

***ESTRATEGIA DE COORDINACIÓN, COMUNICACIÓN Y
SEGUIMIENTO DEL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS
NICSP PERIODO 2020-2024***

2021

El contenido del presente documento pertenece al Gobierno de la República de Costa Rica y está protegido por Derechos Reservados de acuerdo a los Tratados Nacionales e Internacionales. La reproducción de su contenido total o parcial está prohibida salvo expresa autorización del Ministerio de Hacienda.

Esta versión deroga las versiones anteriores en virtud de la adopción de las NICSP 2018
mediante resolución DCN-0002-2021.

Jeannette Solano García
Directora General de Contabilidad Nacional
Ministerio de Hacienda

Estrategia de metodología de Implementación y Adopción de las

NICSP 2020-2024

Índice

ABREVIATURAS	9
INTRODUCCIÓN.....	13
CAPÍTULO 1 – METODOLOGÍA.....	16
1.1 ANTECEDENTES.	16
1.2. ESTRATEGIA DE IMPLEMENTACIÓN.	19
1.2.1. VISIÓN.....	19
1.2.2. MISIÓN.....	19
1.2.2. ALCANCE.....	22
1.2.3.1 <i>Actores involucrados</i>	22
1.2.2.1. SUSTENTO METODOLÓGICO	23
1.3. FORMULACIÓN DE LA ESTRATEGIA DE IMPLEMENTACIÓN	24
1.3.1. PASOS PREVIOS.	24
1.3.2. CARACTERÍSTICAS.....	24
1.3.3. CAPACITACIÓN	25
1.3.4. COORDINACIÓN	25
1.3.5. DIVULGACIÓN.....	25
1.3.6. INSTRUMENTOS	26
1.3.7. EVALUACIÓN Y CONTROL	26
1.4. DETECCIÓN Y DEFINICIÓN DE POSIBLES SITUACIONES PROBLEMÁTICAS.....	27
1.4.1. SITUACIONES PROBLEMÁTICAS GENERALES	28
1.4.2. SITUACIONES PROBLEMÁTICAS PARTICULARES.....	29
1.5. FORMULACIÓN DE LOS OBJETIVOS.....	31
1.5.1. OBJETIVO GENERAL	31
1.5.1.1. <i>Objetivos Específicos</i>	31
1.6. FORMULACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE IMPLEMENTACIÓN.....	33
CAPÍTULO 2 – CAPACITACIÓN INTEGRADA.....	34
2.1. ANTECEDENTES.....	34

2.2.1. CAPACITACIÓN INTEGRADA.....	36
2.2.2.1. <i>Objetivos</i>	38
2.2.2.2. <i>Destinatarios</i>	39
2.2.2.3. <i>Modelo y Contenidos</i>	40
2.2.2.4. <i>Contenidos Básicos del Perfil del Contador Profesional</i>	42
2.2.2.5. <i>Aptitudes Profesionales</i>	42
2.2.2.6. <i>Formación y Conocimientos Generales</i>	42
2.2.2.7. <i>Conocimientos Profesionales</i>	43
2.2.2.8. <i>Valores Profesionales</i>	44
2.2.2.9. <i>Formación Profesional Continua</i>	44
2.2.2.10. <i>Capacitación Permanente</i>	45
2.2.2.11. <i>Valoración Periódica</i>	46
2.3. ESTRATEGIA DE CAPACITACIÓN INTEGRADA	46
2.3.1. ESTRATEGIA DE CAPACITACIÓN	46
2.3.2. OBJETIVOS	47
2.3.3. ESTRATEGIA POR NIVELES DE CAPACITACIÓN	49
2.3.3.1. <i>Modelo Estratégico Operativo de Capacitación integrada</i>	50
2.3.3.2. <i>Concientización del Modelo y sus Beneficios</i>	51
2.4. MÓDULOS QUE INTEGRARÁN LA CAPACITACIÓN INTEGRADA.....	54
2.4.1. MÓDULOS DE CAPACITACIÓN.....	54
2.4.2. APROVECHAMIENTO INTEGRAL DE LOS RECURSOS ASIGNADOS.....	57
CAPÍTULO 3 – ANÁLISIS DE SITUACIONES.....	59
PROBLEMÁTICAS GENERALES.	59
3.1. ANÁLISIS DE LAS SITUACIONES PROBLEMÁTICA GENERALES DETECTADAS.....	59
3.1.1. CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE CENTRALIZACIÓN NORMATIVA.....	59
3.1.1.1. <i>Beneficio del Cumplimiento del Principio</i>	60
3.1.2. TRANSICIÓN DE LOS PCASPC A LAS NICSP.....	60
3.1.2.1. <i>Brechas entre los PCASPC y las NICSP.</i>	63
3.1.2.2. <i>Pirámide Legal Contable según las NICSP</i>	66
3.1.3. TRANSICIÓN DE LA BASE CAJA A LA BASE DEVENGADO.	67
3.1.3.1. <i>Bases de Registro Contable.</i>	67
3.1.3.2. <i>Base Devengado – Criterios Internacionales.</i>	67
3.1.3.3. <i>Beneficios de la Contabilidad Sobre Base Devengada.</i>	68
3.1.3.4. <i>Beneficios Generales</i>	68
3.1.3.5. <i>Beneficios específicos</i>	69
3.1.3.6. <i>Factores a Considerar Para la Transición</i>	72
3.1.3.7. <i>Transición</i>	73
3.1.4. CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DEL REGISTRO CONTABLE.	74

3.1.4.1.	<i>Unidades de Registros</i>	75
3.1.4.2.	<i>Registro Único de Efectos Múltiples</i>	76
3.1.5.	AMPLIAR EL ROL Y EL ALCANCE DEL SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD.	77
3.1.5.1.	<i>Visión Sistémica</i>	77
3.1.5.2.	<i>Sistema Integrado de Administración Financiera</i>	78
3.1.5.3.	<i>Núcleo Integrador del Sistema de Administración Financiera</i>	81
3.1.5.4.	<i>Requisitos Mínimos para la Integración</i>	82
3.1.5.5.	<i>Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad</i>	83
3.1.6.	ESTABLECER LA ESTRUCTURA CONTABLE PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NICSP.....	85
3.1.6.1.	<i>Estructura Contable</i>	85
3.1.6.2.	<i>Implementación de las NICSP y la Determinación de la Estructura Contable</i>	89
3.1.7.	INTEGRACIÓN DE LOS CLASIFICADORES.....	90
3.1.7.1.	<i>Contabilidad / Presupuesto</i>	91
3.1.7.2.	<i>Contabilidad / Catálogo de Bienes</i>	92
3.1.7.3.	<i>Resumen de Integración de los Clasificadores</i>	93
CAPÍTULO 4 – ANÁLISIS DE SITUACIONES PROBLEMÁTICAS PARTICULARES.		94
4.1. INTRODUCCIÓN		94
BASES DEL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN NICSP		94
4.2. DEPURACIÓN DE SALDOS CONTABLES.....		96
4.2.1.	CUENTAS DE ORDEN.....	97
4.2.2.	CUENTAS DEL ACTIVO.....	97
4.2.3.	CUENTAS DEL PASIVO.....	98
4.2.4.	PROCEDIMIENTOS PARA LA DEPURACIÓN.	98
4.3. TRASPASO DE SALDOS DE CUENTAS CONTABLES.....		99
4.4. INTERPRETACIÓN DE MATERIALIDAD E IMPORTANCIA RELATIVA.....		100
4.4.1.	DEFINICIÓN	100
4.4.2.	CONCLUSIÓN	101
4.5. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS PRINCIPALES ELEMENTOS DE LOS EEFF....		104
5.5.1	ACTIVOS.....	104
4.5.1.1.	<i>Reconocimiento</i>	104
4.5.1.2.	<i>Medición de Activos</i>	108
4.5.2.	PASIVOS.....	111
4.5.2.1.	<i>Reconocimiento</i>	111
4.5.2.2.	<i>Provisiones y Pasivos Contingentes</i>	112
4.5.3.	INGRESOS Y GASTOS.....	115
	115
4.5.3.1.	<i>Momento de Reconocimiento de Ingresos y Gastos</i>	115

4.6.	APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE	117
4.6.1.	JERARQUÍAS DEL VALOR RAZONABLE.....	117
4.6.2.	VALOR RAZONABLE PARA LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	125
4.6.3.	TÉCNICAS DE VALUACIÓN.....	126
4.6.3.1.	<i>Enfoque del Costo.</i>	127
4.6.3.2.	<i>Enfoque del Ingreso</i>	127
4.6.3.3.	<i>Los Componentes de la Medición del Valor Presente (MVP)</i>	128
4.6.3.4.	<i>Valuación por Tasadores</i>	129
4.6.3.5.	<i>Información a Relevar</i>	133
4.7.	CONCESIONES.	135
4.7.1.	DESARROLLO CONCEPTUAL	135
4.7.2.	CARACTERÍSTICAS.....	140
4.7.3.	<i>Contabilidad “espejo”</i>	142
4.7.4.	ACTIVOS DE LA CONCESIÓN	144
4.7.4.1.	<i>Reconocimiento del Activo de Concesión de Servicios</i>	145
4.7.4.2.	<i>Activo Existente del Concesionario</i>	147
4.7.4.3.	<i>Activo Construido o Desarrollado por el Concesionario</i>	148
4.7.4.4.	<i>Activo Existente de la Concedente</i>	148
4.7.4.5.	<i>Registro Contable de los Activos de Concesión</i>	148
4.7.4.6.	<i>Medición Inicial</i>	150
4.7.4.7.	<i>Valor Razonable de un Activo de Concesión de Servicio</i>	150
4.7.4.8.	<i>Medición Posterior de los Activos de Concesión de Servicios</i>	150
4.7.4.9.	<i>Compensación</i>	151
4.7.4.10.	<i>Reconocimiento y Medición de Pasivos</i>	153
4.7.4.11.	<i>El Modelo del Pasivo Financiero</i>	154
4.7.4.12.	<i>Modelo de la Concesión de un Derecho al Concesionario</i>	156
4.7.4.13.	<i>Medición Posterior de los Pasivos de la Concesión</i>	157
4.7.4.14.	<i>Otros Ingresos</i>	157
4.7.4.15.	<i>Otros Pasivos, Compromisos, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>	158
4.8.	DETERMINACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN EL PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES.....	159
CAPÍTULO 5 – ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA (ESFA) – DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....		163
5.1.	ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA (ESFA).....	164
5.1.1.	NORMAS GENERALES Y POLÍTICAS CONTABLES DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA	166
5.1.2.	DISPOSICIONES TRANSITORIAS	175
5.1.3.	GUÍAS DE APLICACIÓN DE LAS NICSP	186
5.1.4.	CRONOGRAMA	186
CAPÍTULO 6 – DESARROLLO DE LOS PROGRAMAS DE IMPLEMENTACIÓN.....		188

6.1. OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS	188
6.1.1. OBJETIVOS	188
6.1.2. ÁREAS DE RESULTADOS CLAVE	190
6.2. DEFINICIÓN DE LOS SUBPROGRAMAS.....	191
1.2.1. DESCRIPCIÓN DE LOS PROGRAMAS Y SUBPROGRAMAS.....	192
INDICADORES DE CUMPLIMIENTO	195
1.4. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.....	198
ANEXO I	¡ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.
<i>TABLA PARA RELACIONAR LAS CUENTAS CONTABLES SEGÚN LOS PCASPC Y EL PLAN DE CUENTAS CONTABLE SEGÚN NICSP PROPUESTO</i>	<i>¡Error! Marcador no definido.</i>

Abreviaturas

<u>Siglas</u>	<u>Significados</u>
AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AI	Actores indirectos
AU	Actores usuarios
ARC	Áreas de Resultados Clave
CC	Centros de Consolidación
CnCp	Centro de Capacitación
CIFH	Centro de Investigación y Formación Hacendaria
DGCN	Dirección General de Contabilidad Nacional
EC	Ente Contable
ECP	Estado de Cambios en el Patrimonio
ECRCP	Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario
EDP	Estado de la Deuda Pública
EEFF	Estados Financieros
EEP	Estado de Ejecución Presupuestaria, sobre base de acumulación (o devengado)
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
EEFFC	Estados Financieros Consolidados
EEFFS	Estados Financieros Separados
EIFS	Estado de Información Financiera por Segmentos
EINICSP	Estrategia de Implementación de NICSP
EP	Empresas Públicas
EPFM	Empresas Públicas Financieras Municipales

EPFN	Empresas Públicas Financieras Nacionales
EPM	Empresas Públicas Municipales
EPNFM	Empresas Públicas no Financieras Municipales
EPNFN	Empresas Públicas no Financieras Nacionales
ERF	Estado de Rendimiento Financiero
ESFA	Estado de Situación Financiera de Apertura
ESF	Estado de Situación Financiera o Balance General
ESEB	Estado de Situación y Evolución de Bienes
FCE	Factores Críticos de Éxito
FMI	Fondo Monetario Internacional
IASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IFPG	Informes Financieros con Propósito General
IDNOE	Instituciones Descentralizadas no Empresariales
IFAC (por su sigla en inglés)	Federación Internacional de Contadores
IPSASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
LAFRPP	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos
MCC	Marco Conceptual Contable
MEFP	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NPC	Normas Particulares de Contabilidad
Notas	Notas a los Estados Financieros
PCASPC	Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense.
PCC	Plan de Cuentas Contable
PGCN	Plan General de Contabilidad Nacional
P	Patrimonio
PCI	Plan de Capacitación Integrada
PARA	Plan de Reconocimiento de Activos
PI	Programa de Implementación
SIGAF	Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SGC	Sector Gobierno Central
SGG	Sector Gobierno General
SGL	Sector Gobiernos Locales
SGR	Sector Gobierno de la República
SC	Sociedades Civiles
SP	Sector Público
SPC	Sector Público Costarricense
SPF	Sector Público Financiero
SPNOF	Sector Público no Financiero
SSC	Subsistema de Contabilidad
RLAFRPP	Reglamento de la LAFRPP

TSE	Tribunal Supremo de Elecciones
UC	Unidad de Consolidación
URs	Unidades de Registro
VR	Valor Razonable

Introducción

El Gobierno de Costa Rica, a través de la Dirección General de la Contabilidad Nacional (DGCN), siguiendo la tendencia mundial, ha decidido adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), como una de las iniciativas importantes para lograr una estandarización de criterios contables a nivel internacional, en reemplazo de los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense (PCASP).

Entre las Políticas Públicas adoptadas por el Gobierno de Costa Rica, se destaca el mejoramiento de la calidad de la información financiera del Sector Público a efectos de darle una mayor transparencia a la gestión del Gobierno, para lo cual ha tomado una serie de medidas tendientes a impulsar la implementación de las NICSP, buscando así la mayor confiabilidad en las cuentas públicas.

La DGCN ha iniciado una serie de actividades para dar cumplimiento a la implementación de las NICSP. A tal efecto, en el marco legal necesario para la implementación¹, ha desarrollado:

- ▣ El **Plan de Cuentas Contable (PCC) para el Sector Público no financiero y no empresarial**, ajustado a los criterios de las NICSP y actualizado con las últimas Normas emitidas²,
- ▣ El **Plan General de Contabilidad Nacional (PGCN)**, que comprende todas las Políticas Contables Generales sustentadas en las NICSP y actualizadas con las últimas Normas emitidas³,
- ▣ **Capacitación** al personal de la DGCN, de las Instituciones del Gobierno de la República, la administración descentralizada y de los Gobiernos Locales en materia de NICSP,
- ▣ **Inicio del proceso de implementación:** La Contabilidad Nacional ha conformado diferentes equipos de trabajo y ha desarrollado tareas específicas, tales como depuración de cuentas, propuestas de devengo y flujo de información, en pro del proceso de implementación.

Los cambios que se producirán con la adopción de las NICSP en el subsistema contable, en su normativa y en su ejecución serán muy significativos. A ello se sumará el cambio a generarse en la cultura de

¹ Decretos Ejecutivos N° 34918 y 36961-H.

² NICSP ° 1 / NICSP N° 40.

³ NICSP ° 1 / NICSP N° 40.

registro contable y, fundamentalmente, en la base sobre la que se efectúan los registros (base caja vs. base devengado).

Todo lo expuesto anteriormente, más la obligación de emitir los Estados Financieros (EEFF) para el ejercicio 2024 en base a NICSP, hace necesario el desarrollo de la presente estrategia, de tal forma que se convierta en una herramienta que ayude al Órgano Rector de Contabilidad y a las entidades gubernamentales involucradas, mostrando conceptos y caminos a seguir a efectos de que dichas Normas puedan implementarse exitosamente.

La presente estrategia está estructurada de una forma lógica que permita ir de los conceptos más generales a los más detallados y particulares. Comprende los siguientes capítulos:

Capítulo 1: Metodología. Considera las estrategias de implementación, se presentan los problemas existentes (generales/particulares) y se definen los objetivos a cumplir que dan lugar a los programas a desarrollar.

Capítulo 2: Capacitación Integral. Se desarrolla la importancia de la capacitación, el perfil del contador en el Sector Público, así como también el programa de capacitación integral y los módulos de capacitación necesarios en la etapa de implementación.

Capítulo 3: Análisis de Situaciones Problemáticas Generales. Desarrollo y análisis de las situaciones problemáticas generales presentadas en el Capítulo I.

Capítulo 4: Análisis de Situaciones Problemáticas Particulares. Desarrollo y análisis de las situaciones problemáticas particulares presentadas en el Capítulo I.

Capítulo 5: Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) – Disposiciones Generales. Los ESFA (enero 2024) serán la base para emitir los EEFF 2024 conforme a las NICSP considerando los transitorios.

Capítulo VI: Desarrollo del Programa de Implementación. Se definen los objetivos de los programas presentados en el Capítulo I, se desarrollan las actividades necesarias para

cumplimentarlos y el cronograma con sus correspondientes indicadores de cumplimiento.

Anexos

- I. Tabla para relacionar las cuentas contables según los PCASPC y el plan de cuentas contable según NICSP propuesto (Archivo Word).
- II. Cronograma de actividades (Archivo Excel).

Capítulo 1 – Metodología.

1. 1 Antecedentes.

Previo a la adopción de las NICSP, la Contabilidad Nacional se realizaba con base en los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense⁴ (PCASPC), apoyados en la facultad que la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. (LAFRPP) y su decreto reglamentario, que le otorga a la DGCN el carácter de órgano rector del Subsistema de Contabilidad.

Dicho contexto normativo requiere ser ajustado a las NICSP, no sólo desde un punto de vista normativo, sino de los criterios contables utilizados, ya que respondía a un enfoque predominantemente jurídico tradicional no sistémico, y no se ajusta a la realidad económica, concepto que es base en la presentación de estados financieros bajo NICSP.

La LAFRPP y su decreto reglamentario incursionan en la necesidad de contar con un sistema integrado de administración financiera para la aplicación de las NICSP, se necesita contar con una base confiable (subsistema de contabilidad) para que su proceso de implementación sea exitoso, para lo cual será necesario cumplir reglas que otorguen esa confiabilidad a la integración del sistema actual.

Adicionalmente se debe considerar que, si bien el marco normativo actual se sustenta en el principio de devengado, la realidad indica que en la práctica la mayoría de los registros contables no lo aplican, ya que la generalidad de los registros se realiza sobre base caja, en un contexto donde prevalece una cultura presupuestal y mínima cultura contable.

Al 31 de diciembre del 2019 el proceso de implementación considera los siguientes aspectos:

⁴ Decreto Ejecutivo No. 27244-H, modificado por el Decreto Ejecutivo N° 34460-H.



El proceso de implementación conllevó la labor de consolidar el término de entes contable públicos, y su responsabilidad y disposición de cumplir con todos los requerimientos que solicita la DGCN.

Adicionalmente el Decreto Ejecutivo 39665-MH y el 41039-MH, se convirtieron en bastiones para soportar jurídicamente la implementación de las NICSP. De igual manera la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Publicas (9635), le da a la implementación un soporte jurídico mayor a nivel del sector público costarricense.

El proceso que se espera hasta llegar el 2024, le requerirá a la DGCN seguir trabajando con los paradigmas de contabilidad presupuestaria y contabilidad base devengo, y de la necesidad de analizar el perfil de los funcionarios que tienen como responsabilidad elaborar los estados financieros y actualizarse en conocimientos técnicos para la interpretación de los estándares de las NICSP.

El proceso de implementación de las NICSP tendrá dos enfoques:

- Enfoque de gestión: Es la creación de los medios e instrumentos para que la labor y tareas necesarias en el proceso de implementación sea realmente de impacto, considerando que la única manera de visualizarlo es a través de la calidad de la información dentro de los estados financieros. Este enfoque es el más complejo, porque depende de la disposición, pericia y la

participación de los entes fiscalizadores con el fin de que cada actor del proceso de acuerdo con sus potestades cumpla con los requerimientos establecidos.

- Enfoque Técnico: La interpretación de los estándares de las NICSP se basa en conceptos técnicos, y requiere de la investigación y el estudio de normativa, considerando las particularidades propias del país que puedan implicar el cumplimiento total o parcial de cada norma. Adicionalmente el proceso de implementación conlleva considerar la aplicación de una versión más actualizada (2018) de las NICSP, y también diseñar la alternativa de prever los futuros cambios en dichos estándares.

Es necesario seguir y mejorar la ruta crítica utilizada por parte de la DGCN, considerando los siguientes instrumentos:

- Estructuras para la coordinación de las actividades
 - Comisión Interinstitucional de NICSP.
 - Comisión institucional de NICSP.
 - Comisión de alto nivel de interpretación de NICSP
- Instrumentos para la comunicación
 - Capacitación
 - Oficios de Incumplimiento
 - Oficios de Observaciones
- Instrumentos para el seguimiento de las actividades:
 - Matriz de Autoevaluación NICSP
 - Formato de Planes de Acción
 - Inclusión de Auditorías Internas
- Herramientas a utilizar por las unidades primarias de registro para la ejecución de las actividades:
 - Plan General Contabilidad
 - Políticas Contables
 - Aporte Patrimonial
 - Cuentas Recíprocas
 - Formato de Notas Contables

La estrategia debe considerar los efectos y las implicaciones de la pandemia suscitada en el año 2020, los cuales no estaban previstos en ningún tipo de planificación. Es decir, a pesar de que en el año 2020 se espera tener la base general de la estrategia, la misma será articulada en el año 2021 de manera definitiva, considerando los recursos y la inclusión de los funcionarios públicos relacionados dentro del proceso.

1.2. Estrategia de Implementación.

Dado el complejo proceso de implementación de las NICSP, se espera que el mismo requiera estrategias que permitan abordar el análisis del avance actual, la aproximación a la situación deseada, la formulación de programas, tareas, actividades y guías que permitan cumplir con el objetivo final propuesto.

La estrategia procede según una lógica que articula diferentes conceptos, los cuales se agrupan para el cumplimiento de un objetivo final, partiendo de distintas situaciones problemáticas que pueden obstaculizar el mismo, previa definición de la visión y de la misión del proyecto, como así también de sus actores, su alcance y sus bases de sustento.

1.2.1. Visión.

La “Visión” del presente proyecto de implementación de las NICSP en el Sector Público Costarricense se define como:

“Constituir un conjunto de conceptos, caminos y pautas que permitan al órgano rector contable y a las direcciones administrativo/financieras del SPC cumplir con la transición a NICSP, ejecutada por funcionarios capacitados que, a la vez, se constituyan en referentes de dicha implementación.”

