de otra entidad.
U	
Unidad de Operaciones Discontinuada	Resultados de la venta o abandono de una unidad de operaciones que representa una línea de negocios principal y separada, de una entidad, y de la cual los activos, el superávit o déficit neto y las actividades se pueden distinguir físicamente, operativamente y para efectos de presentación de la información financiera
Unidad de Operaciones en el Exterior	Entidad controlada, asociación, asociaciones en participación o sucursal de la entidad presentadora, cuyas actividades tienen su base o son conducidas en un país distinto al de la entidad presentadora [de la información].
V	
Valor Razonable (Valor Equitativo)	Monto por el cual un activo podría intercambiarse, o un pasivo liquidarse, entre partes conocedoras de la materia, que actúan libremente en una transacción directa.
Valor Realizable Neto	Precio de venta estimado en el curso ordinario de las operaciones menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para hacer la venta, intercambio o distribución.
Vida útil	Es el período restante estimado, desde el comienzo del plazo del arrendamiento, sin limitación del plazo de éste.
Valor Razonable	Es el monto por el cual un activo podría intercambiarse o un pasivo liquidarse entre personas conocedoras de la materia, que negocian

	voluntaria y directamente.
Valor de mercado	Es el monto que, en un mercado activo, se puede obtener por la venta de un título financiero, o por pagar por la adquisición del mismo.
Valor residual	Es el monto neto que la entidad espera obtener por un activo al final de su vida útil luego de deducir el costo de disposición esperado.

ANEXO 3

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA**

Cuestionario acerca del conocimiento de las Normas internacionales para el Sector
Publico < NICSP >

Institución donde labora _____

Sexo. M. ____ F ____

1. Tiene usted conocimiento acerca de las Normas Internacionales de Contabilidad
(NIC's.).

SI ____

NO ____

Explique _____

- 2 ¿Conoce usted las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público < NICSP >?

SI ____

NO ____

- 3 ¿Si la respuesta anterior es positiva, mencione que tanto conoce?

a) Mucho ____

b) Poco ____

c) Nada ____

- 4 Considera que la Dirección General de Contabilidad Gubernamental se encuentra
preparado para realizar un cambio en la Normativa actual

SI ____

NO ____

5 ¿Ha recibido alguna información por parte de la Dirección General de Contabilidad General en relación a las NICSP?

SI _____

NO _____

Explique _____

6 ¿Prepara su Institución información financiera extracontable o adicional para el mejor entendimiento de los estados financieros?

SI _____

NO _____

Explique. _____

7 ¿Considera que la aplicación de las NICSP traerá un valor agregado en la preparación de información financiera adicional para la toma de decisiones?

SI _____

NO _____

Porque _____

8 ¿Considera usted que el sector publico debe adoptar la aplicación de las NICSP de conformidad a lo dispuesto por las entidades extranjeras?

SI _____

NO _____

Porque _____

9 ¿Considera usted que su institución le da la importancia debida a la información financiera que se genera?

SI _____

NO _____

10 ¿Hacia que fines va enfocado el análisis de la información financiera que su institución genera?

a) Para la toma de decisiones _____

b) Por cumplimiento legal _____

c) Para información interna _____

d) Otros usos _____

11. ¿Considera usted que la Normativa actual le brinda los lineamientos o herramientas necesarias para la elaboración de información adecuada para la toma de decisiones?

SI_____

NO_____

Porque_____

12. ¿La Normativa actual le ayuda a poder interpretar de manera razonable los resultados que reflejan los estados financieros?

SI_____

NO_____

Explique_____

13. ¿De acuerdo a la Normativa actual, la preparación de la información financiera le trae beneficios a la Institución?

SI_____

NO_____

Explique_____

14. ¿Dentro de las actividades que la Institución realiza, existen operaciones vinculadas con entidades extranjeras .

SI _____

NO _____

15. ¿Tienen exigencias por parte de Organismos Extranjeros de presentar información financiera?

SI _____

NO _____

Explique _____

16. ¿Cree usted que es conveniente que el sector gubernamental de El Salvador, adopte o armonice su normativa contable actual con la internacional (NICSP's); para que de esa manera prepare y presente información financiera coherente y que sea comparable, nacional e internacionalmente.

SI _____

NO _____

Explique _____