1.2.2. Misión.

La “Misión” deberá ser plasmada por los funcionarios responsables de la implementación, sean éstos de entidades centrales o descentralizadas, cumpliendo los objetivos programados, sus conceptos y guías, a efectos de alcanzar la visión, partiendo de la misión actual para arribar a la misión futura

“Coordinar las actividades orientadas a lograr eficientemente la implementación de las NICSP, cumpliendo con los conceptos, programas y guías de aplicación, en la medida que les correspondan, de modo que permita una transición a las NICSP de forma oportuna, ordenada y eficiente 2020-2024”

Al responder a las siguientes preguntas, se ejemplifica “dónde se está y a dónde se quiere llegar” en el proceso de implementación de las NICSP en Costa Rica:

MISIÓN			
SITUACIÓN ACTUAL		SITUACIÓN FUTURA	
¿QUÉ NECESIDADES SE SATISFACEN?	<ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento legal • Control, y • Gestión Presupuestaria. 	¿QUÉ OTRAS NECESIDADES QUEREMOS SATISFACER EN EL FUTURO?	<ul style="list-style-type: none"> • Reforzar las actuales, • Rendición de Cuentas transparente, • Registros contables confiables, • Administración de recursos y gastos con eficacia, eficiencia y economicidad.
¿POR MEDIO DE QUÉ BIENES, SERVICIOS, REGULACIONES Y CONTROLES?	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemas Informáticos no integrados, • PCASPC, • Registros múltiples, • Registros manuales, • Falta de homogeneidad en la aplicación de normativa contable. 	¿POR MEDIO DE QUÉ BIENES, SERVICIOS, REGULACIONES Y CONTROLES?	<ul style="list-style-type: none"> • Subsistema de Contabilidad como núcleo integrador de la administración financiera. • Registro único de efecto múltiple, • PCC único para todo el SPC, • Desarrollos Informáticos más flexibles, integrados y ajustados a las necesidades de los actores • Aplicación de Políticas Contables Generales únicas para todo el SPC.
¿DE QUÉ USUARIOS?	<ul style="list-style-type: none"> • Órganos Rectores de la Administración Financiera • Órganos de Control, • Ministros y viceministros, • Poder Legislativo. 	¿DE QUÉ USUARIOS?	<ul style="list-style-type: none"> • Órganos Rectores de la Administración Financiera • Órganos de Control, • Ministros y viceministros, • Poderes (Legislativo, Ejecutivo, Judicial), • Descentralizadas, • Autónomas, • Empresas y Sociedades del Estado • Fondos Fiduciarios. • Municipios. • Organismos Internacionales,

MISIÓN			
SITUACIÓN ACTUAL		SITUACIÓN FUTURA	
			<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades Civiles, • Ciudadanos. • Inversionistas. • Proveedores. • Diversos Usuarios.
¿EN QUÉ AREA DE COBERTURA?	Registro Contable base devengo	¿EN QUÉ AREA DE COBERTURA?	Todos los registros contables/ que afecten o puedan llegar a afectar el Patrimonio del Estado.
¿CUÁL ES EL NIVEL DE PROFESIONALIDAD?	<ul style="list-style-type: none"> • Funcionarios no especializados en normativa contable internacional. • Funcionarios con cultura presupuestaria. • Funcionarios con conocimiento del devengo 	¿CUÁL QUEREMOS QUE SEA?	<ul style="list-style-type: none"> • Contar con Contadores expertos y capacitados en NICSP. • Considerar a la Contabilidad Nacional como referente de las NICSP. • Funcionarios con cultura contable y estadística (Finanzas Públicas).
¿QUÉ INFORMACIÓN PRESENTAN?	Información en Estados Financieros	¿QUÉ INFORMACIÓN SE PRESENTARÁ?	<ul style="list-style-type: none"> • Información contable confiable, • Información de gastos e ingresos sobre base de devengo, • Exposición de todos los hechos económico/ financieros. • Homogeneidad en la información presentada. • Información que permita tomar decisiones.

1.2.3. Alcance

La presente estrategia de implementación será una guía a seguir por las entidades gubernamentales a efectos de poder implementar con éxito las NICSP al 2024 incluido transitorios. La misma, incorpora solo casos significativos, junto con las guías de aplicación y ejercicios prácticos.

1.2.3.1 Actores involucrados

Los actores involucrados son:

1. **Actores “directos” (AD) y responsables del proceso de implementación**, como son: El Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Contabilidad Nacional, en sus roles de rectorías.
2. **Actores “indirectos” (AI) los cuales tendrán la responsabilidad de la implementación en sus respectivas entidades**, integrado por:
 - i. **Poder Ejecutivo**, conformado por los Órganos Rectores de la Administración Financiera, Direcciones Financieras y áreas contables de los Ministerios.
 - ii. **Poderes**, conformado por el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones.
 - iii. **Desconcentradas (Adscritas)**, siempre que cumplan la definición de Ente Contable; de no ser así serán parte del Gobierno Central.
 - iv. **Descentralizadas no empresariales**, Instituciones Descentralizadas, comprendiendo en estas últimas a las Instituciones de Seguridad Social, Universidades Nacionales y los Fondos Fiduciarios.
 - v. **Instituciones Financieras no Bancarias**: CONAPE, INVU
 - vi. **Sector Municipal**, conformados por la administración municipal.
3. **Actores “usuarios” (AU) del Subsistema de Contabilidad sustentado en NICSP**, conformados por:
 - i. **Poderes de la República y órganos auxiliares.**
 - ii. **Órganos desconcentrados.**
 - iii. **Instituciones descentralizadas.**

- iv. **Universidades Públicas.**
 - v. **Sector Municipal.**
 - vi. **Organismos Internacionales.**
 - vii. **Ciudadanos.**
 - viii. **Inversores que no sean ciudadanos.**
 - ix. **Otros estados que puedan realizar proyectos en forma conjunta.**
 - x. **Sector Empresarial (Nacionales e Internacionales).**
4. **Sociedades Civiles (SC):** Compuesto por organizaciones de la sociedad civil, tales como Partidos Políticos, Organizaciones No Gubernamentales, Instituciones Civiles, Organizaciones Profesionales, Medios de Comunicación Social, etc.

Además de los actores mencionados, la población costarricense podría verse beneficiada con los aportes que logre la implementación de las NICSP desde el punto de vista de una eficiente y transparente gestión estatal, por lo que podrían pertenecer al grupo de actores involucrados en la cuestión.

5. **Entes Fiscalizadores:** Compuesto por los entes de fiscalización tales como las Auditorías Internas en los entes contables, Contraloría General de la Republica y Despachos de Consultorías y Auditorías Externas, de acuerdo con sus potestades.

1.2.3.1. Sustento Metodológico



Con respecto a la Normativa Nacional, cabe destacar que no sólo corresponde a la Ley 8131 de Administración Financiera y Presupuestos Públicos y su reglamento, sino también las Directrices emitidas por la Contabilidad Nacional en el período de transición. Así como la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Publicas (9635), la cual será la base de la implementación de la normativa contable en todo el sector públicos costarricense.

1.3. Formulación de la Estrategia de Implementación

La formulación de la Estrategia de Implementación de NICSP (EINICSP) constituye una etapa trascendente en orden a los resultados y metas a alcanzar para todos los niveles involucrados en el cambio planificado.

1.3.1. Pasos Previos.

Corresponde aplicar las siguientes acciones:

- Conformación del “equipo de trabajo” participante en esta etapa de trabajo y siguientes, como continuidad del desarrollo y aplicación del Plan y su Estrategia de formulación.

- Acordar estrategias metodológicas entre los actores directos e indirectos, considerando los siguientes factores:
 - a) Recursos disponibles
 - b) Apoyos políticos e institucionales existentes.
 - c) Tiempos disponibles para el cumplimiento de las metas.
 - d) Objetivos y metas a alcanzar.
 - e) Importancia de la activa participación de todos los actores.

1.3.2. Características

Contempla las siguientes:

- a) Equilibrio en la distribución de responsabilidades entre los diferentes niveles funcionales, jerárquicos y operativos, conforme al alcance de la gestión.
- b) Metodología de integración entre el nivel central y las unidades periféricas (adscritas, descentralizadas, municipios, empresas públicas, poderes).
- c) Determinación de los niveles organizacionales conforme a la estructura vigente y la proyectada.
- d) Contemplar los grados de centralización y descentralización relacionados con la toma de decisiones estratégicas.
- e) Incorporar condiciones estratégicas que posibiliten la permanente adecuación al carácter de la reforma: dinámica, constante y transparente.

1.3.3. Capacitación

La EINICSP considera especial atención a la capacitación de los funcionarios, ya que es un pilar fundamental de la implementación. Actualmente todos los funcionarios de la DGCN fueron capacitados con un curso NICSP actualizado, en el mes de noviembre del 2019 pues se considera que es importante contar con funcionarios y profesionales capacitados con gran predisposición al cambio.

1.3.4. Coordinación

A efectos de la implementación, la estrategia también debe contemplar la existencia de un responsable o referente dentro de la estructura organizacional de las entidades gubernamentales, como contraparte de la DGCN, por lo cual las entidades gubernamentales deberán identificar dicha área de implementación y designar al responsable de la misma, siendo aconsejable que la designación recaiga en el Director Administrativo y Financiero de la entidad.

1.3.5. Divulgación

La divulgación del proyecto como estrategia resulta esencial para que los ciudadanos conozcan los objetivos alcanzados en pos de la transparencia de las cuentas públicas. La difusión se podrá hacer no sólo desde la página Web de las NICSP administrada por la DGCN, sino a través de presentaciones en foros empresariales, bloques regionales, conferencias públicas y privadas, lo cual

permitirá incrementar la confianza en la función pública, la comprensión de los temas tratados y la aceptación de estos.

1.3.6. Instrumentos

Se necesita una serie de instrumentos que permitan que la implementación sea realizada por lo que se pueden destacar, entre otros, los siguientes:

- **Matriz de autoevaluación de grado de avance de las NICSP:** Permite generar varios indicadores (aplicación de normas, aplicación de párrafos técnicos, grado de avance por norma y por entidad) lo cual contribuye a un proceso de evaluación continua.
- **Cuentas Recíprocas y Confirmaciones Externas:** Este instrumento coadyuva a todo el proceso de implementación de NICSP considerando las cuentas que se relacionan entre los entes contables que garanticen el valor razonable dentro de los estados financieros de acuerdo con el marco conceptual de las NICSP.
- **Creación de auxiliares Contables**
- **Formato de estado de notas contables para todos los entes contables**

1.3.7. Evaluación y Control

La estrategia deberá perfilar la correspondiente Evaluación y Control del Plan, considerando tres niveles:

- a) **Antes:** En este nivel se definirán las alternativas más adecuadas respecto a la implementación, conforme a la incidencia que producirá la implementación de NICSP en todo el sector público costarricense.
- b) **Durante:** Corresponde aplicar un monitoreo continuo a medida que avanza la estrategia.

- c) **Posterior:** Se refiere a comprobar logros, metas, desvíos y causales de los mismos, en un marco que responda a los objetivos preestablecidos, dando lugar a la correspondiente retroalimentación en beneficio de la calidad de la información y por ende de la gestión.

Con base a la experiencia de la DGCN, se tiene claro que el proceso de implementación de las NICSP conlleva un riesgo de incertidumbre ya que depende del cumplimiento de requerimientos y disposición de todos los actores. En una sana práctica de evaluación del proceso es necesario revisar los resultados de cada uno de esos actores.

1.4. Detección y Definición de Posibles Situaciones Problemáticas

En el proceso de implementación de las NICSP es necesario identificar posibles situaciones problemáticas o focos de análisis, que deberán ser considerados *relevantes* y *pertinentes* y que, en principio, serán enfrentados con ciertas posibilidades de éxito desde cada una de las entidades de gobierno, como así también desde el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad y desde el resto de los Órganos Rectores integrantes de la Administración Financiera.

¿Qué se entiende por Problema?

Bajo la presente implementación, *“La distancia existente entre una situación dada y una situación deseada, considerada por alguien como óptima, constituye un problema”*.

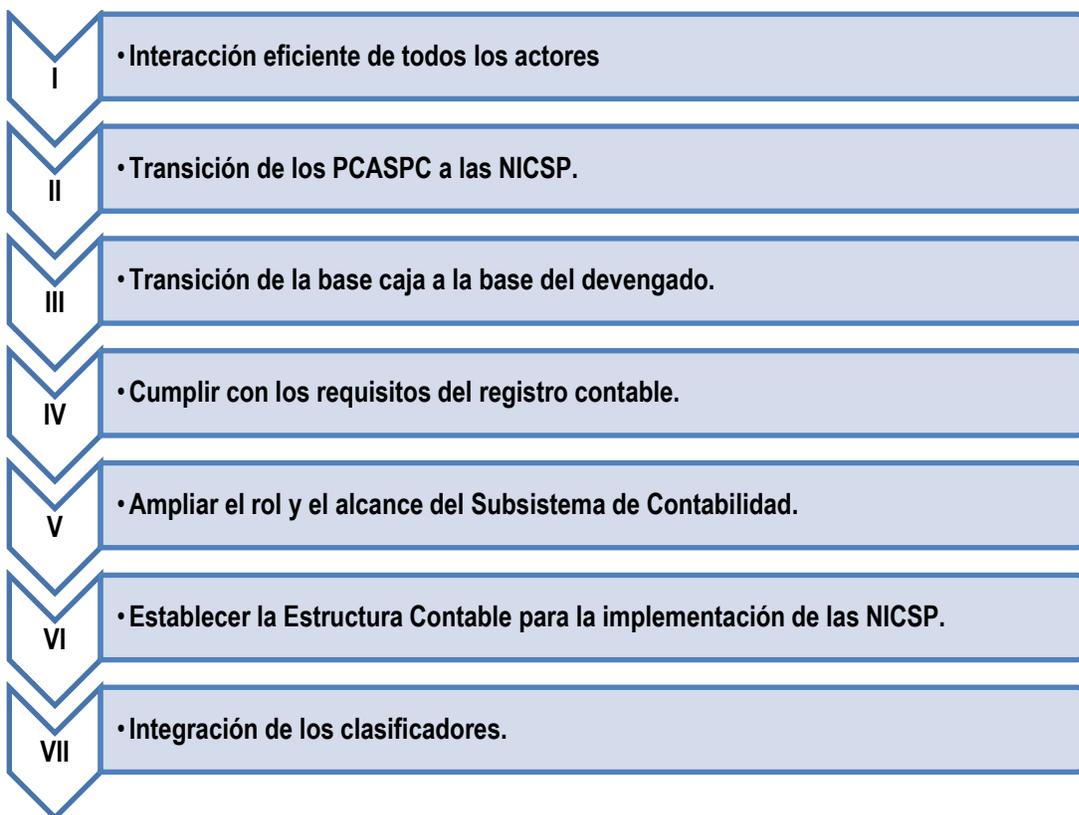
Tomando las “situaciones problemáticas” detectadas en Informe FODA del Plan Estratégico de la Gestión de la Contabilidad Nacional para el Proyecto de Implementación de las NICSP, desarrollado por la DGCN y las identificadas en períodos anteriores se han agrupado dichas situaciones en dos grandes grupos, a saber:

A. Situaciones problemáticas generales, y

B. Situaciones problemáticas particulares.

1.4.1. Situaciones Problemáticas Generales

Las situaciones detectadas dentro de este grupo son las siguientes:



Interacción de todos los actores: La implementación de las NICSP es un sistema en donde todos los actores tienen responsabilidad incluyendo los entes fiscalizadores.

Transición de los PCASPC a las NICSP: Los PCASPC junto con las directrices emitidas por la Contabilidad Nacional, son la normativa contable utilizada actualmente y constituyen el punto de partida hacia la implementación de las NICSP. Entre los PCASPC y las NICSP existen brechas que son significativas y que se tendrán que superar en el proceso de implementación.

Transición de la base caja a la base devengado: La administración financiera costarricense está predominantemente sustentada sobre base caja, motivo por el cual el cambio a la base devengado no es sólo un cambio de criterio, sino un cambio de cultura inherente al marco conceptual que implica dicha transición.

Cumplimiento con los requisitos del registro contable: En la actualidad la Contabilidad Nacional realiza una serie de registros contables, sin ser la unidad responsable de registro primario; asimismo, se ha detectado la existencia de registros manuales, lo cual atenta contra la confiabilidad y oportunidad del registro único.

El rol y el alcance del Subsistema de Contabilidad: El Sistema de Administración Financiera no contempla a la contabilidad como núcleo integrador del SIGAF, por lo cual se debe ampliar su rol.

La Estructura Contable y presupuestaria para la implementación de las NICSP: La cultura financiera costarricense está sustentada en el subsistema de presupuesto, por lo cual el clasificador institucional, regido por el área presupuestaria, no guarda armonía con las necesidades contables.

Integración de los clasificadores: El Plan de Cuentas Contable y los Clasificadores Presupuestarios no están integrados, lo cual es necesario para todo el Sector Gobierno General (SGG), como así tampoco ninguno de los dos está relacionado con el Catálogo de Bienes y de Compras.

1.4.2. Situaciones Problemáticas Particulares

Las situaciones detectadas dentro de este grupo son las siguientes:

- 1 • Depuración de saldos contables.
- 2 • Traspaso de saldos de cuentas contables.
- 3 • Materialidad e Importancia Relativa
- 4 • Reconocimiento y medición de los principales elementos de los EEEF.
- 5 • Aplicación del Valor Razonable (VR).
- 6 • Revelación en el Estado de Notas Contables
- 7 • Determinación de la Participación en el Patrimonio de las Entidades.

Depuración de saldos contables: La contabilidad acumuló saldos medidos según los PCASPC, que a la fecha del inicio de la implementación de las NICSP deben ser revisados y depurados antes de pasarlos al nuevo PCC.

Traspaso de saldos de cuentas contables: La mayoría de las entidades de gobierno continúa utilizando diversos planes de cuentas contable sustentado en los PCASPC. Una vez iniciada la implantación de las NICSP deberán utilizar el PCC sustentado en las NICSP, por lo que será necesario relacionarlos y exponerlos con el mismo criterio.

Interpretación de Materialidad e importancia relativa: La materialidad e importancia relativa es un criterio utilizado por todas las NICSP, en el cual se considera que la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida (o rubro) o error juzgados en las particulares circunstancias de la omisión o tergiversación lo cual no está establecido actualmente, por cuya razón se deberán establecer parámetros para su correspondiente consideración.

Reconocimiento de los elementos de los EEFF: El gran paso a las NICSP es determinar en qué momento se reconocen los elementos de los EEFF y si se deben reconocer, por lo cual es necesario que dichos reconocimientos sean aplicados correctamente.

Aplicación del Valor Razonable (VR): Las NICSP incluyen la valuación de algunos elementos de los EEFF a “Valor Razonable”, el cual constituye un concepto nuevo con respecto a los PCASPC. Por lo cual, es necesario que este nuevo concepto, se adopte de modo claro y preciso con las distintas alternativas que presentan las NICSP.

Revelación en los Estados de Notas Contables: Una de las principales diferencias que incluyen los estándares internacionales de NICSP respecto a los principios contables, es el análisis financiero, rendición de cuentas, administración de riesgos, y notas explicativas de acuerdo con cada una de las normas y el tratamiento en los registros contables.

Determinación de la Participación en el Patrimonio de las Entidades: La mayoría de las

entidades de gobierno desconcentradas y descentralizadas no tienen identificado el patrimonio inicial aportado por el Gobierno Central, información que resulta fundamental para la consolidación de los EEFF, por lo cual será necesario que se incorpore dicho concepto.

1.5. Formulación de los Objetivos

1.5.1. Objetivo General

El objetivo general de la presente estrategia de metodología de implementación y adopción de NICSP es:

“Fortalecer diversos aspectos conceptuales y funcionales de la administración financiera costarricense, haciendo hincapié en la integración de los sistemas que la componen, su estructura y fortalecimiento del registro contable e instaurar una serie de pautas y guías de aplicación de las Políticas Contables a los fines de facilitar la implementación de las NICSP del periodo 2020 al 2024”

1.5.1.1. Objetivos Específicos

El SPC cumplirá su objetivo general en la medida que los Actores directos e indirectos y usuarios involucrados, cumplan con sus objetivos específicos, ya que sólo así la presente “Estrategia de Implementación” tendrá éxito.

En función de los actores, los objetivos específicos son:

ACTORES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS
	Directos
Ministerio de Hacienda	<ul style="list-style-type: none"> • Apoyar políticamente el proceso de implementación. • Dotar de recursos (humanos y materiales) necesarios para el proceso de implementación. • Velar porque todos sus integrantes del Sistema de Administración Financiera cumplan con el requisito de “Integración” de la información del SIGAF.

	<ul style="list-style-type: none"> • Adaptar el Sistema Integrado de Administración Financiera a los nuevos requerimientos de las NICSP. • Promover la implementación de las NICSP, resaltando las ventajas y beneficios que el mismo traerá a nivel de país.
Contabilidad Nacional	<ul style="list-style-type: none"> • Definir claramente la estructura contable, que las entidades gubernamentales deben cumplir con la condición de Ente Contable. • Emitir Normas Particulares de Contabilidad (NCP). • Elaborar los Procedimientos Contables. • Asesorar y asistir a los actores indirectos en la implementación de las NICSP. • Brindar capacitación integral a sus funcionarios y de los funcionarios de los actores indirectos. • Establecer relación directa con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAB por su sigla en inglés) emisores de las NICSP. • Participar con sus opiniones en la emisión de las nuevas normas, cuando las mismas están en la etapa de consulta. • Dar seguimiento al proceso de implementación en todas las Instituciones Públicas e informar a los Órganos de Control de los desvíos. • Establecer procedimientos ante los desvíos detectados. • Trabajar en forma conjunta con los Órganos de Control a efectos de garantizar el éxito de la implementación.
Indirectos	
Entidades Gubernamentales del Sector Gobierno General	<ul style="list-style-type: none"> • Cumplir con la normativa emitida por la Contabilidad Nacional especialmente el PGCN y el PCC. • Designar a los funcionarios responsables de la implementación. • Ordenar y determinar sus áreas contables y sus responsables. • Contar con funcionarios/contadores facilitadores en las NICSP y en el proceso de implementación. • Preparar sus planes de implementación en función de la presente metodología de implementación. • Cumplir con las metas propuestas en cada uno de los programas. • Detectar desvíos en los programas propuestos y analizarlos y evaluarlos con la Contabilidad Nacional a efectos de corregirlos. • Informar a los Jerarcas y a la Contabilidad Nacional sobre los avances de la implementación de las NICSP
Usuarios	
Poderes	<ul style="list-style-type: none"> • Apoyo político al proceso de implementación

Órgano de Control⁵	<ul style="list-style-type: none"> • Controlar el cumplimiento de la presente metodología y de la normativa emitida por la Contabilidad Nacional. • Accionar en forma oportuna para la corrección de los desvíos.
Universidades⁶	<ul style="list-style-type: none"> • Incorporar las NICPS en sus planes de estudio para la formación de las futuras generaciones de profesionales en la materia.
Organismos Internacionales	<ul style="list-style-type: none"> • Continuar apoyando financieramente el proyecto. • Divulgar y compartir los proyectos con otros países.
Sector Empresarial	<ul style="list-style-type: none"> • Proveer toda la información que le sea requerida por la Contabilidad Nacional.
Entes Fiscalizadores	
Auditorías Internas	<ul style="list-style-type: none"> • Fiscalización de acuerdo con sus potestades
Contraloría General de la República	<ul style="list-style-type: none"> • Fiscalización de acuerdo con sus potestades
Despachos de Consultores y Auditorías Externas	<ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento de requerimientos solicitados por parte de la DGCN

1.6. Formulación de los Programas de Implementación.

Los *programas* son agrupaciones destinadas a cumplir funciones específicas que se les asignan, traducidas en planes a corto plazo y para lo cual se establecen objetivos, *subprogramas*, *actividades* y metas a cumplir que serán medidas a través de una serie de indicadores. Su ejecución queda a cargo de una unidad responsable.

Habiéndose detectado las *situaciones problemáticas*, las mismas se agrupan en “**vectores**”, que permitan transportar dichas situaciones a la formulación de los “**programas**”, de forma tal que el cumplimiento de los mismos facilite la implementación de las NICSP.

⁵ En su carácter de Órgano Rector y no de actor indirecto.

⁶ En su carácter de política universitaria no de actor indirecto.

Capítulo 2 – Capacitación Integrada

2.1. Antecedentes

La capacitación integrada de los recursos humanos en materia contable y su normativa, tanto nacional como internacional, es considerada como un factor clave en la implementación de las NICSP en todos los niveles del Sector Público.

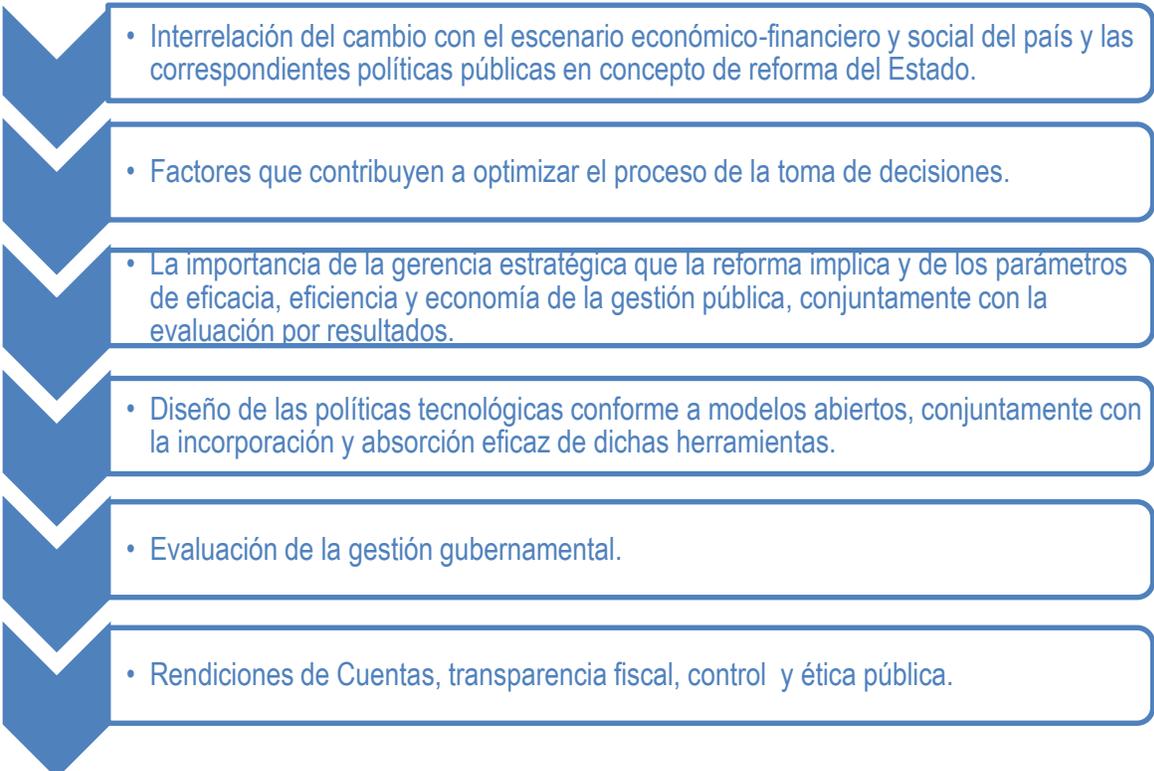
Un sistema contable, por más perfecto que parezca en su diseño, si en forma previa y concomitante no dispone de un adecuado plan de capacitación profesional y técnico, no podrá brindar información procesada útil a sus usuarios. A su vez, resulta de suma importancia fomentar en las Universidades y entidades especializadas profesionales, la difusión de la Contabilidad Nacional y sus normas, para apoyar el proceso de la reforma contable que se pretende implantar.

Para conseguir una efectiva articulación e implementación del modelo resultará importante considerar los siguientes aspectos sustanciales:

- Fomentar un enfoque de capacitación-acción orientado a solucionar problemas específicos y necesidades detectadas de su ámbito de acción, buscando el logro de metas inmediatas que permitan ganar la confianza de los distintos actores intervinientes, así como reafirmar la identidad y la construcción de un proyecto comunitario con una visión de futuro.
- Asociar e integrar el Plan a implementar con otros proyectos, programas y actividades afines desarrolladas por gobiernos locales y organizaciones no gubernamentales, con apoyo y financiamiento gubernamental o internacional.
- Establecer mecanismos de coordinación, monitoreo, seguimiento, asesoría y evaluación de las actividades conducentes a la concreción del Plan, para cuyo fin la capacitación abarcará diferentes niveles de información y conocimiento que puedan ser aprovechados por los actores del proceso formativo permanente.

En materia de capacitación, es necesario considerar que la responsabilidad del contador hoy, especialmente en el Sector Público, se centra en que la información tiene un rol relevante para la toma de decisiones económico-financieras, suministrando datos de mejor calidad, oportunos, comprensibles y transparentes.

Las aptitudes que, según los resultados de la Matriz de Autoevaluación NICSP Febrero 2020, y el Informe de Seguimiento de Planes de Acción sobre Brechas debieran profundizarse, corresponden a las aptitudes de índole intelectual, interpersonales y comunicacional, así como las vinculadas con la tecnología de la información, la metodología de la investigación, los procesos decisorios y la conciencia de los valores éticos, mientras que en lo específico de la materia objeto de análisis, se requerirá profundizar la capacitación en lo inherente a la cultura organizacional y el funcionamiento integral e integrado de la administración financiera gubernamental, orientada a la implementación de las NICSP. Para el caso específico de los programas de capacitación para facilitar la implementación de las NICSP, además de continuar profundizando los aspectos propios de la normativa contable internacional, resultará de gran utilidad incorporar contenidos específicos integrados, tales como:

- 
- Interrelación del cambio con el escenario económico-financiero y social del país y las correspondientes políticas públicas en concepto de reforma del Estado.
 - Factores que contribuyen a optimizar el proceso de la toma de decisiones.
 - La importancia de la gerencia estratégica que la reforma implica y de los parámetros de eficacia, eficiencia y economía de la gestión pública, conjuntamente con la evaluación por resultados.
 - Diseño de las políticas tecnológicas conforme a modelos abiertos, conjuntamente con la incorporación y absorción eficaz de dichas herramientas.
 - Evaluación de la gestión gubernamental.
 - Rendiciones de Cuentas, transparencia fiscal, control y ética pública.

2. 2.1. Capacitación Integrada

Las instituciones públicas, para el desempeño de sus funciones, y más aún para brindar servicios de calidad a los ciudadanos, deben contar con personal idóneo, debidamente capacitado y motivado, con el objeto de realizar un trabajo eficiente y contribuir eficazmente al cumplimiento de la misión y los objetivos institucionales.

La capacitación sobre los distintos contenidos de la Contabilidad Nacional, por lo general, ha estado ausente en los planes de capacitación del Sector Público, o bien no le ha sido asignada la debida prioridad. En última instancia, en algunas oportunidades suelen destinarse recursos para que el personal contable participe en determinados congresos o seminarios de contadores o auditores, en los que se tratan temas generales de la profesión.

En tal sentido, la adopción e implementación de las NICSP conlleva a que las instituciones involucradas en esa decisión asuman procesos de capacitación destinados al personal relacionado con dicho desarrollo y a todos los funcionarios que se desempeñen en las áreas contables de las instituciones, más todos aquellos que participen, de una u otra manera, directa o indirectamente, en la consecución del objetivo final.

La capacitación en la nueva normativa contable implica, a modo de verdadero desafío, incorporar todos los aspectos inherentes a la implementación de las NICSP desde el punto de vista conceptual y operativo, que debe ser considerado para conocer lo necesario para la aplicación de las NICSP.

El Centro de Investigación y Formación Hacendaria (CIFH) responsables de la capacitación integrada dentro del SPC, necesita la complementariedad funcional de núcleos especializados, dotados de una consistente cualificación técnica en materia contable a nivel internacional.

El Plan de Capacitación Integrada (PCI), a través del Centro de Capacitación (CnCp) con el apoyo del CIFH, operará sobre la base de la centralización normativa y la descentralización operativa, de modo que la formación a brindar resulte única, homogénea e integral para todos los niveles susceptibles de capacitación.

El mencionado CnCp tendrá a su cargo los siguientes cometidos básicos:



La elaboración de directrices estratégicas de gestión del desarrollo e implementación del PGCN, conjuntamente con la definición del perfil de los funcionarios intervinientes, en forma coherente con la estrategia organizativa y el seguimiento y control de su aplicación.



El impulso y dirección de los procesos de planificación para la implementación del Plan han de ser de alcance integral, especialmente en todos aquellos aspectos relacionados con la gestión de aquellas operaciones y procesos de gestión que por razones de escala o especialización deban ser asumidas por una instancia central.



El estudio, diagnóstico, evaluación e innovación de las políticas y prácticas de gestión de los recursos humanos a utilizar para la implementación del Plan y el impulso de las reformas necesarias para modernizarlo y adaptarlo a las necesidades cambiantes de las organizaciones públicas.

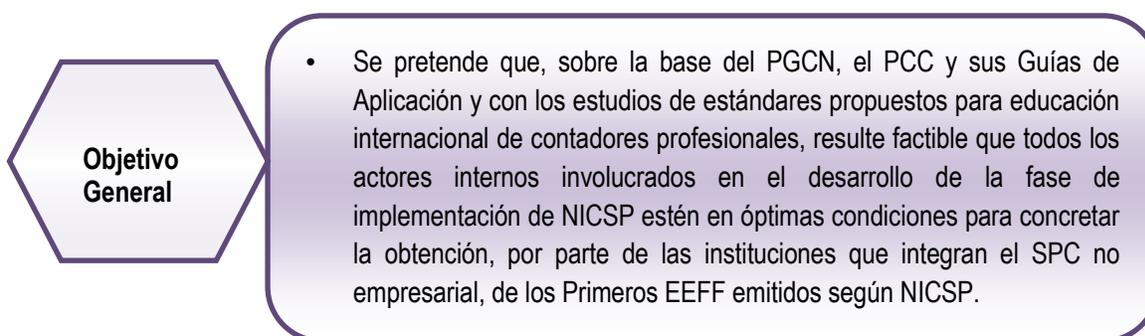
Los funcionarios y empleados públicos afectados al proceso de implementación de las nuevas herramientas de gestión deberán recibir la capacitación adecuada para complementar su formación inicial o de acceso, para adaptarse a la evolución de las múltiples actividades, para apoyar su crecimiento profesional y afrontar los cambios organizativos.

Asimismo, la inversión contemplada para la formación inicial y permanente debe ser objeto de evaluación, que se extenderá a la apreciación de los aprendizajes producidos, la satisfacción de los participantes, la relación entre resultados, costos y el impacto sobre el rendimiento de las personas en sus puestos de trabajo.

2.2.2.1. Objetivos

Los profesionales deberán profundizar sus conocimientos sobre los distintos mecanismos de implementación de las políticas tendientes a lograr el amplio acceso de la ciudadanía a la información, como es el caso de portales informáticos que permitan un análisis y evaluación irrestricta de dicha información sobre la gestión económico-financiera gubernamental, conforme a modelos que posibiliten rendir cuentas en forma confiable, oportuna y transparente para la toma de decisiones.

Considerando lo anterior, surgen los siguientes objetivos propios del PCI a aplicarse para la implementación de las NICSP:



Objetivos Específicos				
Analizar e instrumentar los estándares educativos generalmente aceptados para contadores profesionales por parte de la IFAC en materia de NICSP.	Evaluar en forma integral el impacto de una capacitación homogénea en materia de NICSP a los fines de evitar la dispersión de esfuerzos y la falta de coordinación entre los distintos niveles gubernamentales de la administración financiera del Sector Público.	Fortalecer el potencial de capacitación a cargo de la Contabilidad Nacional y sus centros delegados, con las correspondientes modificaciones organizacionales y estructurales.	Posibilitar una fluida integración con los restantes Órganos Rectores de la administración financiera gubernamental	Propiciar un diálogo permanente con los distintos niveles universitarios y organismos que unifiquen la representación de los profesionales contables

De tal forma y sobre la base del objetivo general y objetivos específicos, podrá alcanzarse un grado de calidad de la gestión gubernamental acorde con la trascendencia de estos, posibilitando cumplir las siguientes pautas:



Fortalecer las capacidades locales de los funcionarios públicos a través de diversas modalidades de capacitación, identificando las necesidades de capacitación (número de seminarios, cursos, talleres, etc., indicando sus duraciones y las correspondientes cargas horarias).



Recopilar, evaluar y generar material educativo y de capacitación, en apoyo a las diversas modalidades de capacitación, identificando los distintos equipos intervinientes para recopilar, evaluar y proponer material, además de identificar autores y establecer acuerdos con instituciones educativas para elaborar materiales de capacitación, adoptar manuales conforme a las condiciones locales y elaborar cartillas formativas en la materia (información sobre equipo de autores, editores, pedagogos, capacitadores en materias relacionadas con el Plan, etc.)



Ampliar y consolidar una red comunitaria e interinstitucional para la sistematización, intercambio y retroalimentación de experiencias.



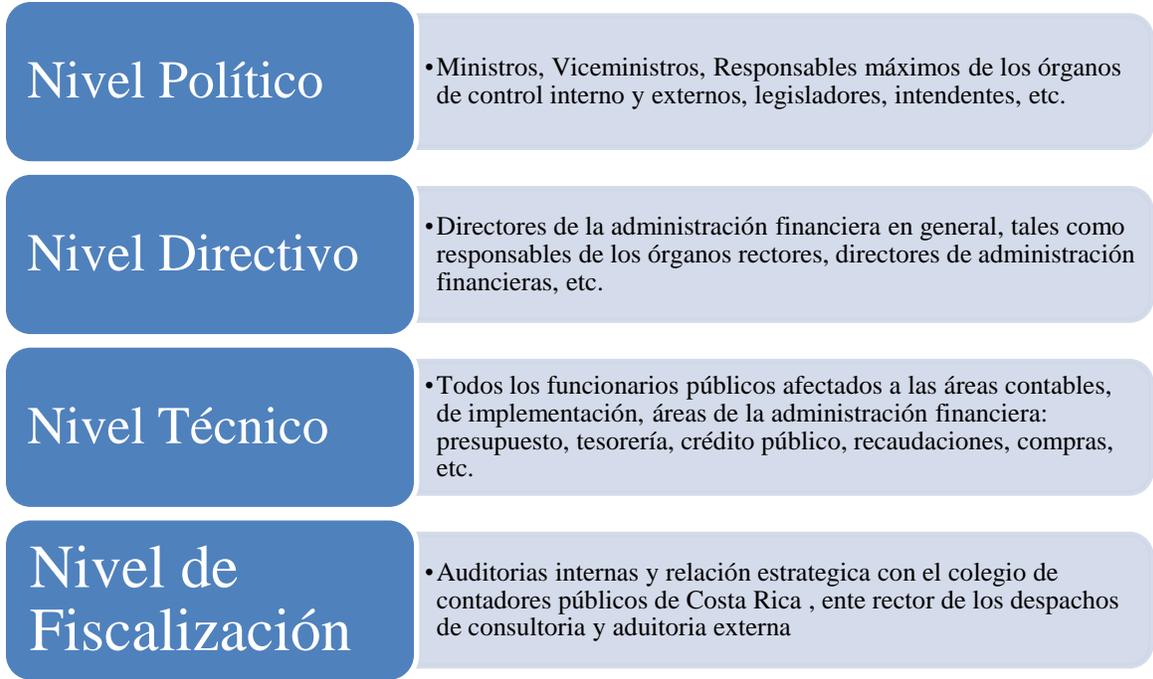
Fortalecer programas de formación de capacitadores y promotores en temas prioritarios de la Contabilidad Nacional y de las NICSP, conforme a un enfoque interdisciplinario .



Implementar un mecanismo de coordinación, monitoreo, seguimiento y acompañamiento de las iniciativas sectoriales de capacitación en los que participen dependencias gubernamentales y académicas, líderes y responsables de las actividades de capacitación en los distintos niveles gubernamentales.

2.2.2.2. Destinatarios

Sobre la base de la inclusión de las NICSP en la Agenda Política, el correspondiente PGCN con sus Guías de Aplicación y conforme a la necesidad de su implementación en los distintos niveles del SPC no empresarial, corresponderá aplicar el PCI a los responsables de la información contable, de acuerdo con el siguiente detalle:



Las necesidades de capacitación, centradas en la implementación de NICSP, se complementarán con la obtención de elementos de juicio confiables y suficientes para evaluar el cumplimiento de la legislación básica en la materia, las normas presupuestarias y contables, la adecuada administración de los bienes y recursos públicos, la capacidad de las entidades gubernamentales para captar y aplicar de manera responsable y transparente sus recursos, el potencial de servicios, las fuentes de financiamiento y el manejo de la deuda pública y, finalmente, la evaluación del desempeño.

2.2.2.3. Modelo y Contenidos

La administración de los sistemas que integran la gestión pública, en línea con las orientaciones normativas emitidas a nivel internacional, requiere que las entidades públicas dispongan de las competencias imprescindibles para el éxito de la implementación de las NICSP: Es lo que se denomina “*capital intelectual*”.

Dichos requerimientos presentan algunos rasgos diferentes para los órganos centrales y para las direcciones de línea:



**Órgano
Central**

Las instancias centrales responsables de la capacitación deberán estar dotadas de una alta cualificación profesional, incorporando un enfoque multidisciplinario propio de la gestión de los distintos responsables que se integran para un objetivo común, lo que exige combinar equilibradamente, además de los aspectos sustanciales inherentes a la Contabilidad Nacional y los sistemas integrados, las aproximaciones propias de los campos del derecho, la economía, la psicología social y los cambios operados en la gestión pública.



Direcciones

Los directivos al frente de las unidades ejecutoras del PCI deberán disponer, prioritariamente, de la capacitación adecuada para el desarrollo de las habilidades técnicas y sociales necesarias para la plena comprensión teórico-práctica de la materia y una buena gestión de equipos humanos. En particular, resulta fundamental su entrenamiento en las destrezas de carácter interpersonal y relacional.

En concordancia con la trascendencia de la misión y funciones atinentes al rol del Contador, tanto en la implementación de las NICSP como en la capacitación inherente al PGCN y sus guías de aplicación, resulta imprescindible establecer el Perfil de dichos funcionarios-gerentes, responsables del proceso de puesta en marcha de la implementación, en concordancia con los lineamientos que actualmente han sido consensuados por las entidades profesionales a nivel nacional e internacional.

De conformidad con los lineamientos de la nueva gestión gubernamental en el marco de la globalización, resulta necesario que el contador que hoy ejerce la función pública responda a un perfil que le permita mantener su independencia profesional con un alto grado de creatividad y compromiso, plenamente identificado de su responsabilidad en lo inherente a garantizar la confiabilidad de la información contable y la transparente rendición de cuentas de dicha gestión.

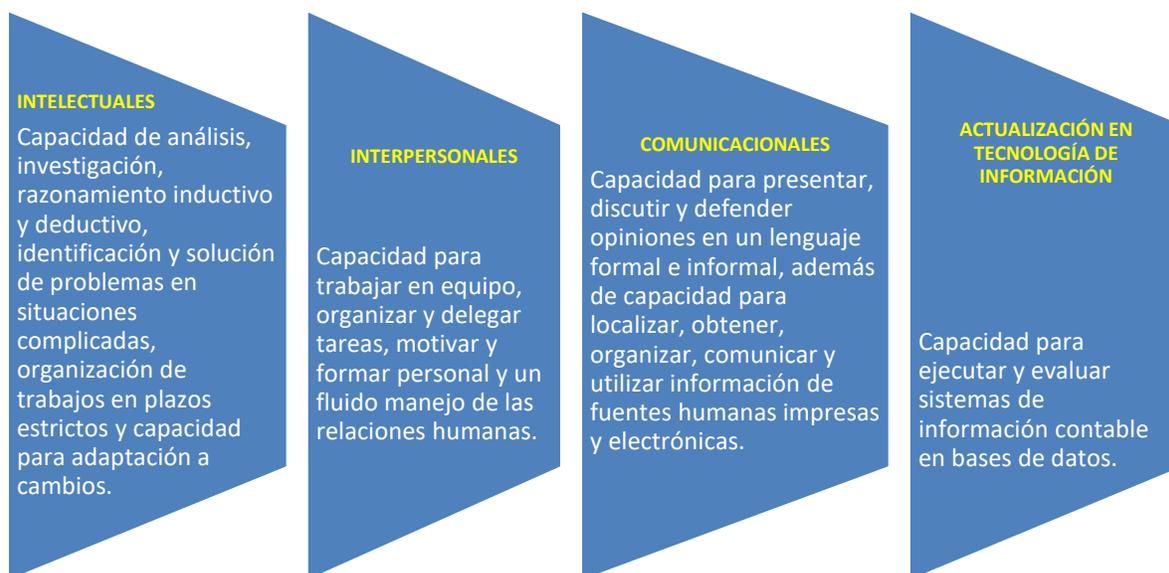
En tal sentido, la IFAC⁷ menciona que el objetivo de la educación y de la experiencia debe ser preparar profesionales contables competentes, capaces de hacer una contribución positiva a lo largo de su vida a la profesión y a la sociedad en que trabajan, conforme a aptitudes y valores profesionales que les permitan seguir aprendiendo y adaptándose a los cambios durante toda su vida profesional .

2.2.2.4. Contenidos Básicos del Perfil del Contador Profesional

En concordancia con los criterios expuestos precedentemente y a los fines del presente proceso de implementación de NICSP, se entiende que los objetivos profesionales a nivel internacional deberán armonizarse con las particulares características del SPC, para lo cual será necesario que el Órgano Rector de Contabilidad participe activamente en la definición del perfil contable de los futuros contadores.

A efectos del presente PCI resulta factible aplicar los siguientes aspectos sobre los contenidos básicos del perfil del contador profesional en el ejercicio de la función pública:

2.2.2.5. Aptitudes Profesionales



2.2.2.6. Formación y Conocimientos Generales

⁷ IEG N° 9 – IFAC: “Formación antes de la Calificación, Evaluación de la Competencia Profesional y Requisitos de Experiencia Práctica”



Conocimientos básicos de las conductas humanas.



Conocimientos del comportamiento de los diferentes actores y fuerzas económicas, políticas y sociales en el ámbito nacional e internacional.



Capacidad para realizar investigaciones, adquirir conocimientos lógicos-abstractos y evaluar los juicios críticos.



Capacidad para elaborar diagnósticos, desarrollar diseños metodológicos en materia contable y monitorear sus resultados.



Experiencia en la formulación de juicios de valor



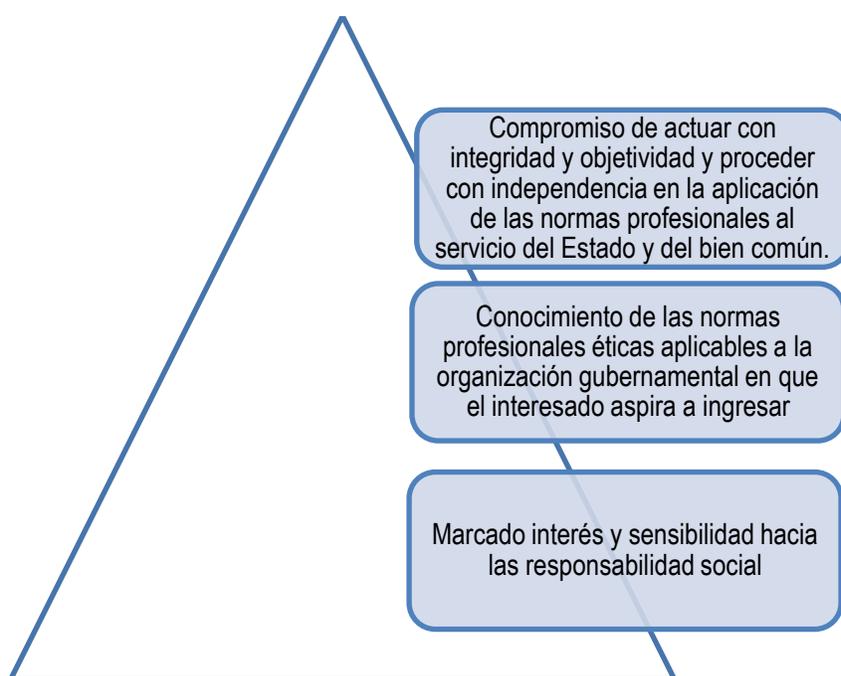
Conciencia de los valores personales y sociales y del proceso de investigación y reflexión.

2.2.2.7. Conocimientos Profesionales

- Conocimientos exhaustivos del Sector Público a nivel de administración financiera en general y para cada organismo en particular, incluyendo los relacionados con el desarrollo de las actividades funcionales del ente económico.
- Sistema de Contabilidad, preparación, análisis de informes financieros, instrumentos financieros y mercados de capitales, gestión de la contabilidad, tributación, costos, derecho administrativo y comercial, auditorías internas y externas, finanzas y gestión financiera, ética profesional.
- Restantes Sistemas integrados de administración financiera (Presupuesto, Crédito Público, Bienes del Estado y Tesorería)
- Conocimiento analítico teórico-práctico de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público además de las NIC, NIIF y NIAS, como así también los cambios que estas Normas producen en el tiempo, conjuntamente con el acompañamiento en la emisión de las mismas.
- Conocimientos sobre Tecnología de la Información, aplicación de normas y prácticas para sistemas integrados, gestión de la introducción, aplicación y utilización de la tecnología de la información, evaluación de sistemas informatizados de control interno.
- Conocimiento de las distintas aplicaciones informáticas, especialmente las relacionadas con la ingeniería de procesos propios de la implementación de un Plan Contable de las características de la presente reforma.

2.2.2.8. Valores Profesionales

Con relación a los **valores profesionales**, el Código de Ética y la directiva de la IFAC disponen que los contadores profesionales deberán tener un marco de valores profesionales que les permita emitir un juicio acertado y actuar de manera ética, de modo que redunde en beneficio del interés de la sociedad y de la profesión. Corresponderá, en consecuencia, asignar especial énfasis a los atributos representativos de los siguientes valores y actitudes de los contadores profesionales:



En tal sentido, corresponderá que dichos profesionales satisfagan cuatro necesidades básicas: credibilidad, profesionalismo, calidad en los servicios y confianza, para lo cual deben ajustar su desempeño a determinados principios fundamentales, tales como la integridad, objetividad, competencia profesional, confidencialidad, comportamiento profesional y conocimientos técnicos.

2.2.2.9. Formación Profesional Continua

Se espera que los contadores que ejercen funciones en el Sector Público actualicen sus conocimientos sobre los asuntos directa o indirectamente relacionados con su incumbencia, incluidos los temas económico-financieros a nivel local, nacional y las innovaciones y cambiantes realidades a nivel mundial,

especialmente en materia de contabilidad, presupuesto, auditoría y sistemas integrados de administración financiera gubernamental.

En tal sentido, se requiere la actualización de los profesionales contables, no sólo el perfil personal sino en el de un contador profesional con perfil internacional, que comprenda las actuales necesidades de estandarización y lenguaje único, previamente consensuado por los órganos rectores y profesionales, lo cual redundará en una beneficiosa renovación de la gestión gubernamental, en un pie de igualdad con los países más desarrollados en la materia.

En materia de capacitación integrada debe propiciarse la evaluación del rendimiento “in situ” de los profesionales y técnicos en el trabajo, a nivel personal y de equipo, lo cual se integra a las políticas de gestión de recursos humanos incorporadas para todo el Sector Público.

2.2.2.10. Capacitación Permanente

En materia de capacitación deberá mantenerse un proceso permanente, que surgirá del “efecto cascada” a partir de la formación dada a los funcionarios de la DGCN, de tal forma que ellos, a su vez, sean los nuevos facilitadores e impulsores de la reforma en los distintos niveles gubernamentales (centrales, descentralizados y locales). Se trata de un proceso dinámico que no admite vacíos secuenciales, es decir que deberá adaptarse sobre la marcha conforme a cada cambio que se vaya produciendo en materia de normativa contable, con especial énfasis en las NICSP vigentes y los Informes del IPSASB relacionados con proyectos en discusión. Para que la capacitación pueda alcanzar la debida continuidad habrá que recurrir a los más adecuados recursos pedagógicos, cuya aplicación facilite el tratamiento on-line de los contenidos existentes y a incorporar, como es el caso ya habitual de las modalidades de capacitación a distancia (Ejemplo: modelo E-Learning) y de la permanente actualización de los portales de Internet de las entidades gubernamentales.

En materia de capacitación a distancia, la misma incluye diversas técnicas en aquellos casos donde no hay una interacción directa entre los participantes y el facilitador, sino a través de canales de comunicación, como es el caso de Internet. La comunicación entre cada capacitador (denominado ocasionalmente tutor) y los participantes tiene por objeto entregar información, atender consultas y monitorear el aprendizaje de estos con el sustento de medios audiovisuales y digitales. La capacitación

a distancia puede organizarse de manera grupal o individual, según el grado de detalle del control que tenga el capacitador sobre el participante en el proceso de implementación. También podrá aplicarse la variante tecnológica de la “videoconferencia”, la cual permite una interacción grupal de los facilitadores y participantes.

2.2.2.11. Valoración Periódica

Quedará a criterio de los órganos rectores en materia contable implementar o no procedimientos de **valoración periódica**, a los fines de evaluar la competencia de los profesionales actuantes en el Sector Público, no sólo en los aspectos teóricos y conceptuales sino también en aquellos relacionados con la experiencia práctica requerida en cada caso y, en especial, en lo inherente a la Contabilidad Nacional, en orden a la instrumentación del PGCN.

Disponer de sistemas formales de evaluación del rendimiento permite alcanzar los siguientes beneficios:



La evaluación del rendimiento requiere la utilización de instrumentos e indicadores fiables y válidos. Cuando la evaluación se centre en resultados, deberá basarse en la previa estandarización de éstos mediante el señalamiento de objetivos congruentes con la implementación que se busca llevar a cabo.

2.3. Estrategia de Capacitación Integrada

2.3.1. Estrategia de Capacitación

Un Plan de Capacitación Integrada, a modo de subsistema inherente al desarrollo de implementación de las NICSP, exige incorporar a la estructura orgánica de la DGCN un “Centro de Capacitación” (CnCp) con sus correspondientes responsables de capacitación profesional y técnica, a modo de delegaciones organizadoras en cada entidad gubernamental del SPC.

Los delegados de capacitación profesional y técnica recibirán del Centro de Capacitación los correspondientes instructivos en materia de contenidos y modelos de implementación, siendo responsables de su aplicación y de informar sobre los resultados logrados.

Los funcionarios y empleados públicos afectados al proceso de implementación de las nuevas herramientas de gestión deberán recibir la capacitación adecuada para complementar su formación inicial o de acceso, para adaptarse a la evolución de las múltiples actividades y hacer frente a déficits de rendimiento, para apoyar su crecimiento profesional y para afrontar los cambios organizativos.

2.3.2. Objetivos

Los profesionales deberán profundizar sus conocimientos sobre los distintos mecanismos de implementación de las políticas tendientes a lograr el amplio acceso de la ciudadanía a la información, como es el caso de portales informáticos que permitan un análisis y evaluación irrestricta de dicha información sobre la gestión económico-financiera gubernamental, conforme a modelos que posibiliten rendir cuentas en forma confiable, oportuna y transparente para la toma de decisiones.

El cumplimiento de los objetivos se relaciona en gran medida con las actitudes de los directivos y/o responsables, la situación estructural, la cultura organizacional y la predisposición del personal en todos sus niveles para comprometerse con los cambios y brindar un decidido apoyo para obtener los resultados buscados, con la consiguiente adaptación a los lineamientos de la nueva gestión.

La implementación de la correspondiente Estrategia implica:

-  Movilización del equipo
-  Fluidos canales de comunicación

- ✚ Realizar en tiempo y forma las actividades de capacitación programadas para los distintos actores.
- ✚ Incorporar eficaces pautas de monitoreo y evaluación sobre el grado de calidad de la capacitación brindada.

Para alcanzar los objetivos inherentes a la implementación de las NICSP en todo el ámbito del Sector Público y su correspondiente captación a nivel de responsables y usuarios, se ha planteado un *conjunto de principios estratégicos* que habrán de conducir las actividades de capacitación:

✓ Identificar los conocimientos y reconocer las capacidades locales existentes (sus fortalezas y debilidades). Instrumentar a partir de este diagnóstico acciones específicas de capacitación para fortalecer las capacidades de gestión de los entes contables.
✓ Incluir a todos los actores de este proceso: funcionarios, técnicos, usuarios, investigadores, periodistas y ciudadanía en general.
✓ Combinar la capacitación formal e informal, ajustándolas a las necesidades y retos de cada región y cada ente, contemplando diversas modalidades educativas: encuentros, foros, talleres, seminarios, cursos, sin olvidar la capacitación a distancia para determinados temas y áreas de incumbencia.
✓ Para cada una de estas necesidades de capacitación deberán diseñarse formatos, contenidos curriculares y métodos pedagógicos adecuados para los diferentes participantes, cuyas pautas deberán relacionarse, directa e indirectamente, con la implementación de NICSP.
✓ Desarrollar cursos y contenidos de capacitación para las distintas funciones de los actores involucrados, incluyendo la incorporación de especialistas motivacionales en materia laboral.
✓ Promover la capacitación horizontal, la planeación participativa y el diálogo e intercambio de experiencias como procedimientos fundamentales para que los propios entes contables y el Sector Público, en sus distintos niveles puedan apropiarse de los conocimientos, métodos y técnicas que les permitan lograr un aprovechamiento sustentable de los recursos naturales de sus territorios. Las estrategias de capacitación deberán incluir metodologías basadas en el trabajo/aprendizaje y, el intercambio de experiencias entre entes contables y profesionales y técnicos actuantes.
✓ Planear la capacitación para el desarrollo e implementación gradual del Plan a modo de un proceso continuo de mediano y largo plazo, que como resultado de la consolidación, permanencia y multiplicación del proceso educativo permita transformar, innovar e internalizar saberes, conocimientos y prácticas en el ámbito de los entes contables, por lo que sus objetivos no podrán alcanzarse con eventos o acciones puntuales de corto plazo.

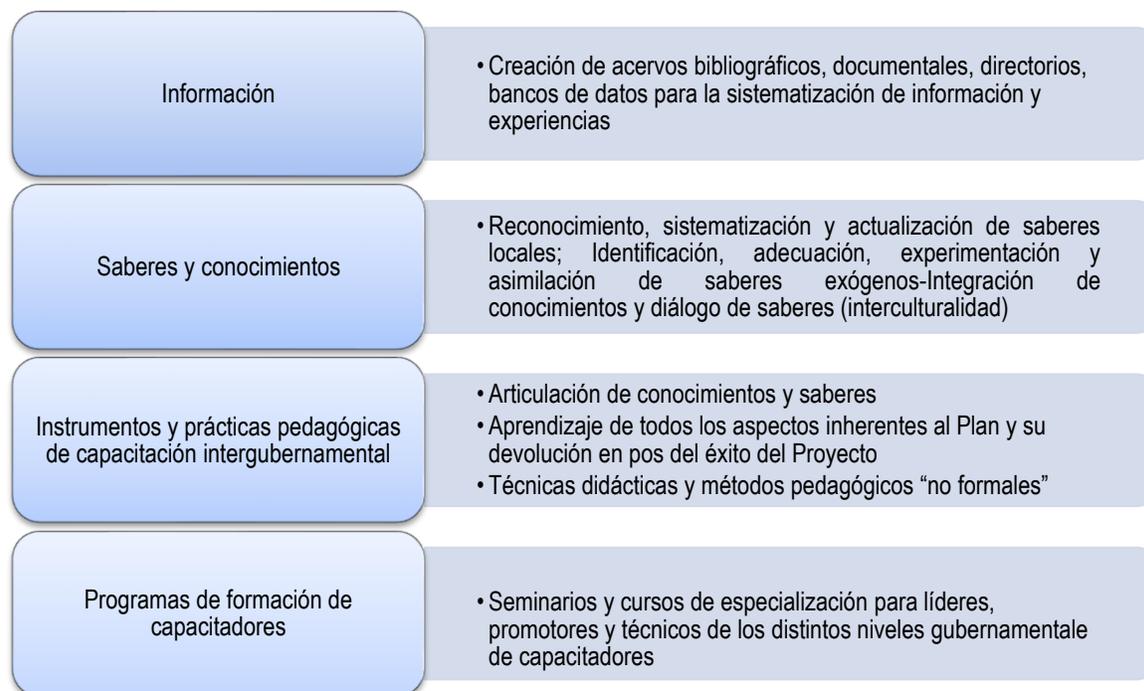
✓ Internalizar el contexto cultural, organizacional y gerencial mediante la creación de espacios de reflexión y evaluación de cada fase del proceso de capacitación, con la consiguiente profundización cognitiva, conjuntamente con el debido acompañamiento, seguimiento y evaluación de las acciones en procesos participativos.

En última instancia, la estrategia de capacitación sobre la materia debiera desagregarse de la siguiente forma:

Capacitación			
Contabilidad Nacional y restantes sistemas integrados de administración financiera y control.	NICSP y su aplicación al Sector Público conforme al PGCN	Arquitectura y operatividad de las modernas herramientas informáticas adaptadas a la implementación de las NICSP	Modalidad Integral destinada a los formadores actuales y futuros

2.3.3. Estrategia por Niveles de Capacitación

La capacitación abarcará diferentes niveles de información y conocimiento que puedan ser aprovechados por los actores intervinientes en el proceso de implementación del Plan formulado:



Más allá de los niveles de capacitación expuestos, la capacitación debe suministrar la oportunidad para que los formadores de normas nacionales, los organismos gubernamentales responsables del desarrollo

de las políticas y lineamientos de información financiera y otros usuarios claves participen directamente en el proceso de desarrollo de las NICSP mediante la formación de Grupos Consultivos.

2.3.3.1. Modelo Estratégico Operativo de Capacitación integrada

La Estrategia para la implementación de la capacitación se debe insertar en un Modelo que contemple la integración sistémica, en armonía con las características conceptuales y operativas del PGCN y los restantes sistemas de administración financiera gubernamental.

En tal sentido, la EI del PCI reviste la condición de complemento sustancial de la gestión, con un enfoque integrador de la misma, para lo cual requiere la incorporación estructural de un Cuerpo de Facilitadores Contables (CFC) conforme al siguiente esquema organizacional:

➤ **Centro de Capacitación Central:**

Su instrumentación y la creación del Cuerpo de Facilitadores Contables a cargo de la DGCN contribuirá a:

- a) Fortalecer el enlace sistémico de la Capacitación Integrada con las unidades periféricas.
- b) Garantizar la calidad de la gestión de la DGCN y su homogeneización integrada y desagregada.
- c) Revalorizar y jerarquizar el ejercicio profesional.
- d) Asegurar la consistencia y confiabilidad de la información resultante de los Informes Financieros con Propósito General (IFPG) que incluye como núcleo a los EEFF sobre la base de NICSP.
- e) Facilitar el proceso de toma de decisiones y rendiciones de cuentas
- f) Posibilitar la actualización permanente de los facilitadores intervinientes.
- g) Capacitación Virtual.

➤ **Centros de Capacitación a nivel periférico:**

Representantes técnicos de la DGCN en las unidades de cada entidad contable, para la puesta en marcha y funcionamiento del PGCN, con el propósito de:

- a) Formar a los facilitadores designados en cada unidad periférica.
- b) Posibilitar una interacción permanente entre los facilitadores actuantes en los distintos niveles del sector público costarricense.
- c) Garantizar la idoneidad de los facilitadores en materia de NICSP y materias afines.
- d) Obligatoriedad por parte de los facilitadores periféricos de cumplimentar los contenidos y lineamientos que establezca la DGCN y los órganos competentes en la materia, en cada uno de los módulos que se dicten, en concordancia con el PCI y su armonización con la implementación del PGCN conforme a NICSP.

2.3.3.2. Concientización del Modelo y sus Beneficios

Se parte de la premisa de considerar que el éxito de un Plan con las características del que se busca implementar, requiere aunar actividades y metas no sólo en materia de capacitación, sino también de la imprescindible concientización para motivar a los niveles políticos, decisorios y operativos.

La actual globalización ha llevado a reformas en las administraciones financieras, ámbito en el que la contabilidad ha alcanzado un rol muy importante como medio eficaz para la rendición de cuentas de los gobiernos, propendiendo a la mayor claridad y transparencia de la información.

En tal sentido, se debe insistir en todos los niveles gubernamentales responsables de la gestión sobre que las NICSP son, en definitiva, el medio idóneo para cumplir con dichas rendiciones, brindando la posibilidad de tener un lenguaje común, único y uniforme y, simultáneamente, posibilitando que se ordene el sistema contable público bajo técnicas avaladas por el consenso de la profesión mundial en su conjunto, buscando con dichas normas mayor transparencia en las cuentas públicas. Puede ampliarse esto considerando el rol del País insertado en el mundo globalizado, ya sea para conseguir financiamiento a menor costo, comerciar con otros países, recibir ayudas de organismos internacionales, etc. Todo ello debe estar necesariamente acompañado por una importante difusión a los actores/usuarios del trabajo realizado.

La necesidad de adoptar coherentemente las NICSP por parte del Gobierno, implica el inicio de una actividad profesional que no puede quedar limitada solamente a la tarea de implementar dichas Normas, sino que requerirá un desafío aún mayor a nivel de concientización profesional. En tal sentido, corresponderá interactuar sobre los siguientes aspectos básicos:



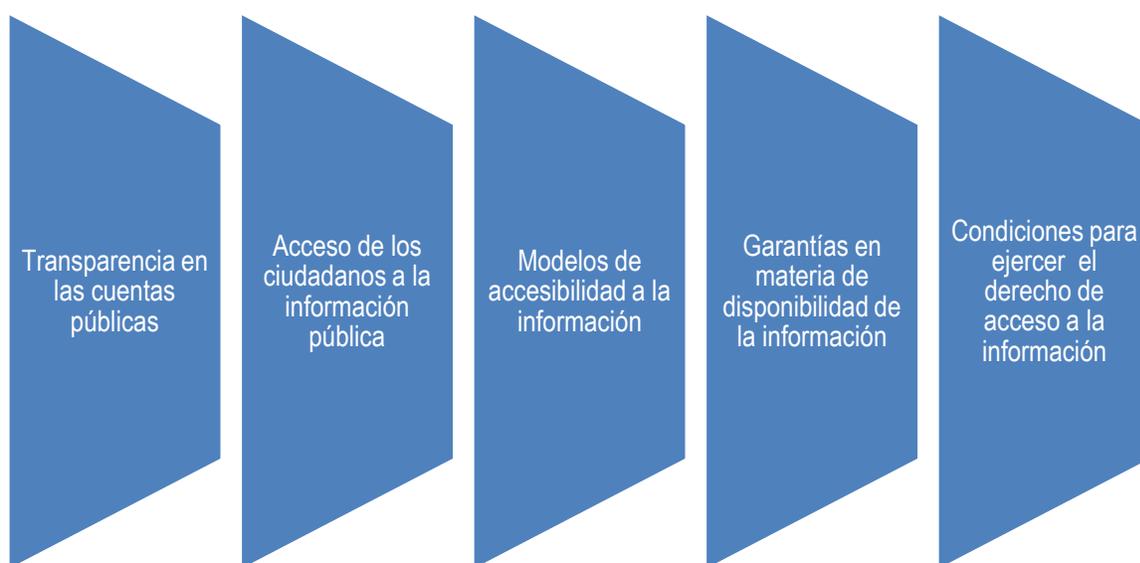
Se tiene como objetivo que los profesionales contables que se desempeñan en el sector público tomen conciencia respecto al desafío que representa la actualización que les permita brindar un servicio enfocado a cumplir con y hacia la ciudadanía a través de rendiciones de cuentas más confiables y transparentes. En este caso no basta con aplicar las NICSP, sino que, simultáneamente, se requiere crear las condiciones de concientización sobre los potenciales beneficios de las mismas para alcanzar una nueva gestión de calidad institucional.

Resulta fundamental que se tome conciencia sobre el verdadero sentido de que trata la reforma contable proyectada, basada en la teoría de sistemas, dirigida a cambiar diametralmente desde una organización por funciones hacia una organización por procesos, que culmina con la integración sistémica de la administración financiera en su conjunto, con la capacidad de aprovechar sinergias operativas internas y externas al mismo sistema.

Se trata entonces de impulsar un plan de concientización que posibilite una mayor comprensión y compromiso a nivel de funcionarios y personal de la administración central, regional y local, además de profundizar el tema de los derechos y obligaciones de la ciudadanía con respecto a la gestión del Estado.

La concreción del diseño e instrumentación del plan de concientización deberá ser ejecutada por un equipo interdisciplinario de formadores expertos, abarcando tanto las especialidades inherentes al campo de la comunicación social como de la administración financiera, transparencia de la gestión y participación ciudadana, sin perjuicio de extender la inducción a través de mecanismos de fluida interrelación entre las áreas de incumbencia y los niveles políticos.

En lo relacionado específicamente con la **ciudadanía**, se proponen los siguientes contenidos básicos para un plan de concientización, a saber:



Con relación a los distintos niveles gubernamentales, se hará necesario persistir en la actividades de concientización y demostrar el sentido de la Contabilidad Nacional como núcleo integrador del Sistema de Administración Financiera y que, por tal motivo, impacta en todas las operaciones financieras del Estado, por lo cual la adopción de NICSP incidirá en otras instituciones del sector público, sobre la base de que el nuevo modelo contable gubernamental constituirá una garantía de mayor transparencia en la rendición de cuentas públicas.

En tal sentido, se continuará con la realización de contactos gubernamentales y jornadas de concientización a efectos de poner en conocimiento de los usuarios, sean estos públicos o privados, las características de las tareas que se iniciarán con el plan de implementación de las NICSP y el rol que cada uno de ellos asumiría en dicho plan.

2.4. Módulos que Integrarán la Capacitación Integrada

2.4.1. Módulos de Capacitación.

Los módulos mínimos que comprenderá el PCI serán:

Concientización:

El Módulo tiene como objetivo alcanzar un alto grado de comprensión, aceptación y motivación en todos los actores políticos, decisorios y operativos involucrados en el proceso, profundizando en la revaloración del rol y beneficios de la contabilidad como núcleo integrador sistémico de la Administración Financiera del Estado. Se trata de restablecer la confianza sobre la gestión gubernamental y su información financiera. Asimismo, se busca asumir el “desafío” profesional en orden de alcanzar altos índices de calidad en el ejercicio de la función pública. La concientización debe estar interrelacionada con la permanente difusión de los logros que se vayan alcanzando (con el apoyo de expertos comunicacionales) lo cual, a su vez, redundará en una mayor participación de la ciudadanía en el quehacer gubernamental.

Gestión de Cambio:

El Módulo tiene como objetivo la necesidad de insertar al profesional contable en el marco conceptual y operativo que surge de las distintas innovaciones que se suceden a escala internacional en materia de administración financiera de los Estados modernos. Se parte del gerenciamiento público y sus herramientas de administración y evaluación por resultados para alcanzar un alto grado de calidad en la toma de decisiones, en términos de eficacia, eficiencia y economía de la gestión, fijando un nuevo perfil de los funcionarios-gerentes y, en general, del personal responsable de la implementación del cambio, despertando la necesidad de un alto grado de creatividad y compromiso. Para tal fin, la gestión de cambio se armonizará con las aptitudes, conocimientos generales y valores profesionales recomendados por la IFAC (Informe 9).

NICSP Completas:

El módulo deberá atender las necesidades de los funcionarios que no han recibido ningún tipo de capacitación en materia de NICSP y de sus Guías de Aplicación, ya sea por ser parte de instituciones que carecen de dicha capacitación (por ejemplo, funcionarios pertenecientes a los Ministerios), como aquellos funcionarios que ingresen a la función Pública. El módulo deberá ser teórico-práctico.

NIC/NIIF Completas:

El módulo deberá atender las necesidades de los funcionarios de las áreas empresariales del Sector Público costarricense, como así también los funcionarios de la DGCN que estarán destinados a la atención de las Empresas Públicas y todas las entidades que estén obligadas a aplicar NIC/NIIF.

La DGCN tiene como objetivo convertir la información contable en instrumentos estadísticos con el fin de generar insumos para el conocimiento y toma de decisiones en la administración financiera. Este objetivo debe darse en varias etapas que se mencionan a continuación:

Cambio de versión de NICSP

NICSP 1	Presentación de los estados financieros	
NICSP 2	Estados de flujos de efectivo	
NICSP 3	Políticas de contabilidad, cambios en estimados de contabilidad y errores	
NICSP 4	Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio	
NICSP 5	Costos por préstamo	
NICSP 6	Estados financieros consolidados y separados	Derogada en la versión 2018
NICSP 7	Inversiones en asociadas	Derogada en la versión 2018
NICSP 8	Intereses en negocios conjuntos	Derogada en la versión 2018
NICSP 9	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio	

NICSP 10	Información financiera en economías hiper-inflacionarias	
NICSP 11	Contratos de construcción	
NICSP 12	Inventarios	
NICSP 13	Arrendamientos	
NICSP 14	Eventos ocurridos después de la fecha de presentación de reporte	
NICSP 16	Propiedad para inversión	
NICSP 17	Propiedad, planta y equipo	
NICSP 18	Información de segmentos	
NICSP 19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	
NICSP 20	Revelaciones de partes relacionadas	
NICSP 21	Deterioro de activos que no generan efectivo	
NICSP 22	Revelación de información financiera acerca del sector general del gobierno	
NICSP 23	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones que no son de intercambio (Impuestos y transferencias)	
NICSP 24	Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros	
NICSP 25	Beneficios para empleados	Derogada en la versión 2018
NICSP 26	Deterioro de activos que generan efectivo	
NICSP 27	Agricultura	
NICSP 28	Instrumentos financieros: Presentación	
NICSP 29	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición	
NICSP 30	Instrumentos financieros: Revelaciones	
NICSP 31	Activos intangibles	
NICSP 32	Acuerdos de servicio de concesión: Otorgante	
NICSP 33	Adopción por primera vez de las NICSP de base de causación	Nueva en la versión 2018

NICSP 34	Estados financieros separados	Reemplaza la NICSP 6
NICSP 35	Estados financieros consolidados	Reemplaza la NICSP 6
NICSP 36	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	Reemplaza la NICSP 7
NICSP 37	Acuerdos conjuntos	Reemplaza la NICSP 8
NICSP 38	Revelación de intereses en otras entidades	Reemplaza la NICSP 7 y 8
NICSP 39	Beneficios para empleados	Reemplaza la NICSP 25
NICSP 40	Combinaciones en el sector público	Nueva en la versión 2018

Implementación de NICSP y Actualización del PGCN:

El módulo deberá contener todos los lineamientos dados por la DGCN en el proceso de implementación de las NICSP sobre las tareas que las Instituciones de Gobierno deben llevar a cabo para que los Estados Financieros correspondientes al año 2024 se emitan según NICSP. Este módulo también deberá contener la actualización del PGCN con las últimas NICSP en español (versión 2018) aprobadas por el Consejo de las NICSP (IPSASB en inglés) y las Notas técnicas.

2.4.2. Aprovechamiento Integral de los Recursos Asignados

La Dirección General de Contabilidad Nacional solicitará la integración de una Comisión Institucional de Adopción e Implementación de las NICSP, con el propósito de que se establezcan una Estrategia de Implementación de las NICSP por medio de elementos básicos como lo son la coordinación, comunicación, ejecución y seguimiento, que servirán como medio de control del cumplimiento de los planes de acción para cerrar las brechas para la adopción de las NICSP que establezca la entidad, utilizando para su identificación herramientas establecidas por esta Contabilidad Nacional como lo es la matriz de autoevaluación de la adopción de las NICSP.

Es importante manifestar, que la coordinación de dicha comisión, se ha considerado conveniente que sea coordinada por el Director Administrativo y Financiero, o en caso de que esta figura no exista, el

Oficial Mayor o puesto equivalente, dado que es el funcionario que tiene una relación más directa con las unidades primarias de información antes mencionadas, las cuales deben proporcionar la información en tiempo y forma con el fin de que el departamento contable de cada ente contable o en el caso del Poder Ejecutivo, la Contabilidad Nacional procedan a elaborar los Estados Financieros bajo el tratamiento de las NICSP.

Las funciones de dicha comisión son las siguientes:

1. Realizar un FODA institucional que considere todos los impactos con respecto a la aplicación de los estándares de las NICSP, las Políticas Generales Contables y el cumplimiento de los demás requerimientos solicitados por parte de la Contabilidad Nacional.
2. Analizar y aplicar la Matriz de Autoevaluación de NICSP, con el fin de detectar las brechas que dificultan el cumplimiento de dichas normas a nivel institucional.
3. Elaborar los planes de acción con el fin de mitigar las brechas en NICSP, estableciendo los responsables de generar la información y los plazos acorde a lo dispuesto la Contabilidad Nacional.
4. Establecer la Estrategia de Adopción e Implementación de NICSP considerando los elementos de control como la coordinación, comunicación, ejecución y seguimiento
5. Incluir dentro de la planificación formal de la institución, el proceso de implementación de las NICSP, con el fin de establecer los recursos técnicos, presupuestarios y financieros necesarios y que faciliten cumplir con las NICSP y con ello emitir estados financieros con un nivel de calidad óptimo que permitan tomar las mejores decisiones a nivel gerencial.
6. Velar porque la implementación se efectúe según los lineamientos emitidos por el Rector.
7. Participar en los procesos de capacitación que establezca la Contabilidad Nacional
8. Capacitar internamente sobre las disposiciones de NICSP.
9. Llevar un control de minutas de las reuniones y acuerdos.
10. Emitir una certificación a la Contabilidad Nacional del funcionamiento de la comisión, y los avances logrados de los planes de acción en forma trimestral para la adopción e implementación de las NICSP e incorporarlos en la revelación del Estado de Notas Contables dentro de los Estados Financieros trimestrales.

Capítulo 3 – Análisis de Situaciones

Problemáticas Generales.

3.1. Análisis de las Situaciones Problemática Generales Detectadas

3.1.1. Cumplimiento del Principio de Centralización Normativa.

La administración financiera en Costa Rica está sustentada sobre el principio de Centralización normativa y descentralización operativa⁸, que implica que se concentren las funciones del dictado de normas y metodologías y se desconcentren las funciones operativas o de gestión⁹.

Con sustento en dicho principio, la Contabilidad Nacional (*actor directo*) es el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad y como tal elabora:

- las Políticas Contables Generales que enmarcan el funcionamiento del subsistema, sustentadas en NICSP.
- las metodologías y procedimientos generales y comunes que regulan la operación del subsistema, sin perjuicio de las adaptaciones que deban realizarse en función de las particularidades de determinados organismos públicos, y supervisar su aplicación.
- el Plan de Cuentas Contable.
- Notas técnicas
- Políticas Contables Particulares.

Los entes contables (actores indirectos), por su parte, sustentadas en la descentralización operativa, deben ejecutar eficientemente sus objetivos a través del cumplimiento de las Políticas Contables (generales/particulares), el PCC y los procedimientos contables emanados del Órgano Recetor.

⁸ Art. 2 del RLAFRPP - Definiciones y Art. 52 –Centralización Normativa y Descentralización Operativa.

⁹ PGCN

3.1.1.1. Beneficio del Cumplimiento del Principio

El cumplimiento por parte de los *actores indirectos* de las normativas emitidas por el actor directo garantiza la homogeneidad y confiabilidad de la información presentada en los IFPG.

3.1.2. Transición de los PCASPC a las NICSP.

Los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense aplicados, vigentes con antelación a la implementación de las NICSP, son:

a) Principios que identifican y delimitan al ente económico, en sus aspectos financieros.

Ente Contable Público	<i>Constituirán un ente contable público los Órganos y Entes que administran o custodian fondos públicos.</i>
Gestión Continua	<i>La actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido, de manera permanente y continua, a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.</i>
El Período Contable	<i>Corresponde al tiempo máximo en el que periódicamente el ente contable público, debe medir y analizar los resultados presupuestarios y patrimoniales de su gestión.</i>

b) Principios que establecen las bases para cuantificar y presentar adecuadamente las operaciones financieras del ente económico¹⁰.

Registro	<i>Todos los hechos de carácter contable deben ser registrados en el oportuno orden cronológico en el que se produzcan, sin que se presenten vacíos, lagunas o saltos en la información registrada.</i>
No compensación	<i>Se deben registrar todas las operaciones bajo el criterio de partida doble, por lo que en ningún caso deben compensarse las partidas de activo y pasivo del Balance de Situación, ni las de gastos e ingresos, que integran la cuenta del resultado económico-patrimonial, ni los gastos e ingresos que componen el estado de ejecución presupuestal.</i>

¹⁰ No se incluye los principios relacionados con el presupuesto.

	<i>Los elementos que integran las partidas del activo y pasivo deben valorarse separadamente.</i>
Unidad de Medida	<i>El Colón, moneda de curso legal en el país, es la unidad monetaria para valorar las operaciones económicas, presupuestales, financieras y patrimoniales, en una expresión que permita agruparlas.</i>
Realización	<p><i>La contabilidad gubernamental reconocerá los resultados de las variaciones patrimoniales cuando los hechos económicos que los originen cumplan con los requisitos jurídicos y/o inherentes a las transacciones.</i></p> <p><i>El principio determina que los resultados económicos para medir la relación de los costos y gastos con los ingresos que se generan serán registrados en la medida que se haya cumplido con la norma jurídica vigente y/o práctica de general aceptación, como asimismo teniendo en consideración los posibles efectos futuros de los hechos económicos.</i></p>
Devengo	<p><i>El registro de los ingresos y gastos públicos se efectuará en función de su devengamiento, independientemente de la percepción efectiva de los recursos y del pago por las obligaciones contraídas.</i></p> <p><i>Los ingresos se registrarán a partir de la identificación del derecho de cobro y los gastos con el surgimiento de una relación jurídica con un tercero por los bienes y servicios recibidos de conformidad.</i></p>
Valor Histórico	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Este principio reconoce como mecanismo contable válido registrar ajustes periódicos que permitan depurar y actualizar los valores que muestran los recursos y obligaciones, a fin de lograr una adecuada razonabilidad en la presentación de la información contable.</i> • <i>El costo original de adquisición, construcciones o producción es el adecuado para reflejar el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el momento de su incorporación al patrimonio del Ente.</i> • <i>Para determinadas inversiones en títulos o valores con cotización pública, corresponderá utilizar el valor del mercado para su valuación.</i> • <i>En el caso de otros bienes y con carácter de excepción, el órgano Rector establecerá el método de valuación que corresponda, el que será adoptado por el Ente para fijar sus valores siempre que el mismo no supere el de mercado o realización, el que fuere menor.</i> • <i>Formarán parte del valor histórico los costos y gastos necesarios para poner los bienes en condiciones de utilización o enajenación,</i>

	<p>además, estos deben incluir la diferencia originada en las transacciones en moneda extranjera.</p>
<p>Revelación Suficiente</p>	<p>Los estados contables y financieros deben contener toda la información necesaria que exprese adecuadamente la situación económica-financiera y de los recursos y gastos del Ente para que, de esta manera, sean la base para la toma de decisiones.</p> <p>Dicha información, en consecuencia, debe ser pertinente, comprensible, imparcial, verificable, oportuna, confiable, comparable y suficiente.</p> <p>Cuando ocurran eventos o transacciones en términos monetarios extraordinarios o que ameriten algún tipo de explicación para que la información sea transparente, se deberán agregar notas explicativas al pie de los estados financieros y otros cuadros.</p>
<p>La Importancia Relativa</p>	<p>Este principio establece que la información procesada y presentada por el sistema contable incluirá aquellos aspectos de significación susceptibles de cuantificarse o cuya revelación sea importante para la toma de decisiones, para su respectivo análisis o para evaluar las actividades financieras de los órganos o entes contables públicos.</p> <p>La información contable tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, en su evaluación, en su descripción o en cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de un usuario de los estados financieros.</p> <p>Puede ser admitida la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación verificada sea escasamente significativa y no altere la imagen fiel de la situación patrimonial y de resultados del sujeto económico.</p> <p>Además, este principio queda condicionado a cualquier disposición legal de alguna Ley o Decreto que invalide su aplicabilidad.</p>
<p>La Uniformidad</p>	<p>Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación, las políticas contables, los procedimientos de registro y la presentación contable deben ser utilizados en forma consistente en el tiempo y en el espacio, con el fin de no afectar el análisis, comparación e interpretación de los Estados Financieros.</p> <p>Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad es necesario, mediante nota al pie de los estados financieros, hacer la aclaración pertinente, indicando el efecto de dicho cambio en las cifras contables. Igualmente requiere ser aclarado si se ha modificado el agrupamiento y presentación de la información.</p>

	<i>Los criterios expuestos en este principio contable se deben mantener en el tiempo y en el espacio, por cuanto debe de ser de igual aplicabilidad en las diferentes unidades contables que conformen la totalidad de un Ente u Organización.</i>
Prudencia	<i>La medición o cuantificación contable debe ser medida en sus cálculos, así como en la selección de procedimientos considerados como equivalentes y aceptables, escogiendo aquellos que indudablemente no modifiquen, ni a favor ni en contra, la situación de la entidad o el resultado de sus operaciones.</i>
Hechos Posteriores al Cierre	<i>La información conocida con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la fecha límite para la presentación de los informes contables, dada por la legislación vigente o establecida por el órgano rector del sistema y que suministre evidencia adicional sobre condiciones que existían antes de la fecha de cierre, debe reconocerse en el mismo período.</i>
Consolidación	<i>El sistema de Contabilidad Pública debe posibilitar la consolidación de cifras económico-financieras de los entes contables públicos, permitiendo la eliminación de transacciones recíprocas entre los entes consolidados.</i>

c) Principios Generales de Operación.

Son aquellos que regulan la operatividad de los procesos de identificación, clasificación y valoración de los hechos económico-financieros contenidos en los Estados Contables de acuerdo con el criterio de revelación de la información de los Entes Contables Públicos y que son aplicables a:

- 1. Balance de Situación clasificado en corriente y no corriente.*
- 2. Estado de Resultados (Ganancias y pérdidas), según clasificación por naturaleza.*
- 3. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.*
- 4. Estado de Flujos de Efectivo.*
- 5. Estado de Notas Contables*
- 6. Balanza de Comprobación*
- 7. Auxiliares Contables*
- 8. Libros Contables*

3.1.2.1. Brechas entre los PCASPC y las NICSP.

Las NICSP contienen conceptos contables mucho más amplios que los PCASPC, por lo que, si bien algunos de los expuestos están incluidos en las NICSP o en el Marco Conceptual Contable (MCC), existen brechas que deben ser subsanadas en el período de transición.

Entre las referidas brechas se destacan las más significativas, a saber:

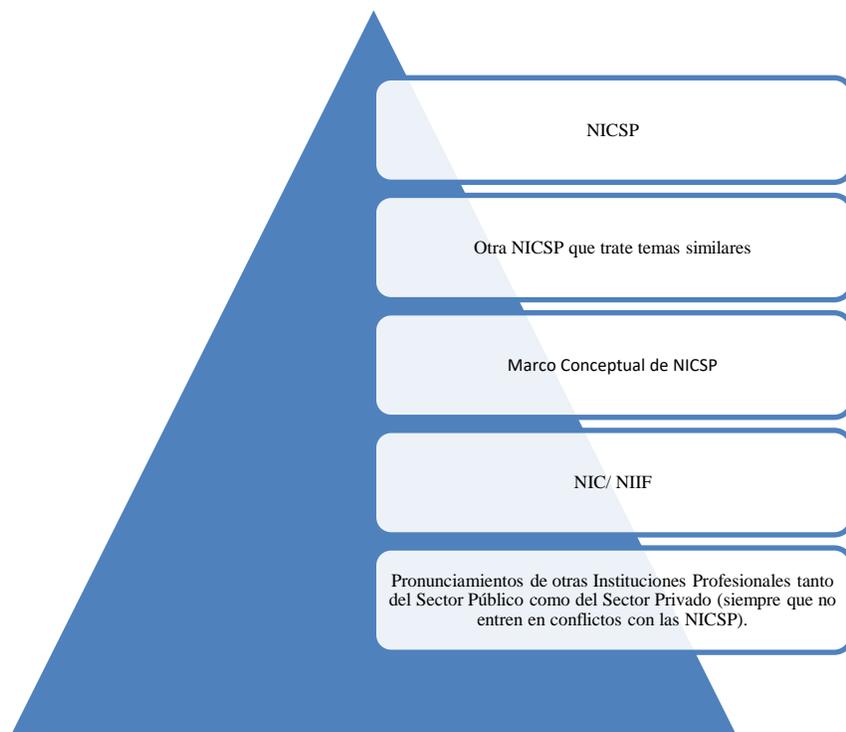
PCASPC	Brecha con relación a NICSP	Concepto
Ente Contable Público	Conceptual	<p>Un Ente Contable Público es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público que la Dirección General de Contabilidad determina como tal, cumpliendo con las siguientes características:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Administran recursos del estado, obligaciones y sus patrimonios 2. Existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG (Información Financiera con Propósito General) de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones. 3. El Estado debe tener participación patrimonial en el ente. 4. La entidad tiene un presupuesto público aprobado de acuerdo con la normativa vigente. 5. Oficio de acreditación por parte de la Contabilidad Nacional
Registro	Conceptual	No es un PCASPC sino un requisito de la integración del Subsistema de Contabilidad, por lo cual será definido en <i>Registro</i> .
Realización	Sustancial	Los PCASPC se sustentan en la realidad jurídica, en tanto que las NICSP se sustentan en la realidad económica que establece: <i>Si la información va a exponer fielmente las transacciones y otros hechos que pretende representar, será necesario que el tratamiento contable y la exposición de tales transacciones y hechos se efectúen de acuerdo a la sustancia y realidad económica de los mismos y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre es coherente con su forma legal.</i>

PCASPC	Brecha con relación a NICSP	Concepto
Devengado	Sustancial	Si bien la definición dada en los PCASPC puede ajustarse más a la definición de las NICSP, dicho principio no se aplica para la mayoría de las entidades costarricense y en la práctica, predomina el criterio de base caja, por lo que el tema se desarrollará dentro del <i>Subsistema de Contabilidad</i> .
Valor Histórico	Sustancial	Los PCASPC son muy limitados en cuanto a las alternativas de valuación que se pueden aplicar y poco flexibles ante las distintas alternativas de valuación según sean las distintas realidades económicas. Las NICSP incluyen una variedad de métodos de valuación según sean los casos, es decir, por ejemplo, la posibilidad de aplicar: <ul style="list-style-type: none"> • Valor Razonable, • Costo Amortizado, • Valor Revaluado, • Costo de Reposición, • Valor Realizable Neto.
Hechos Posteriores al Cierre	Conceptual	Para los PCASPC la evidencia adicional sobre condiciones que existían antes de la fecha de cierre debe reconocerse en el mismo período. Para las NICSP son dos tipos de sucesos a saber: <ol style="list-style-type: none"> a) Aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha sobre la que se informa (hechos posteriores a la fecha sobre la que se informa que implican ajuste); y b) Aquellos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha sobre la que se informa (hechos posteriores a la fecha sobre la que se informa que no implican ajuste).
Estados Financieros	Sustancial	Los PCASPC mencionan indirectamente los EEFF, siendo los mismos muy limitados si se los compara con los requeridos por las NICSP.

3.1.2.2. Pirámide Legal Contable según las NICSP.

Con la adecuada implementación de las NICSP y la aplicación de las Políticas Contables establecidas en el PGCN, se podrán emitir EEFF razonablemente presentados y que expongan la situación financiera y patrimonial fidedigna y verosímil, que respete el interés de los distintos usuarios.

Para el IPSASB11, los EEFF presentan razonablemente la situación y el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad gubernamental, cuando se cumple con un ordenamiento que responda a la siguiente pirámide:



¹¹ NICSP N° 1 Presentación de Estados Financieros y NICSP N° 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

3.1.3. Transición de la Base Caja a la Base Devengado.

3.1.3.1. Bases de Registro Contable.

La contabilidad de gobierno, desde la década del 80 hasta la actualidad, ha presentado una gran variación de criterios relacionados con el momento de registración, desde el criterio de “base de caja”, pasando por el “base modificado”, hasta el “criterio del devengado”.

Base Caja	Base Modificado	Base devengado
<ul style="list-style-type: none">• El criterio de registración base caja mide el flujo de recursos de tesorería, reconociendo las transacciones y los hechos sólo cuando se recibe o se paga efectivo o su equivalente y sigue siendo de gran utilidad a los gobiernos, más allá de su insuficiente alcance, para demostrar el grado de cumplimiento de la gestión de ingresos recaudados y gastos pagados.	<ul style="list-style-type: none">• Es el criterio de transición de pasar del base caja a la base devengado, donde los gastos se registran por lo devengado y los ingresos por la base caja.	<ul style="list-style-type: none">• Es la base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.

3.1.3.2. Base Devengado – Criterios Internacionales.

<p>Sistema de Cuentas Nacionales</p> <ul style="list-style-type: none">• El principio general de la contabilidad nacional es que las transacciones entre unidades institucionales han de registrarse cuando nacen los derechos y las obligaciones, cuando se modifican, o cuando se cancelan, es decir, ateniéndose al principio de base devengado; las transacciones internas de una unidad institucional se registran análogamente cuando el valor económico se crea, transforma o extingue.	<p>Fondo Monetario Internacional</p> <ul style="list-style-type: none">• En la base devengado, los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue el valor económico. En otras palabras, los efectos de los eventos económicos se registran en el período en el que ocurren, independientemente de que se haya efectuado o esté pendiente el cobro o el pago de efectivo.	<p>IFAC - IPSASB</p> <ul style="list-style-type: none">• Es la base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.
---	--	---

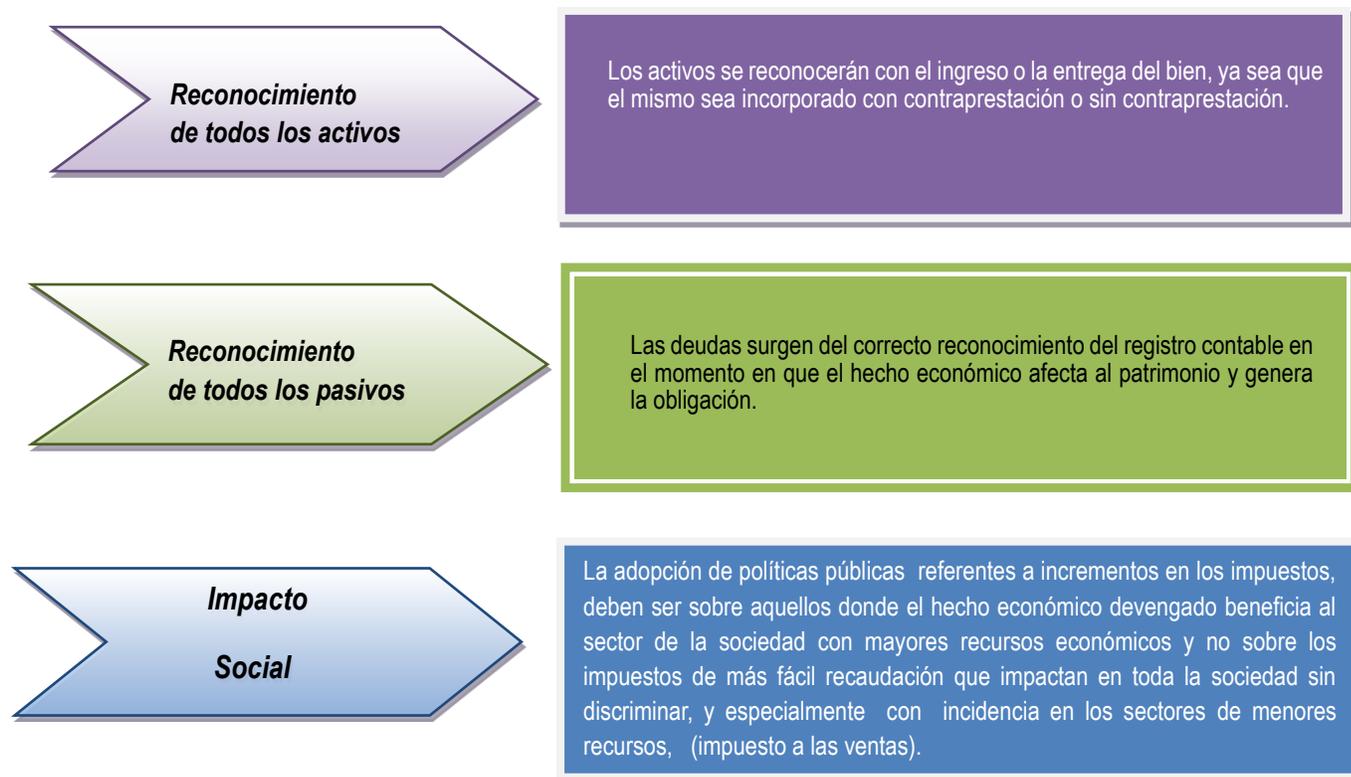
3.1.3.3. Beneficios de la Contabilidad Sobre Base Devengada.

Debido a la mayor utilidad y alcance del criterio contable sobre la base de acumulación o devengado, los efectos de las transacciones y demás sucesos de incidencia económico- financiera se reconocen cuando ocurren y afectan cualitativa o cuantitativamente el patrimonio de las entidades (independientemente de cuándo se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo). Es decir, que los EEFF elaborados y presentados sobre la base del devengado informan a los usuarios no sólo sobre las transacciones pasadas que suponen ingresos o egresos, sino también sobre las obligaciones de pago y los derechos de cobro futuro, todo lo cual contribuye a conocer adecuadamente la situación económico-financiera del Estado y/o de cada una de sus entidades en particular.

Los beneficios que genera aplicar la base devengada son muchos y variados, pudiéndose agrupar en generales y específicos.

3.1.3.4. Beneficios Generales

Los siguientes se consideran como beneficios generales:



3.1.3.5. Beneficios específicos

Desde el punto de vista de las **Estadísticas Fiscales** la aplicación de la base devengada ofrece una serie de beneficios, a saber:

- ofrece la mejor estimación del impacto macroeconómico de la política fiscal del gobierno;
- brinda la información más completa porque registra todos los flujos de recursos, incluidas las transacciones internas, las transacciones en especie y los otros flujos económicos;
- todos los atrasos estarán incluidos en las estadísticas compiladas sobre la base devengado;
- la información sobre los flujos de efectivo no se pierde al utilizar la base devengado, por lo cual permitirá realizar una eficaz gestión de liquidez;
- las adquisiciones de activos no financieros se registran por separado y se hace coincidir el gasto de utilizar esos activos en actividades operativas con el período en que se los usó, y no con el período en que se los adquirió; y
- Uniformidad en el tratamiento dado con relación a los otros grandes Sistemas Estadísticos Macroeconómicos (Cuentas Nacionales, Balanza de Pagos y Estadísticas Monetarias y Financieras), que utilizan la base del devengado.

La **IFAC - IPSASB** a través de Estudio 14 – diciembre 2011¹², expone los beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo), entre los que se mencionan:

- a) Es útil tanto para la responsabilidad como para la toma de decisiones. Los informes financieros preparados conforme a base de acumulación (o devengo) les permite a los usuarios:
 - i. Evaluar la responsabilidad para todos los recursos que controla la entidad y la implementación de esos recursos.
 - ii. Evaluar la situación y el rendimiento financiero, y los flujos de efectivo de la entidad.
 - iii. Tomar decisiones sobre si proporcionar recursos o mantener relaciones comerciales con la entidad.

¹² Transición de la base contable de acumulación (o devengo): v Directrices para entidades del Sector Público.

- b) A un nivel más detallado, la presentación de informes de base contable de acumulación (o devengo) permitirá, entre otros aspectos, informar sobre:
- i. exponer la situación financiera general y los activos y pasivos actualmente disponibles;
 - ii. demostrar su responsabilidad ante el público por la administración de sus activos y pasivos reconocidos en los estados financieros;
 - iii. planificar el pago o la cancelación de los pasivos existentes;
 - iv. ofrecer un marco uniforme para la identificación de pasivos existentes y pasivos potenciales o contingentes;
 - v. facilitar una mejor administración de los activos, lo que incluye un mejor mantenimiento, políticas de reemplazo más apropiadas, identificación y eliminación de los activos excedentes, y una mejor administración de los riesgos como fluctuaciones en el valor de los pasivos;
 - vi. poner de manifiesto el impacto de las decisiones financieras sobre el patrimonio y los activos netos, pudiendo llevar a que las entidades del sector público, al tomar decisiones financieras, adopten una visión más a largo plazo de lo que generalmente es posible al basarse en informes de efectivo o de efectivo modificado.

Desde la presentación de la información en los EEFF:

Beneficios de la base devengada en la presentación de los EEFF	
Estado de Situación Financiera	
Activos	<p>Mostrar su responsabilidad ante el público por la administración de sus activos reconocidos en los estados financieros.</p> <p>Planificar los requisitos de financiación futuros del mantenimiento y el reemplazo de activos.</p> <p>Facilitar una mejor administración de los activos, lo que incluye un mejor mantenimiento, políticas de reemplazo más apropiadas, identificación y eliminación de los activos excedentes.</p> <p>Tomar decisiones con respecto al nivel de activos y de deuda que se tiene en el contexto de la financiación de los servicios que se desea brindar.</p> <p>La identificación de los activos y el reconocimiento de la depreciación, amortización y deterioro ayudan a los gerentes a comprender el impacto de la utilización de activos fijos en la prestación de servicios, a calcular las tarifas de los servicios (cuando corresponde) y a animar a los gerentes a considerar formas alternativas de administrar costos y prestar servicios.</p>

Beneficios de la base devengada en la presentación de los EEFF	
Pasivos	Obliga a las entidades del sector público a reconocer y planificar la liquidación de todos los pasivos reconocidos, no solo los préstamos.
	Ofrece información sobre el impacto de los pasivos existentes en los recursos futuros.
	Significa que es posible asignar responsabilidad por la administración de todos los pasivos.
	Proporciona la información necesaria para que las entidades del sector público evalúen si pueden continuar prestando los servicios actuales y la medida en la que pueden permitirse nuevos programas y servicios.
	Ofrece un marco uniforme para la identificación de pasivos existentes y pasivos potenciales o contingentes.
Patrimonio	Pone de manifiesto el impacto de las decisiones financieras sobre el patrimonio y los activos netos, y puede llevar a que las entidades del sector público, al tomar decisiones financieras, adopten una visión más a largo plazo de lo que generalmente es posible al basarse en informes de efectivo o de efectivo modificado.
	La información sobre el patrimonio y los activos netos también significa que se puede responsabilizar a las entidades del sector público por el impacto financiero de sus decisiones sobre el patrimonio y los activos netos, tanto actuales como futuros.
	Los cambios en el patrimonio y los activos netos de una entidad entre dos fechas de presentación de informes reflejan el incremento o la disminución de su nivel económico durante el período, conforme a los principios de medición particulares adoptados y revelados en los estados financieros. En la base contable de acumulación (o devengo) los estados financieros incluyen una declaración de la situación financiera que revela información sobre los activos y los pasivos.
Estado de Rendimiento Financiero	
Ingresos	La información precisa sobre los ingresos es fundamental para evaluar el impacto de la tributación y otros ingresos en la situación fiscal del Gobierno.
	La información sobre los ingresos ayuda tanto a los usuarios como a las entidades del sector público a evaluar si los ingresos actuales son suficientes para cubrir los costos de los programas y servicios vigentes.
	Las entidades del sector público necesitan información sobre los gastos para evaluar sus requisitos de ingresos, la sostenibilidad de sus programas existentes y el probable costo de las actividades y los servicios propuestos.
Costos	Considerar las consecuencias en relación con el costo de los objetivos de políticas particulares y el costo de los mecanismos alternativos para cumplir esos objetivos.

Beneficios de la base devengada en la presentación de los EEFF	
	Decidir si es conveniente financiar la producción de servicios dentro de sub-entidades o comprar bienes y servicios directamente a entidades externas.
	Considerar los costos de servicios particulares en relación con las tarifas para los usuarios.
	Asignar responsabilidad por la administración de costos particulares.
	Reconocer los costos totales, incluida la depreciación de los activos físicos y la amortización de los activos intangibles, que genera la realización de actividades específicas.
	Reconocer todos los costos relacionados con los empleados y comparar los costos de diversos tipos de opciones de empleo o remuneración.
	Evaluar la manera más eficiente de producir bienes y servicios, y de administrar los recursos sobre los cuales se le ha delegado autoridad.
	Determinar la idoneidad de las políticas de recuperación de costos.
Estado de Flujos de Efectivo	
La contabilidad de acumulación (o devengo) ofrece información integral sobre los flujos de efectivo actuales y sobre ciertos flujos de efectivo proyectados, entre ellos los flujos de efectivo relacionados con deudores y acreedores. Por lo tanto, puede conducir a una mejor administración del efectivo y puede ayudar en la preparación de presupuestos de caja más precisos.	

3.1.3.6. Factores a Considerar Para la Transición

Los beneficios de la adopción de la base devengada son muchos, pero para llegar a dichos beneficios se tendrá que realizar un “*período de transición*”, partiendo de la base de caja utilizada en el actual sistema contable, para lo cual se describen algunos de los temas más amplios que pueden afectar el proceso de la transición a la base contable de acumulación (o devengo). A pesar de que el eje de esta directriz es la administración del cambio contable, la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) no se produce en forma aislada y el proceso de la transición se ve afectado por el contexto dentro del cual se produce.

Entre los factores que pueden influir sobre el carácter y la velocidad de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) se incluyen los siguientes:



El nivel de compromiso político con respecto a la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo).



Si las reformas se centran únicamente en el cambio de contabilidad o si abarcan otras reformas de escala más amplia.



Si los cambios se producen de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba.



La base de contabilidad actual que usa la entidad, la capacidad de los sistemas de información existentes y la integridad y precisión de la información existente, en especial en relación con los activos y los pasivos.

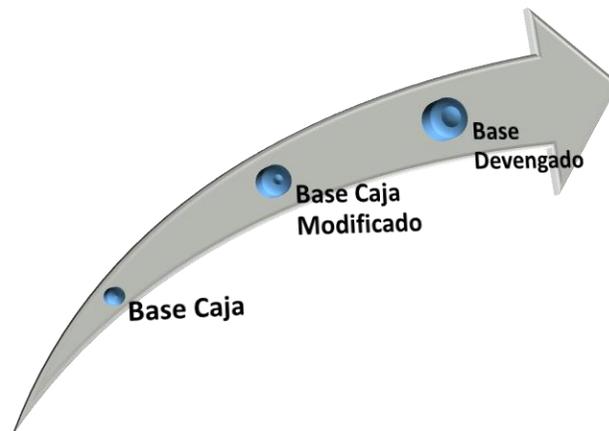


La capacidad y la aptitud de las personas y las organizaciones responsables de implementar los cambios.

3.1.3.7. Transición

El proceso de transición puede variar mucho entre una entidad y otra, ya que puede haber una amplia variedad de enfoques. Sin embargo, sí se debe tener en claro que el objetivo es llegar a la aplicación del criterio de del devengado sobre todas las transacciones.

El proceso de transición debe ser “paso a paso”, partiendo de la base caja, pasando por la caja modificada y llegar al devengado:



La contabilidad de acumulación (o devengo) requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos que cumplan con la definición de activos y pasivos, y que cumplan con los criterios para el reconocimiento de tales elementos. Sin embargo, esto no impide que una entidad elija pasarse a la base de acumulación (o devengo) completa mediante el reconocimiento de activos y pasivos en etapas. Por ejemplo, es posible centrarse primero en el reconocimiento de activos y pasivos a corto plazo, como deudores y acreedores. A menudo, seguidamente, se produciría el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, aunque este reconocimiento puede producirse en etapas, reconociéndose primero aquellos activos que se identifican y miden fácilmente.

Para este proceso se deben considerar los transitorios que permiten las normas y establecer planes de acción que permitan el cumplimiento total de cada una.

De forma similar, el reconocimiento de pasivos puede darse en forma gradual. La deuda pública a menudo se reconoce en primer lugar porque, por lo general, una entidad tiene registros razonablemente precisos de los préstamos existentes. Las pensiones y otras obligaciones a largo plazo pueden reconocerse en etapas.

Suele existir una posible secuencia para la implementación de la contabilidad de acumulación (o devengo), incluida la presentación periódica de información financiera por parte de entidades de línea y a nivel de todo el Gobierno. Una de las posibilidades es un enfoque en etapas, que se centre inicialmente en aquellos activos y pasivos financieros cuya medición sea menos compleja.

En el caso de la base caja modificado se llevarán los gastos por lo devengado y los ingresos sin contraprestación por lo percibido, teniendo en cuenta los siguientes períodos de gracia estipulados por las NICSP:

- a) **los ingresos por impuesto**, de acuerdo con los transitorios que estipule las NICSP.
- b) **las otras transacciones sin contraprestación, incluyendo las contribuciones sociales**, de acuerdo con los transitorios que estipule las NICSP.

3.1.4. Cumplir con los Requisitos del Registro Contable.

El registro¹³ es el “conjunto de datos relacionados entre sí, que constituyen una unidad de información en una base de datos”, es decir el registro contable de las transacciones, tanto de origen presupuestario o no presupuestario, es el que garantizará que la “base de datos” de la Administración Financiera Costarricense sea confiable, por cuyo motivo se debe cumplir con ciertos requisitos que hacen a la oportunidad y confiabilidad de la base de datos.

El principio fundamental de todo registro es:

“Registra el ejecutor y responsable de la transacción, por lo cual el registro nace lo más cerca posible al lugar donde se genera el evento”.

El registro debe cumplir con los siguientes requisitos, a saber:

Estructurar las unidades de registro, teniendo en cuenta que las mismas deben estar lo más próximo a la generación de la transacción.

El registro único de efectos múltiples

3.1.4.1. Unidades de Registros¹⁴

El Subsistema de Contabilidad determina quiénes son los responsables del registro de las transacciones que afecten o pueden llegar a afectar al Patrimonio de las entidades gubernamentales, a cuyos efectos las mismas serán:

Las unidades de registro son aquellas unidades que cumplen el rol de órganos rectores dentro de la administración financiera a nivel del Gobierno Central y las Direcciones Financieras responsables de la administración financiera en las entidades del SPC, ellas son:

✚ Unidad de registro primario de Presupuesto,

¹³ Real Academia Española

¹⁴ Marco Conceptual Contable del PGCN

- ✚ Unidad de registro primario de la Tesorería,
- ✚ Unidad de registro primario de Crédito Público,
- ✚ Unidad de registro primario de Recaudaciones Impositivas,
- ✚ Unidad de registro primario de Recaudaciones Aduaneras,
- ✚ Unidad de registro primario de Recursos Humanos,
- ✚ Unidad de registro primario de Compras,
- ✚ Unidad de registro primario de Administración de Bienes,
- ✚ Unidad de registro primario de Inversión Pública,
- ✚ Unidades de registros de los responsables de la administración financiera los: Ministerios, Poderes, entidades adscritas, entidades descentralizadas y Municipios.

Cada una de estas unidades registran las transacciones que se producen en sus sectores, las cuales podrán ser definidas en forma automática o manual y, según sea la transacción de que se trate, el registro será de operaciones con efectos presupuestarios o sin efectos presupuestarios, considerando los momentos de registros previamente determinado (caja y/o devengado).

3.1.4.2. Registro Único de Efectos Múltiples.

Todo movimiento económico-financiero presenta múltiples facetas por las cuales puede analizarse, ya que dichos movimientos tienen efectos presupuestarios, contables y de flujo de fondos entre otros. Sin embargo, esta posibilidad de múltiples puntos de vista en función del análisis no implica la realización de diversos registros sino, más bien, la realización de un solo registro que posibilite acceder a dichos niveles de evaluación a efectos de garantizar la congruencia de cifras entre los distintos componentes de la administración financiera gubernamental y a la vez reducir el excesivo trabajo de registro.

A efectos de que la Administración Financiera sea eficiente y genere confiabilidad sobre la información suministrada, todas las transacciones con incidencia económico-financiera que realicen las entidades gubernamentales deben ingresarse una sola vez al sistema, eliminando la duplicidad de registros y por ende de datos, para una misma transacción.

El sistema deberá contemplar un solo registro de efectos múltiples, es decir, que se ingrese al sistema por el lugar donde se inicia la transacción y posteriormente, dentro del mismo sistema, se pase de un evento a otro de acuerdo con las características de la transacción.

3.1.5. Ampliar el Rol y el Alcance del Subsistema de Contabilidad.

3.1.5.1. Visión Sistémica

La exigencia de un Estado moderno requiere a los administradores públicos provean información transparente, accesible y oportuna de su gestión, por lo cual los clásicos esquemas de información de la actividad estatal demostraron ser inadecuados en cuanto a la cantidad, calidad, confiabilidad y oportunidad de los suministros de información. La **visión sistémica**, que permite ver a la organización como un todo, tanto con relación a la influencia de contexto como a la interdependencia de sus distintos componentes, será una herramienta significativa para el cumplimiento de los modernos requisitos.

La *visión sistémica* es fundamental para la comprensión de la problemática de las organizaciones estatales, pero es necesario contar con un segundo criterio que nos permita bajar a niveles menores de administración, para lo cual se recurre a la “*Teoría General de Sistemas*” que aporta al Marco Conceptual el enfoque necesario para la conceptualización en el desarrollo en un Sistema Integrado de Administración Financiera.

La integración implica un concepto moderno de organización sustentada en la visión sistémica y, por ende, ello lleva necesariamente a un nuevo modelo organizacional y a una nueva forma de gestión de la administración financiera. Entre los cambios que resulta recomendable implementar en el modelo organizacional a efectos de la integración de la información financiera, se pueden mencionar sintéticamente los siguientes:

DE:	A:
Información producida individualmente como poder de un área o un funcionario.	Trabajo en red, como poder de la organización.
Trabajo aislado e individual.	Trabajo en comités de coordinación.
Fuertes esfuerzos individuales y aislados para producción de información, en algunos casos parcializada.	Menores esfuerzos individuales pero coordinados y unidos para producir información integral e integrada de mayor calidad.
Controles formales de ejecución o desempeño.	Funcionarios con autonomía y responsables en función de resultados.
Reconocimiento y promoción según indicadores de cantidad de insumos manejados individualmente.	Reconocimiento y promoción a nivel de equipo según la contribución al logro de las metas de mejoras colectivas.

3.1.5.2. Sistema Integrado de Administración Financiera.

Un Sistema Integrado de Administración Financiera puede definirse como “el conjunto de principios, leyes, normas, subsistemas, instituciones, procesos y procedimientos que regulan, intervienen o se utilizan en los procesos de la Administración Financiera, que se requieren para la concreción de los objetivos y metas de un Gobierno en la forma más eficaz y eficiente posible”.

Entre los principales objetivos de un Sistema Integrado de Administración Financiera podemos destacar, entre otros, los siguientes:

- ✚ Fortalecer el vínculo entre la planeación, la programación y la ejecución;
- ✚ Integrar automáticamente los subsistemas y procesos que lo conforman;
- ✚ Lograr la interconexión automática con otros sistemas de administración de recursos, tales como los de: administración tributaria, inversión pública, recursos humanos, contrataciones y bienes;

- ✚ Producir automáticamente la contabilidad gubernamental a partir de los registros integrados;
- y
- ✚ Producir los EEFF.

3.1.5.2.1. Componentes del Sistema

Un Sistema Integrado de Administración Financiera debe contener, como **subsistemas principales**, a los siguientes:

Sistema Integrado de Administración Financiera	
Subsistemas Principales	Concepto
Planeación	El Subsistema de Planeación puede ser definido como el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que intervienen o se utilizan en la Planeación Nacional del Desarrollo para la ordenación racional y sistemática de acciones que, en base al ejercicio de las atribuciones del Poder Ejecutivo en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política, cultural, de protección del ambiente y aprovechamiento racional de los recursos naturales, tiene como propósito la transformación de la realidad del país.
Presupuesto	El Subsistema de Presupuesto puede ser definido como el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que intervienen o se utilizan en los procesos de programación y presupuestación, ejercicio y evaluación de los ingresos y egresos para cada período fiscal.
Recaudaciones (Tributación y Aduana)	El Subsistema de Recaudaciones puede ser definido como el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que intervienen o se utilizan en la determinación de los ingresos sin contraprestación (impuestos y transferencias), como así también la recaudación proveniente de los impuestos aduaneros.
Tesorería	El Subsistema de Tesorería está conformado por el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que se aplican o intervienen en el proceso de percepción, recaudación y depósito de los recursos públicos, así como su canalización hacia el pago de las obligaciones del Estado.
Crédito Público	El Subsistema de Crédito Público está conformado por el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que se aplican para la realización de las operaciones de crédito público a cargo del Estado, así como las que se requieren para la atención del servicio de la deuda pública.

Contabilidad	El Subsistema de Contabilidad Gubernamental se concibe como el conjunto de principios, normas, organismos y procedimientos técnicos utilizados para registrar, valorar, procesar, exponer e informar sobre las transacciones producidas por las entidades gubernamentales de los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio público, todo ello a efectos de coadyuvar a la toma de decisiones, la transparencia y la rendición de cuentas.
---------------------	--

Como **subsistemas vinculados**:

Sistema Integrado de Administración Financiera	
Subsistemas Vinculados	Concepto
Recursos Humanos	El Subsistema de Recursos Humanos puede ser definido como el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que intervienen o se aplican en la administración del personal con que cuentan los organismos públicos para llevar a cabo su gestión.
Inversión Pública	El Subsistema de Inversión Pública puede ser definido como el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimiento que regulan, intervienen o se aplican para la identificación, preparación, evaluación de prefactibilidad y de prefactibilidad, y evaluación de los proyectos y programas de inversión.
Compras y Contrataciones	El Subsistema de Compras y Contrataciones puede ser definido como el conjunto de principios, leyes, normas, instituciones, procesos y procedimientos que regulan, intervienen o se utilizan para que las adquisiciones de Bienes y Servicios del Estado, en forma oportuna, al mejor precio posible y con la calidad adecuada.
Bienes	El Subsistema de Bienes del Estado Federal está constituido por el conjunto de principios, normas, organismos, recursos y procedimientos administrativos que se aplicarán para el registro de las altas, bajas, modificaciones y transferencias, como así también para el inventario de los bienes del Estado.

Bajo este modelo conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera, la contabilidad no sólo cumple el rol de Órgano Rector de Contabilidad, sino que su función ha crecido y, que conceptualmente, se ha jerarquizado, como producto del nuevo enfoque dado a la Administración Financiera en el que, entre otros, el Subsistema de Contabilidad **es el integrador de toda la información** sobre transacciones y flujos no transaccionales que hacen a la gestión administrativo-financiera del Estado.

3.1.5.3. Núcleo Integrador del Sistema de Administración Financiera.

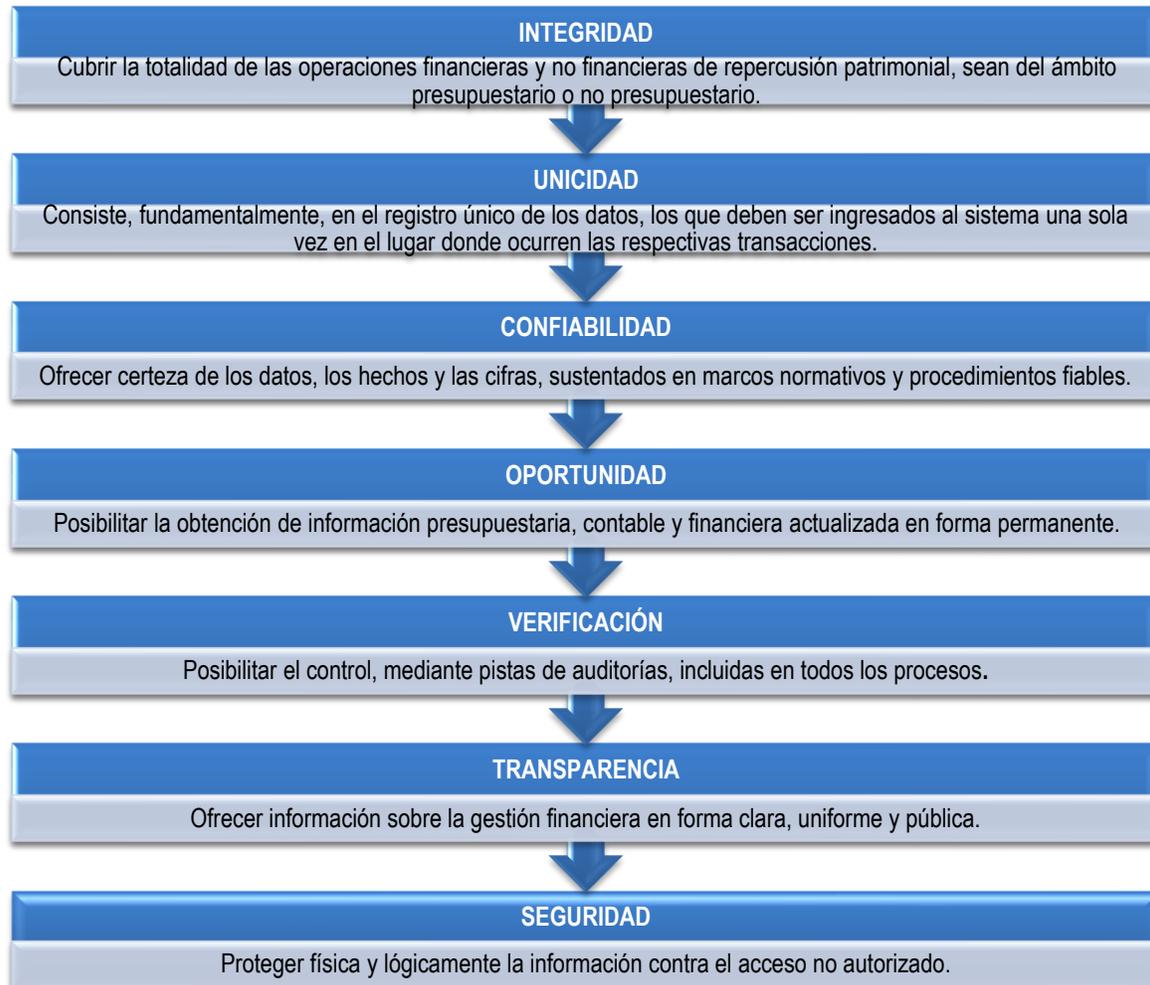
Se dice que los sistemas de información financiera están integrados cuando es posible reunir los distintos subsistemas que lo componen y formar un solo sistema, a partir de la identificación de sus elementos básicos. Para ello, se requiere una previa armonización conceptual, normativa, funcional y operativa.

La integración del sistema no se limita a implementar una mera técnica de agregación de subsistemas o a un rediseño de procesos; menos aún a una técnica de procesamiento de la información, restringida al ámbito de competencia específica de las unidades de informática. El concepto presupone y necesita estar enmarcado dentro de una visión y una estrategia de organización permeable al cambio, por lo que se exige el liderazgo y compromiso de todos los niveles intervinientes, tanto de los directivos como de los profesionales y administrativos y una lucha permanente contra la resistencia a cambiar para mantener el “trabajo individual” versus una “gestión integrada”.

La contabilidad, bajo la concepción anterior, es un subsistema inherente al proceso económico de las organizaciones, que opera en función de la teoría contable, sustentada, a su vez, en NICSP, que permiten que la información que resulte de la contabilidad sea confiable. Por consiguiente, para su estudio, diseño y operación corresponde aplicar la metodología aportada por el enfoque de sistemas que se ha expuesto en forma muy sintética anteriormente.

La contabilidad tiene por propósito producir EEFF que muestren los resultados de la gestión presupuestaria, financiera y económica, así como exponer la situación patrimonial de las organizaciones. Para ello, la contabilidad opera a partir de los datos de entrada que surgen del registro de los hechos que tengan o puedan llegar a tener incidencia económico- financiera en la respectiva organización y cuyo procesamiento debe realizarse de acuerdo con la metodología aportada por la teoría contable.

Como núcleo integrador, el subsistema de contabilidad debe cumplir con una serie de características entre las que se destacan las siguientes:



3.1.5.4. Requisitos Mínimos para la Integración

La integración de un sistema de administración financiera, en el que el subsistema de contabilidad es el núcleo integrador de la información financiera, debe cumplir con una serie de requisitos mínimos a efectos de que se pueda tener una base de datos que permita contar con información presupuestaria, financiera, patrimonial y económica confiable.

Los requisitos son tratados a lo largo del presente capítulo, sin embargo, a efectos de una exposición clara ellos son:



Universalidad del registro de las transacciones con efectos económico- financieros.



Registro único de cada transacción.



Definir claramente la estructura organizativa financiera del Sector Público.



Clasificadores Presupuestarios y Planes de Cuentas Contable complementarios e integrados.



Definir los momentos de registro.

3.1.5.5. Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad

Más allá del nuevo rol que se le asigna a la Contabilidad Nacional, ésta requiere de la definición de criterios técnicos específicos acorde con los fines propios de las instituciones públicas, al tiempo que demanda una práctica armónica e integrada con distintos procesos de administración y producción de información. En ese sentido, debe asegurarse una coherencia relacional y permanente integración de la contabilidad con los aspectos de índole presupuestaria, de caja, de la recaudación, de administración de la deuda pública, de compras, de bienes y, en general, con todo proceso de las instituciones públicas que implique, directa o indirectamente, variaciones o explicación de variaciones en la situación económico-financiera del ente.

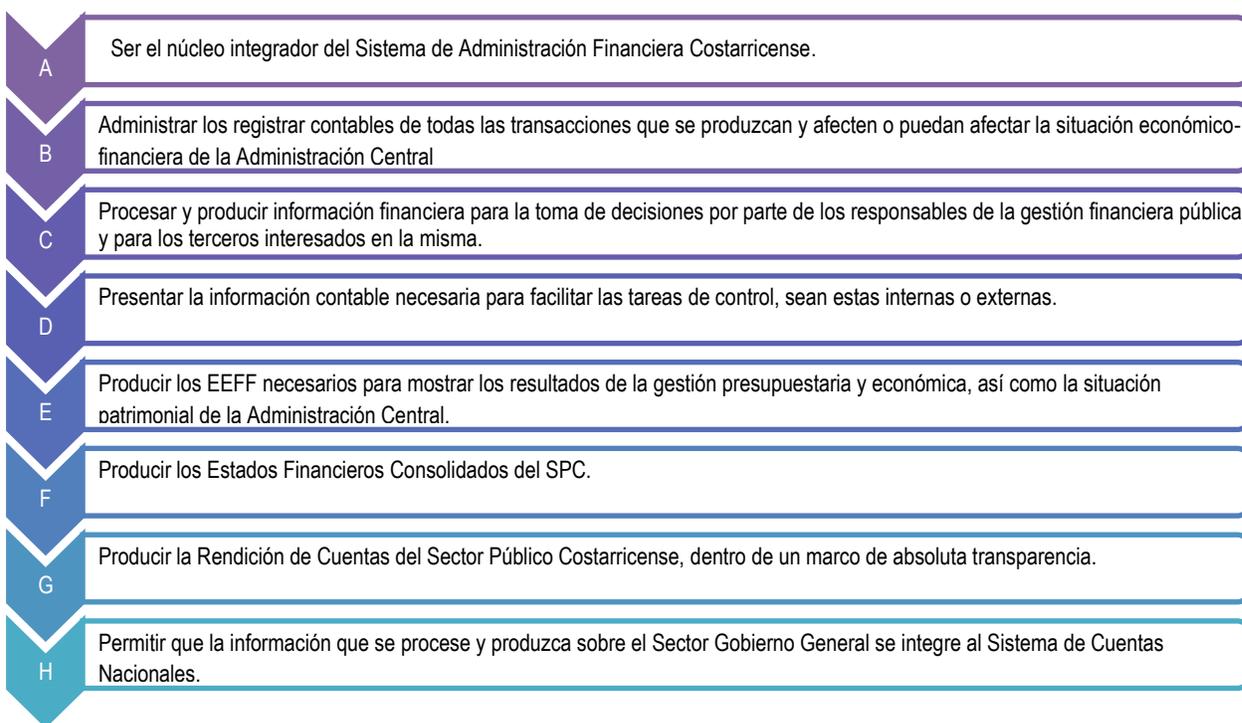
Por lo expuesto, es recomendable reforzar y recordar lo establecido en el PGCN:

Su objetivo principal:

Objetivo Principal

Producir, en tiempo y forma los EEFF necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria y económica, así como la situación patrimonial de las organizaciones públicas, a efectos de que la misma permita tomar decisiones y fundamentalmente producir la Rendición de Cuentas del Gobierno dentro de un marco de absoluta transparencia.

Sus objetivos específicos son:



Sus características¹⁵ son:

-  Será común, único, uniforme y aplicable a todo el Sector Público Costarricense
-  Estará basado en NICSP emitidas por el IPSASB de IFAC y, supletoriamente en las NIC/NIIF y las emitidas por la Contabilidad Nacional.
-  La base de registro será sobre base devengada o acumulativa
-  Las transacciones se registrarán una sola vez y, a partir de ese registro único, se deberán obtener todas las salidas de información que se requieran (contable, presupuestaria, tesorería) ya sea a nivel central o periférico
-  Permitirá el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos
-  Integrará las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí
-  Alimentará las Cuentas Nacionales y la información solicitada por el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI
-  Expondrá, en tiempo real, la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación de los fondos y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las instituciones públicas
-  Consolidará la información contable de las entidades del Gobierno Costarricense e integrará los patrimonios de las EP.

¹⁵ Marco Conceptual Contable del PGCN

3.1.6. Establecer la Estructura Contable para la Implementación de las NICSP.

3.1.6.1. Estructura Contable.

A efectos de la implementación de las NICSP es fundamental retomar los conceptos expuestos en el PGCN sobre la determinación conceptual de los distintos tipos de entidades que participarán en dicha implementación.

3.1.6.1.2. Entidad que Informa

Una entidad del sector público que informa, como un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público, que prepara IFPG

También define la “**Entidad que informa del grupo**”, como:

Una entidad del sector público que informa puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG como si fueran una sola entidad. A dicha entidad se hace referencia como una entidad que informa acerca del grupo, por medio del proceso de consolidación.

La información contable del Sector Público se expone en los EEFF¹⁶, que son parte de los IFPG, **y deben ser preparados sobre la base contable del devengado, destinados a cubrir las necesidades de información de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.**

Los EEFF se refieren siempre a una entidad identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron. Cada una de estas entidades públicas que administran recursos y obligaciones constituye, al margen de su naturaleza jurídica, una unidad contable independiente con atribuciones y deberes propios, los cuales en su conjunto conforman el **Ente Contable** (EC).

3.1.6.1.3. Entidades de Gobierno

Todas las instituciones que reúnen las siguientes características:

- tienen como función primaria las de Gobierno Central y/o Local,

¹⁶ NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros”

- proveen bienes y servicios a la comunidad,
- no reúnen las características de una EP,
- son controladas por una unidad del Gobierno,
- se financian principalmente con fondos provenientes de la recaudación de impuestos,
- administran sus recursos, ya sean propios o recibidos por transferencias,
- administran sus activos y pasivos, y
- son parte del SGG.

Entidades Gubernamentales del Gobierno Central¹⁷

El gobierno central suele encargarse de prestar servicios colectivos en beneficio de la comunidad en su conjunto, como defensa nacional, relaciones con otros países, seguridad y orden público, y funcionamiento eficiente del sistema socioeconómico del país. Además, puede incurrir en gastos para la prestación de servicios, como la educación o la salud, en beneficio principalmente de los hogares individuales y puede realizar transferencias a otras unidades institucionales, incluidas en otros niveles de gobierno.

Por lo general, el Gobierno Central está constituido por un grupo central de ministerios, secretarías o departamentos que forman una sola unidad institucional y, en muchos países, otras unidades que realizan sus actividades bajo la autoridad del gobierno central, pero tienen patrimonio propio, personalidad jurídica propia y autonomía suficiente como para constituir otras unidades institucionales del gobierno (desconcentradas /adscritas).

La mayoría de los ministerios, departamentos, organismos, juntas, comisiones, autoridades judiciales, organismos legislativos y otras entidades que constituyen el gobierno no son unidades institucionales, porque no cuentan con patrimonio propio o personería jurídica, o no tienen la facultad de poseer activos, incurrir en pasivos ni realizar transacciones por derecho propio. En general,

¹⁷ Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001.

todas las entidades financiadas mediante partidas asignadas en el marco de un presupuesto controlado por la legislatura deben amalgamarse en una sola unidad institucional.

Si tal como establece el Sistema de Cuentas Nacionales pueden existir “*unidades con fines específicos*”, estas no serán consideradas como unidades institucionales independientes a menos que cumplan las condiciones de las unidades gubernamentales, en caso contrario deberán ser consideradas parte de la unidad institucional Gobierno Central.

Entidades Gubernamentales del Sector Municipal¹⁸

Las entidades gubernamentales de los gobiernos locales tienen atribuciones para aplicar impuestos a actividades económicas que se llevan a cabo en sus territorios. Suelen depender en gran parte de transferencias de niveles de gobierno superiores y también pueden desempeñar en cierta medida funciones de agente del gobierno central o estatal. Sin embargo, para ser consideradas unidades institucionales deben poder poseer sus propios activos, recaudar fondos e incurrir en pasivos mediante la obtención de empréstitos por cuenta propia. También deben tener cierta discrecionalidad para determinar cómo se utilizarán estos fondos y deberán tener atribuciones para nombrar a sus propios funcionarios, independientemente de cualquier control administrativo externo.

3.1.6.1.4. Unidades Gubernamentales¹⁹

Son unidades institucionales cuya actividad primaria es desempeñar las funciones de gobierno, además de asumir la responsabilidad de proveer bienes y servicios a la comunidad en su conjunto o a los hogares individualmente en términos no de mercado; efectuar pagos de transferencias para redistribuir el ingreso y la riqueza, y financiar sus actividades, de manera directa o indirecta, principalmente mediante impuestos y otras transferencias obligatorias que reciben de unidades pertenecientes a otros sectores.

Todas las unidades gubernamentales forman parte del Sector Gobierno General (SGG) y se las conoce como entidades descentralizadas.

¹⁸ Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001.

¹⁹ Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001.

3.1.6.1.5. Ente Contable Público

Para iniciar la implementación de las NICSP y la aplicación del subsistema de contabilidad resulta fundamental, desde el punto de vista funcional, definir quiénes serán los responsables de la emisión de EEFF.

¿Qué es un Ente Contable Público?

Un Ente Contable Público es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público que la Dirección General de Contabilidad determina como tal, cumpliendo con las siguientes características:

1. Administran recursos del estado, obligaciones y sus patrimonios
2. Existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG (Información Financiera con Propósito General) de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.
3. El Estado debe tener participación patrimonial en el ente.
4. La entidad tiene un presupuesto público aprobado de acuerdo con la normativa vigente.
5. Oficio de acreditación por parte de la Contabilidad Nacional

¿Qué impacto legal y funcional puede tener dicho tratamiento?

1. La **responsabilidad** del contador firmante de los EEFF. En el caso de la Contabilidad Nacional su responsabilidad es la de emitir los EEFF del Poder Ejecutivo, producto de que dicho Órgano Rector controla los movimientos contables de la entidad, como es el caso de los Ministerios, y
2. La **estructura: correspondiendo** definir claramente y desde el punto de vista legal cuáles son las entidades que pueden emitir EEFF y cuales las entidades que informan del grupo.

3.1.6.1.6. Unidades Operativas Contables

Todas las entidades gubernamentales, sean estas centrales o descentralizadas, deberán contar dentro de sus estructuras con una “unidad operativa contable”, que será la responsable de ingresar las transacciones contables no presupuestarias. Para las entidades desconcentradas que cumplan con

la definición de Ente Contable y las descentralizadas, dichas unidades serán las responsables de la emisión de los EEFF de sus respectivas entidades.

3.1.6.1.7. Unidades de Consolidación

A efectos del proceso de consolidación de la información contable la unidad de consolidación principal y por ende entidad que informa del grupo será la Contabilidad Nacional, responsable de la consolidación de todo el SPC.

Puede ser que existan entidades del gobierno, que en sí son Entes Contables independientes y que tengan otras entidades dependientes del mismo o que controlen²⁰ a dichas entidades, tal el caso de las Empresas Públicas que tengan subsidiarias o los Municipios, en cuyo caso deberán estructurarse **“Centros de Consolidación”** que serán secundarios y que responderán a la Unidad de Consolidación Principal.

3.1.6.2. Implementación de las NICSP y la Determinación de la Estructura Contable

Determinar la estructura contable a efectos de la implementación de las NICSP, estableciendo las entidades que informan dentro de dicha estructura, es una tarea que implica una revisión, por parte de la DGCN, de las entidades existentes que presentan información financiera y la identificación de las entidades controladas de acuerdo con los criterios de las NICSP 34, 35, 36, 37 y 38, o nuevas versiones.

Este proceso incluye la consideración de lo sustancial en la relación entre entidades, no sólo desde el punto de vista legal, sino que también será necesario efectuar las siguientes consideraciones:

- ✚ Identificar y documentar las entidades existentes que presentan información financiera y las decisiones o los requisitos legislativos que han creado dicha entidad.
- ✚ Considerar si todas las entidades que actualmente tienen la obligación de presentar información financiera son de hecho entidades de las cuales es razonable esperar la producción y publicación de la IFPG. La prueba para esto es generalmente si hay usuarios

²⁰ Control bajo el concepto de la NICSP N° 34 y 35 *“Estados Financieros Consolidados y Separados”*

externos que dependen de dicha información para obtener información con fines de rendición de cuentas o para tomar decisiones. En las entidades que son parte del Gobierno Central, principalmente los Ministerios pueden constituirse como una sola entidad del Gobierno, tomándolo como un todo. Sin embargo, la decisión apropiada sobre si entidades gubernamentales individuales debería ser entidades individuales a la hora de presentar información financiera puede variar entre una jurisdicción y otra y dentro de una misma jurisdicción.

- ✚ Considerar si existen otras entidades que deberían producir y publicar IFPG.
- ✚ Identificar las Empresas Públicas teniendo en cuenta lo establecido en la NICSP N° 35.
- ✚ Identificar los Entes Contables teniendo en cuenta el presente PGCN.
- ✚ Identificar posibles entidades controladas. Algunos ejemplos de tales entidades son las entidades que reciben importes regulares o sustanciales de financiación gubernamental, las entidades establecidas por ley (como los entes reguladores), los comités o grupos establecidos bajo la superintendencia de un departamento o entidad gubernamental y las entidades a las cuales el Gobierno les ha proporcionado garantías o ayuda financiera para evitar el colapso financiero. A pesar de que se sugiere que se debe revisar tales entidades, es posible que no todas sean entidades controladas.
- ✚ Aplicar el criterio de control de la NICSP N° 35 a todas las posibles entidades controladas para determinar si son entidades controladas o entidades controladas conjuntamente. Téngase en cuenta que durante este proceso puede ser necesaria la aclaración del estado legal de algunas entidades. Sin embargo, la forma legal por sí sola no determina control.
- ✚ Identificar si existen “*Entidades que informa del grupo*”, distintas a la DGCN, que presentarán información financiera consolidada dentro del SPC. Como parte de este proceso, es necesario determinar si hay necesidad de preparar EEFF para la entidad controladora final como entidad que presenta información financiera individual.
- ✚ Revisar los requisitos de presentación de información financiera legal existentes para ver si tienen que estar alineados con las entidades que presentan IFPG.
- ✚ Identificar cualquier interés minoritario.

3.1.7. Integración de los Clasificadores

3.1.7.1. Contabilidad / Presupuesto

En un Sistema Integrado de Administración Financiera el subsistema de Presupuesto y el subsistema de Contabilidad son –si bien no las únicas- las partes esenciales. Ambos tienen elementos propios y comunes, sin embargo, uno se complementa con el otro, por lo cual deben accionar en forma integrada, respetando sus individualidades y sus objetivos. A modo de ejemplo: El presupuesto (etimológicamente²¹ “pre” antes y “supuesto” estimación en virtud de su naturaleza previsional o ex ante) tiene por objetivo estimar los recursos y gastos del Estado, en tanto que la contabilidad tiene por objetivo captar la realidad (ejecución) y elaborar la Rendición de Cuentas, mientras que, por su parte, el Sistema Integrado de Administración Financiera en su conjunto tiene por objetivo proveer información financiera confiable y oportuna. Por lo tanto, la sinergia entre ambos componentes (contabilidad / presupuesto) potenciará la obtención de mejores resultados y reducirá al mínimo las diferencias e inconvenientes en su evaluación.

Desde el punto de vista de las transacciones presupuestarias / contables, la integración entre el presupuesto y la contabilidad puede visualizarse a partir de la clasificación económica del presupuesto, que ordena el mismo en tres grandes grupos y los relaciona de la siguiente forma:

Clasificación económica del Presupuesto	Plan de Cuentas Contable
Cuenta Corriente (ingresos corrientes menos gastos corrientes)	Directamente relacionada con las Cuentas de Resultado (ingresos / gastos)
Cuenta de Capital (ingresos de capital menos gastos de capital)	
Ingresos de Capital	Disminución de Activo no corriente
Gastos de Capital	Incremento en el Activo no corriente
Financiamiento (fuente menos aplicaciones)	

²¹ Estado Eficiente – Administración Financiera Gubernamental – Un enfoque sistémico – José María Las Heras – Editorial Buyatti - Argentina

Clasificación económica del Presupuesto	Plan de Cuentas Contable
Fuentes	Incrementos de Activos Corrientes contra incrementos de Pasivos no Corrientes o Patrimonio.
Aplicaciones Financieras	Disminuciones de Activos Corrientes contra disminuciones de Pasivos Corrientes y Pasivos no Corrientes.

La integración del presupuesto y la contabilidad es una exigencia concerniente a un Estado moderno que requiere de los administradores-gerentes públicos provean información transparente, accesible y oportuna de su gestión, para lo cual los clásicos esquemas de información de la actividad estatal demostraron ser inadecuados en cuanto a la cantidad, calidad, confiabilidad y oportunidad de los suministros. La *visión sistémica*, que permite ver a la organización como un todo, tanto con relación a la influencia de contexto como por la interdependencia de sus distintos componentes, resulta una herramienta significativa e imprescindible para el cumplimiento de los modernos requisitos.

3.1.7.2. Contabilidad / Catálogo de Bienes

Resulta fundamental que el Subsistema de Contabilidad cuente con un sistema de codificación que permita representar todo el universo, tanto de bienes de consumo como de los activos fijos, con la flexibilidad suficiente para que las definiciones sean claras y precisas. Además, dicha codificación deberá poseer una serie de datos asociados, de manera tal que pueda ser utilizada por todas aquellas áreas involucradas en la administración de los bienes (presupuesto, compras, administración de bienes y contabilidad).

Por lo anterior, se contemplará la codificación de los bienes de forma tal que permita su integración de forma automática con la contabilidad y con el presupuesto, a efectos de obtener información homogénea partiendo desde su compra, su ingreso al inventario (alta de los bienes) y por ende su registro contable.

Las características que debería tener la codificación son:

- Flexibilidad: para que permita representar todo el universo de los objetos necesarios en forma fácil y unívoca,
- Parametrización: para evitar duplicaciones de los objetos que la tornarían inmanejable dado el volumen que podría llegar a contener.

El catálogo deberá tener uniformidad en el lenguaje, a los fines de que:

- Permita realizar comparaciones,
- Posibilite la integración con otros sistemas,
- Permita realizar análisis para optimizar procesos,
- Permita la elaboración de estadísticas,
- Facilite el control de gestión, y
- Posibilite mejorar los procesos de la compra.

3.1.7.3. Resumen de Integración de los Clasificadores

El Sistema Integral deberá sustentarse en transacciones que favorezcan el registro automático de las cuentas contables y presupuestarias, así como de otros instrumentos técnicos de apoyo como el clasificador de bienes y será la utilización del momento del “devengado” el eje central de la integración de las cuentas.

Una relación línea a línea del plan de cuentas con los clasificadores presupuestarios, que identifique automáticamente la cuenta a que corresponde la operación y genere automáticamente el asiento Contable, esta matriz hace posible la producción automática de los asientos contables.

Capítulo 4 – Análisis de Situaciones Problemáticas Particulares.

4.1. Introducción

Este capítulo contiene el desarrollo de aquellos puntos que son considerados esenciales para la implementación de las NICSP bajo el concepto, ya expuesto, de *Problema*²², considerando la brecha entre la situación actual del Sistema de Contabilidad Nacional y el mismo Sistema bajo el marco de las NICSP.

Los puntos para desarrollar son:

1. Matriz de Autoevaluación NICSP
2. Planes de acción de brechas en NICSP
3. Depuración de saldos contables,
4. Traspaso de saldos de cuentas contables,
5. Materialidad e Importancia Relativa,
6. Reconocimiento y medición de los principales elementos de los EEEF
7. Aplicación del Valor Razonable (VR),
8. Cuentas Recíprocas y Confirmación de saldos contables.
9. Determinación de la Participación en el Patrimonio de las Entidades.
10. Revelación en los Estados de Notas Contables

BASES DEL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN NICSP

- Matriz de autoevaluación NICSP.

Es un instrumento creado por la DGCN por medio del cual los responsables de los entes contables públicos podrán autoevaluar su cumplimiento de las NICSP, considerando los principales párrafos de las normas y obteniendo de manera matemática el grado de aplicación de las NICSP, a nivel de cada

²²“La distancia existente entre una situación dada y una situación deseada, considerada por alguien como óptima, constituye un problema”

norma, y a nivel institucional. El instrumento guiará a los responsables contables a obtener las brechas que tiene cada norma y que deben trabajarse para cumplir al 100% cada norma.

Las siguientes imágenes corresponden a algunas de las hojas que se incluyen dentro de la matriz de autoevaluación:

MATRIZ AUTOEVALUACIÓN NICSP 2020 METODOLOGÍA

NICSP 1 Presentación de Estados Financieros						
Objetivo: Establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósito de información general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades.						
La norma es aplicable en la entidad (MARQUE CON X)				SI		NO
MARQUE CON 1 LA OPCION QUE CORRESPONDE ENTE N/A-CUMPLE-NO CUMPLE						
Número de párrafo	Número pregunta	Requisito de la Norma	N/A	Cumple	No cumple	Observaciones
21	1	¿Emite la entidad el juego completo de Estados Financieros? A saberse, un estado de situación financiera o balance general; un Estado de rendimiento financiero; Cambios en los Activos netos/patrimonio neto; un Estado de Flujos de Efectivo; y políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.?				
Número de ítems					53	
Ítems aplicables					53	
Ítems cumplidos					0	
Porcentaje de aplicación					0%	

MATRIZ AUTOEVALUACIÓN NICSP 2020 METODOLOGÍA

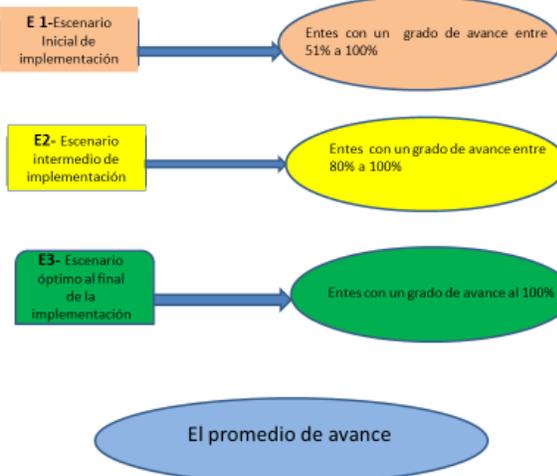
NICSP	No Aplica	Aplica	Grado de aplicación NICSP	Plan de Acción	
				SI	NO
NICSP 1 Presentación de Estados Financieros				0	0
GRADO DE APLICACIÓN NICSP INSTITUCIONAL			#DIV/0!	0	0
La entidad se acoge a los siguientes transitorios:					
NICSP N°6 "Estados Financieros Consolidados y Separados" (31/12/2020-TRES AÑOS)	0				
NICSP N° 8 "Participaciones en Negocios Conjuntos". (31/12/2020-TRES AÑOS)	0				
NICSP N° 13 "Arrendamientos". (31/12/2022-CINCO AÑOS)	0				
NICSP N° 17 "Propiedad, Planta y Equipo". (31/12/2022-CINCO AÑOS)	0				
NICSP N° 23 "Ingresos de Transacciones sin Contraprestación - ". (31/12/2020-TRES AÑOS) "Impuestos". (31/12/2022-CINCO AÑOS)	0				
TOTAL NORMAS	0				

FIRMA JERARCA
FIRMA RESPONSABLES
CONTABLE

**MATRIZ AUTOEVALUACIÓN NICSP 2020
METODOLOGÍA**

RANGOS DE EVALUACIÓN:		
		100,00%
80,00%		99,00%
51,00%		79,00%
0,00%		50,00%

INSTITUCIÓN
ÓRGANOS DESCENTRALIZADOS
INSTITUCIONES DESCENTRALIZADAS
SECTOR MUNICIPAL
PODERES Y AUXILIARES
INSTITUCIONES FINANCIERAS NO BANCARIAS
PROMEDIO AVANCE NICSP SECTOR PUBLICO



Actualmente ya se tiene el instrumento de acuerdo con la versión 2018 de las NICSP, y cada vez que se emita nueva versión, la matriz deber ser actualizada.

La DGCN solicita a cada ente contable público que, a través de cada autoevaluación de cada NICSP, determine las brechas, y a su vez presenten un plan de acción para mitigarla, en manera de proyecto.

4.2. Depuración de Saldo Contables

“La depuración para efectos contables está estrechamente relacionada con eliminar los posibles errores que puedan existir en la información registrada”, a la que se agrega la eliminación de saldos de vieja data, que ya no representan un movimiento contable, más allá que se los pueda reconocer legalmente.

En el proceso de implementación del PGCN, la depuración será el primer paso para realizar las transferencias a las nuevas cuentas de dicho Plan, no permitiéndose transferir cuentas que no estén previamente depuradas durante el proceso de implementación.

“Para efectos prácticos se depura el ACTIVO - PASIVO Y PATRIMONIO, INGRESOS Y GASTOS estos dos últimos elementos se depuran, respecto a la aplicación del Principio de Devengo”, dicho proceso se limitará a los Saldos contenidos en los elementos del Activo, Pasivo y Patrimonio, dado que a los que se les aplica el principio del devengado son tratados por separado y no como una depuración.

Toda depuración debe tener un proceso y un sustento documental, debiéndose aplicar el instrumento establecido en el punto “3. Formulación de la Estrategia de Implementación” del Capítulo I – “**Confirmaciones Externas**” cuyo resultado permitirá eliminar o corregir los saldos.

4.2.1. Cuentas de Orden

Las NICSP no hacen referencia a las cuentas de orden, por lo cual no se recomienda su utilización y, en consecuencia, se las incluye dentro de las cuentas a depurar teniendo en cuenta algunas consideraciones que las diferencian del resto de las cuentas, a saber:

- ✚ Verificar que los conceptos imputados a cuentas de orden no sean errores de imputación ni movimientos de orden, sino movimientos patrimoniales, para lo cual no se considera que se trata de una eliminación sino de una reclasificación.
- ✚ Identificar dentro de las mismas aquellos movimientos que son:
 - ✓ **Valores ajenos:** los que se reciben en guarda, prenda o garantía.
 - ✓ **Valores contingentes:** fianzas, seguros, juicios pendientes, avales otorgados, etc.; y
 - ✓ **Valores de control:** emisión de títulos, de obligaciones, acciones, billetes de lotería, etc.

Los saldos identificados como de movimiento de orden se eliminan como tales, pero sus conceptos se deben traspasar a registros auxiliares, a efectos de que sirvan de base para informar dichos movimientos en Nota a las EEFF.

4.2.2. Cuentas del Activo

La depuración de Cuentas por Cobrar, Inventario y Propiedades, Planta y Equipo, que son los rubros más significativos del Activo, sin olvidar que pueden existir otros saldos no descriptos en la Guía que también estén sujetos a depuración.

Otro aspecto a tener en cuenta en la depuración de Activos son las “Confirmaciones Externas”, realizadas a través de circularizaciones a los acreedores y a los titulares de bienes de terceros en custodia, a las compañías de seguro por las garantías sobre bienes, etc.

4.2.3. Cuentas del Pasivo²³

La depuración de las cuentas que lo integran, reiterando la importancia de las “Confirmaciones Externas” a efectos de confirmar los saldos con los deudores.

4.2.4. Procedimientos Para la Depuración.

El proceso de depuración tendrá una primera fecha de cierre, con el agregado de tres ejercicios más (2021-2022-2023)

1. Saldos depurados al 31 de diciembre de 2021;
2. Saldos depurados al 31 de diciembre de 2022; y
3. Saldos depurados al 31 de diciembre de 2023.

Los procedimientos para aplicar serán:

1. Los saldos depurados al 31 de diciembre de 2021 serán traspasados a las nuevas cuentas contables a efectos de la apertura del ejercicio 2022. Si a la fecha de cierre las entidades gubernamentales no han podido depurar la totalidad de los saldos, los que se mantengan como no depurados se imputarán a las siguientes cuentas:

1.1.9.99. Activos a corto plazo sujetos a depuración contable

1.2.9.99. Activos a largo plazo sujetos a depuración contable

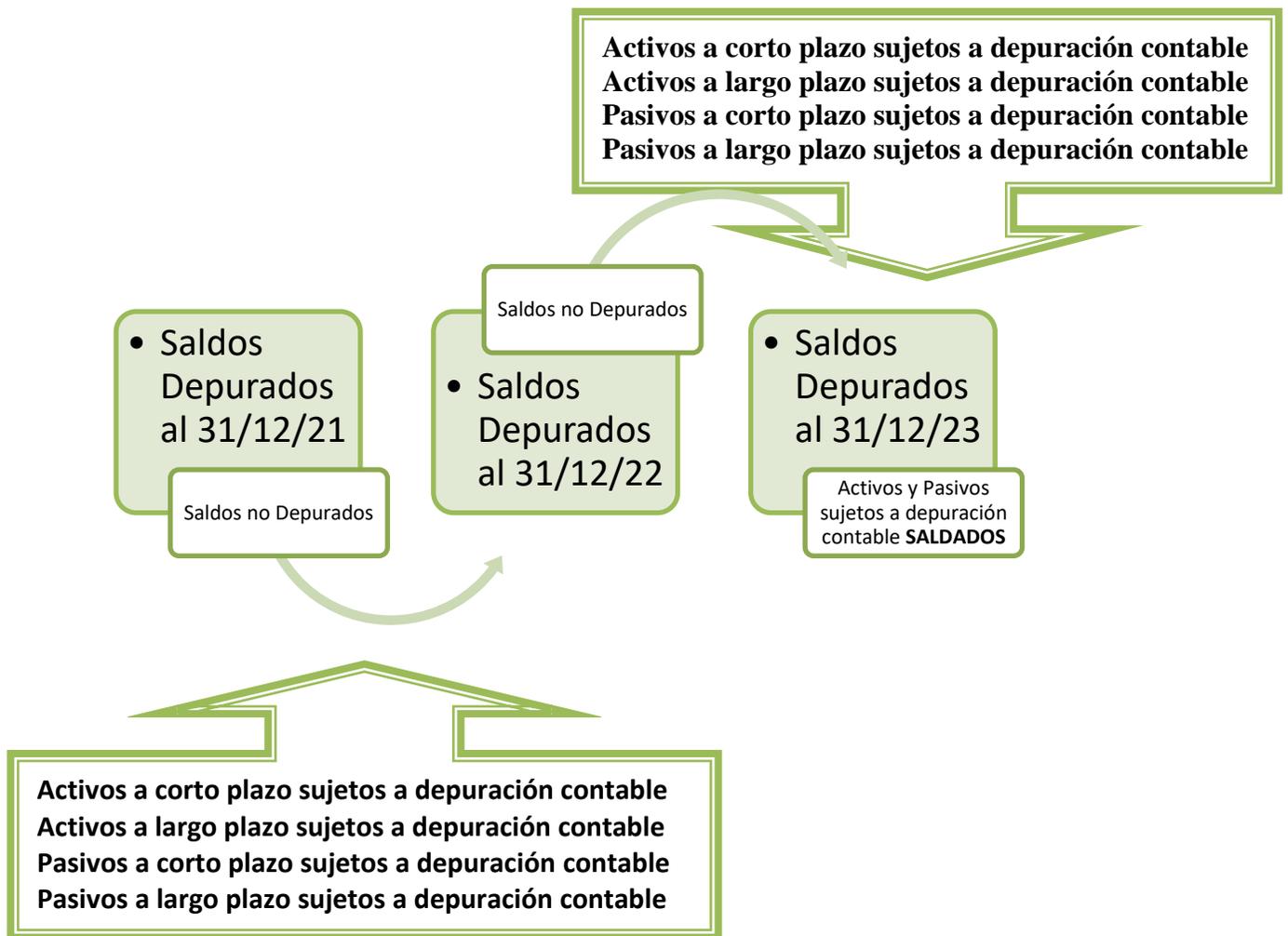
2.1.9.03. Pasivos a corto plazo sujetos a depuración contable

2.2.9.03. Pasivos a largo plazo sujetos a depuración contable.

²³ Los pasivos contingentes serán tratados en forma separada.

2. Los saldos depurados al 31 de diciembre de 2021 serán aquellos imputados a las cuentas mencionadas en el apartado anterior. Al cierre del ejercicio las entidades podrán tener saldos aún no depurados que podrán pasar al ejercicio siguiente, utilizando las mismas cuentas.

3. En el ejercicio al 31 de diciembre 2023, los saldos deberán quedar totalmente depurados, por lo cual se saldarán las cuentas utilizadas en los ítems anteriores.



4.3. Traspaso de saldos de cuentas contables

El PCC que se ha desarrollado teniendo en cuenta las NICSP debe ser utilizado por todas las entidades de gobierno²⁴ que integran el SGG. Las entidades de gobierno deberán traspasar los saldos

²⁴ DIRECTRIZ N° CN-006-2012 de la Contabilidad Nacional

depurados cerrados en las cuentas contables según los PCASPC a las cuentas contables según las NICSP

Para este fin se formuló una “*tabla relacional*” entre el PCC según NICSP propuesto y el actualmente en vigencia para el SPC, habiéndose detectado que la estructura de dicho plan difiere sustancialmente con el propuesto según NICSP.

La tabla relacional formulada va a requerir un análisis del contenido imputado en cada una de las cuentas del Plan de Cuentas de la Contabilidad Gubernamental de la Administración Central, con el propósito de identificar con exactitud las cuentas correspondientes del PCC propuesto a las cuales corresponderá traspasar los saldos vigentes.

A dichos efectos se adjunta en el Anexo I “***Tabla para relacionar las cuentas contables según los PCASPC y el Plan de Cuentas Contable según MICSP propuesto***”, donde se expone la tabla mencionada con las referencias y observaciones que en cada uno de los casos corresponde, quedando bajo la responsabilidad de la DGCN su ampliación al menor nivel necesario según sea el caso.

4.4. Interpretación de Materialidad e Importancia Relativa.

4.4.1. Definición

La aplicación de los requisitos de todas las NICSP está sujeta al concepto de materialidad e importancia relativa. Una partida es material si su omisión o aserción errónea en los EEFF podría influir en las decisiones que tome un usuario a partir de dichos EEFF. La materialidad se expone en las NICSP y en el “***El Marco Conceptual para la presentación de Informes Financieros de Propósito General por entidades del Sector Público***²⁵”, ambos emitidos por IPSASB.

²⁵ Emitido en 2018

La materialidad, en términos contables, supone el significado que determinados hechos tienen en la toma de decisiones de un usuario razonable. Y como su inclusión o exclusión en los estados financieros va a tener consecuencias en la evaluación de sucesos pasados, presentes y futuros.

El principio de la materialidad se refiere al valor o interés que pueda tener un evento u objeto. En el ámbito de la contabilidad se debe reconocer y presentar los hechos económicos según su importancia relativa.

La materialidad pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables internos de una entidad”

La DGCN dispone considerar tres áreas principales:

- Características de la materialidad o importancia relativa.
- Cómo aplicar el concepto de materialidad al tomar decisiones sobre la presentación y revelación de información en los estados financieros.
- Cómo evaluar si omisiones o inexactitudes de la información son significativas para los estados financieros.

Características de la materialidad

La información es material si su omisión o expresión inadecuada pudiera influir en las decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa. La expresión “podría influir”, se da en el sentido en que los usuarios “podrían esperar ser razonablemente influidos” al tomar decisiones económicas sobre la base de los estados financieros.

La materialidad se basa en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. La materialidad pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables internos de una entidad, esto es, adecuadamente resumida y agregada.

El concepto de materialidad está presente en la preparación de los estados financieros.

Juicio alrededor de la materialidad

Los responsables contables de un ente contable público, en cada período, considerando el conjunto completo de estados financieros, aplicará el juicio para decidir si la información es material para incluirla, excluirla, la forma de revelarla y la forma de presentarla, considerando:

- Las circunstancias específicas de la entidad.
- El tamaño de la operación de manera aislada y en conjunto con otra información
- La naturaleza.
- La información que podrían razonablemente esperar los usuarios que influya en sus decisiones.
- El equilibrio entre los beneficios de proporcionar información y los costos de cumplir con esos requerimientos.

Evaluación de materialidad en los estados financieros principales

El papel de los estados financieros principales es proporcionar información que facilite una visión global de la situación financiera y rendimiento de una entidad. Para esto, es necesario informar sobre:

- Activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, flujos de efectivo y cambios en el patrimonio y composición del superávit o déficit acumulado.
- La situación financiera y el rendimiento pasados de la entidad para que los usuarios puedan pronosticar entradas de efectivo y comprender tendencias.
- Áreas de interés concreto para las que los usuarios podrían esperar encontrar información adicional en las notas.

Evaluación de materialidad en los estados financieros intermedios

Tratándose de estados financieros intermedios, al tomar la decisión de cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información, la materialidad debe ser evaluada en relación con los datos financieros del período intermedio en cuestión.

Evaluación de materialidad en las notas

- Las notas amplían y explican la información presentada en los estados financieros con mayor detalle, y algunas veces los complementan con información adicional, tales como sucesos después de la fecha del balance, pasivos contingentes, etc.
- Teniendo en cuenta el objetivo de las notas, la evaluación de la materialidad al elaborarlas y los niveles de desagregación es diferente de la evaluación efectuada en la presentación de los estados financieros.
- Una guía sobre qué revelar la proporciona cada una de las NICSP; sin embargo, en cada caso habrá que considerar los niveles de materialidad de esta y si hay información adicional que se requiere para la comprensión de los estados financieros. En cada período se debe actualizar la información con las nuevas circunstancias.

Evaluación de materialidad en el reconocimiento y medición

- Los requerimientos de reconocimiento y medición conforme a las NICSP se aplican si su efecto es significativo para los estados financieros.
- El Marco Conceptual de las NICSP señala que los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores materiales e inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo.

Es responsabilidad de los encargados contables de los entes utilizar toda su pericia contable con el fin de establecer claramente indicadores de materialidad de acuerdo con las particularidades de la entidad y sus estados financieros.

La DGCN recomienda la NIA 320- Importancia Relativa o Materialidad como guía para el tratamiento en este tema.

El Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del Sector Público es de obligación su atención por parte de todos los entes contables públicos en la elaboración de sus EEFF, Políticas Particulares y Manuales de procedimientos.

4.4.2. Conclusión

Una entidad tendrá que determinar sus propios umbrales de importancia relativa para las clases de partidas y considerar como manejará dicho criterio para la entidad como un todo, por lo cual el “**juicio profesional**” es quizás el pilar fundamental para determinar la materialidad.

En todos los casos, además de la consideración de los grados de materialidad o importancia relativa, los profesionales actuantes no deberán perder de vista los criterios que prevalecen en el sector público en materia de transparencia fiscal y rendición de cuentas.

4.5. Reconocimiento y Medición de los Principales Elementos de los EEFF.

5.5.1 Activos

Activos: son los recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

4.5.1.1. Reconocimiento

Los activos se reconocen con fines de presentación de información financiera sólo cuando cumplen con los siguientes criterios de reconocimiento:

Sean controlados por la entidad,

Surjan como consecuencia de hechos pasados,

Sea probable que los beneficios representados en el activo se materialicen o pasen a la entidad, y

El activo tenga un costo u otro valor que se pueda medir de un modo fiable.

Los activos que no cumplan los criterios de reconocimiento no se pueden reconocer dentro de los activos expuestos en el Estado de Situación Financiera (ESF). Sin embargo, tales partidas pueden cumplir con la definición de “*activos contingentes*”, entendiendo como tal:

Activo Contingente: *es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo cuando sucedan, o en su caso no sucedan, uno o más eventos inciertos en el futuro que no estén enteramente bajo el control de la entidad.*

Un activo contingente se revela cuando es **probable** un flujo entrante de beneficios económicos o potencial de servicio.

4.5.1.1.1. Proceso de Implementación en el Reconocimiento de los Bienes

Las entidades deberán presentar un Plan de Reconocimiento de Activos (PRA), tal cual lo establece el Manual de Metodología en el Capítulo V “*Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) – Disposiciones Transitorias*”; dicho Plan deberá ser presentado a la DGCN, la que dará pautas más precisas para el mismo. En el presente Capítulo se expondrán lineamientos básicos a tener en cuenta.

Con sustento en el PGCN y sus Políticas Contables Generales se exponen, a modo de ejemplo y no en forma excluyente, las posibles tareas que probablemente fluyan del PRA. Los pasos que se describen en el siguiente diagrama se pueden aplicar a la mayoría de los tipos de activos no corrientes, tanto sea en forma secuencial como paralela:

Toma de inventario físico de los activos.

Identificar los requisitos de información asociados con Políticas Contables y otra información relacionada que se desee para administración de los activos.

Planificar márgenes de tiempo para la recopilación y verificación de datos.

Desarrollar el registro de activos y determinar saldos de apertura, identificar activos y clasificarlos según el PCC, la valuación que se aplicará, si será a costo buscar la información que valide el registro, y si será a VR buscar el mismo o el experto necesario.

Cuestiones permanentes: mantener los sistemas, (altas, bajas, modificaciones), seguimiento de evaluar valores residuales, vidas útiles y métodos de depreciación, llevar a cabo revisiones habituales del deterioro del valor.

La magnitud de la tarea necesaria para reconocer bienes dependerá del grado de información del que ya disponga la entidad sobre dichos bienes.

Los pasos generales en el reconocimiento de bienes incluyen lo siguiente:

-  Documentar todos los tipos de activos que tiene la entidad
-  Evaluar la precisión y la integridad de la información existente.
-  Ordenar los activos por las categorías de activos que se utilizarán en el PCC
-  Aplicar las Políticas Contables Generales del PGCN de acuerdo con las NICSP pertinentes.
-  Determinar saldos de apertura precisos para cada categoría (identificación, aplicación de la definición de activo y medición).
-  Establecer sistemas de administración de bienes que permitan satisfacer las exigencias continuas de la contabilidad de acumulación (o devengo).

4.5.1.1.2. Aspectos Generales a Tener en Cuenta en los Registros de Activos

Los siguientes aspectos clave serán de utilidad para las entidades que desarrollen un registro de activos:

- ✚ Deberán recopilar información básica sobre los activos existentes, aunque simplemente lo hagan en una hoja de cálculo.
- ✚ Se tendrán que asegurar que las instrucciones para la verificación de activos sean claras y se expliquen en detalle.
- ✚ Se debe comenzar con registros pequeños. Es mejor crear un registro de activos simple pero funcional, que tenga la información mínima requerida de todos los activos, en lugar de intentar crear un registro más complejo que nunca tendrá fin.
- ✚ Se debe establecer comunicación con los usuarios para asegurar que los registros sean útiles y se utilicen.
- ✚ Se debe brindar capacitación a los usuarios de los sistemas de bienes y del registro de los mismos. La adopción por parte de los usuarios requiere su seguimiento.
- ✚ Se debe destinar el tiempo suficiente para investigar las pruebas de pertenencia, incluida la conciliación de documentos históricos de titularidad con registros más recientes.
- ✚ Hay que establecer procesos para tratar los activos cuya titularidad esté en disputa y en este caso, buscar conjuntamente con la Contabilidad Nacional las posibles soluciones para resolver antes de la fecha de la presentación de los primeros EEFF según NICSP o en el período de gracia.
- ✚ Hay que establecer un proceso para identificar los bienes excedentes.
- ✚ Se deberán identificar las propiedades con destino a la venta y se deberán valorar de acuerdo con lo establecido en el PGCN para la disposición.
- ✚ En la obtención de información, no se deben aplicar recursos que superen el valor de la información, aplicando el criterio de materialidad a lo largo del proceso.

4.5.1.2. Medición de Activos

4.5.1.2.1. Activos Financieros

Categorías		Medición		Imputación Diferencia	Deterioros	Reversión del Deterioro
Nº	Concepto	Incorporación	Posterior			
1	Activos Financieros a VR con cargo a Resultados	VR (incluyendo los costos de transacción)	VR	Resultado del Ejercicio	NO (el mercado recoge en su VR el deterioro)	No Aplicable
2	Inversiones Mantenido hasta el Vencimiento	VR (neto de costos de transacción)	Costo Amortizado	Resultado del Ejercicio	SI (a resultado del ejercicio)	Si hasta el límite del Costo Amortizado
3	Préstamos y Cuentas por Cobrar	VR (neto de costos de transacción)	Costo Amortizado	Resultado del Ejercicio	SI (a resultado del ejercicio)	Si hasta el límite del Costo Amortizado
4	Activos Financieros Disponibles para la Venta	VR (neto de costos de transacción)	VR	Patrimonio	SI (pero sólo para mandar a resultado el deterioro crediticio y sacarlo de P)	Si pero sólo para deudas.

4.5.1.2.2. **Activos No Financieros.**

Categoría de activo	Medición inicial		Medición posterior
	Adopción por primera vez	Periodos posteriores	
Propiedades, Planta y Equipo	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o VR (<i>aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo</i>).	Costo o VR si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor o VR a la fecha de revaluación menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor posteriores.
Propiedades de Inversión	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o VR (<i>aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo</i>).	Costo o VR si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor o VR.
Inventarios	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o VR estimado (valor neto realizable/costo corriente de reposición) (<i>aplicado de forma retrospectiva</i>).	Costo o VR si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Valor menor entre el costo y el valor neto realizable/costo corriente de reposición.

Categoría de activo	Medición inicial		Medición posterior
	Adopción por primera vez	Periodos posteriores	
Activos Intangibles.	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o VR estimado (<i>aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo</i>).	Costo o VR si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Costo menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor o VR a la fecha de revaluación menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor posteriores.
Activos Biológicos	VR menos costos de venta. Si el VR no se puede medir con fiabilidad, el costo. (<i>aplicado de forma prospectiva</i>).	VR menos costos de venta. Si el VR no se puede medir con fiabilidad, el costo.	VR menos costos de venta. Si se utiliza el costo en el reconocimiento inicial, y el VR aún no se puede medir con fiabilidad, medir al costo menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado por cualesquiera pérdidas por deterioro del valor.
Productos agrícolas	VR menos costo de venta, en el punto de cosecha. (<i>aplicado de forma prospectiva</i>).	VR menos costo de venta, en el punto de cosecha.	Por lo general, se contabilizan como inventarios.
Sumas pagadas de mas a funcionarios públicos	VL menos estimación por incobrables bajo el método de antigüedad de saldos.	VR, menos la estimación por incobrables	Valor razonable

4.5.2. Pasivos

Pasivos: son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

4.5.2.1. Reconocimiento

Una partida se reconocerá como un pasivo en los EEEF de una entidad, si cumple con la definición de pasivo y cumple con los siguientes criterios de reconocimiento:

Que sea probable que de la liquidación de la obligación presente se derive un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicios

Que el importe de la liquidación se pueda medir con fiabilidad.

La magnitud del esfuerzo necesario para reconocer los pasivos dependerá de la cantidad de información disponible que tenga la entidad en relación con los pasivos. Los pasos generales para el reconocimiento de pasivos son los que se describen a continuación:

- ✚ Confeccionar una lista de todos los tipos de pasivos en los que haya incurrido la entidad.
- ✚ Determinar las categorías de pasivos que se utilizarán en el PCC y en los EEEF.
- ✚ Evaluar la exactitud e integridad de la información existente sobre cada categoría.

- ✚ Crear saldos de apertura precisos para cada categoría (identificación, aplicación de la definición de pasivo y medición).
- ✚ Establecer sistemas que permitan satisfacer las exigencias continuas de la contabilidad de acumulación (o devengo).

4.5.2.2. Provisiones y Pasivos Contingentes

La NICSP N° 9 “Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes” tiene como objetivo asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, y que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, el calendario de vencimiento y la cuantía de tales partidas.

*Una **provisión es un pasivo** en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Si las provisiones cumplen los criterios de reconocimiento de las NICSP, se reconocerán en los EEFF.*

En una Contabilidad Gubernamental por el análisis de materialidad, riesgo y lo robusto de información se debe considerar la provisión como una alternativa de valoración con el fin de ir actualizando en cada cierre contable. Esto cuando no se tenga la información sistemática para poder conformar un pasivo a valor razonable.

4.5.2.3. Reconocimiento de una Provisión

La obligación cumple la definición de pasivo.

Es probable que se requiera una salida de beneficios.

La salida de beneficios se puede medir con fiabilidad.

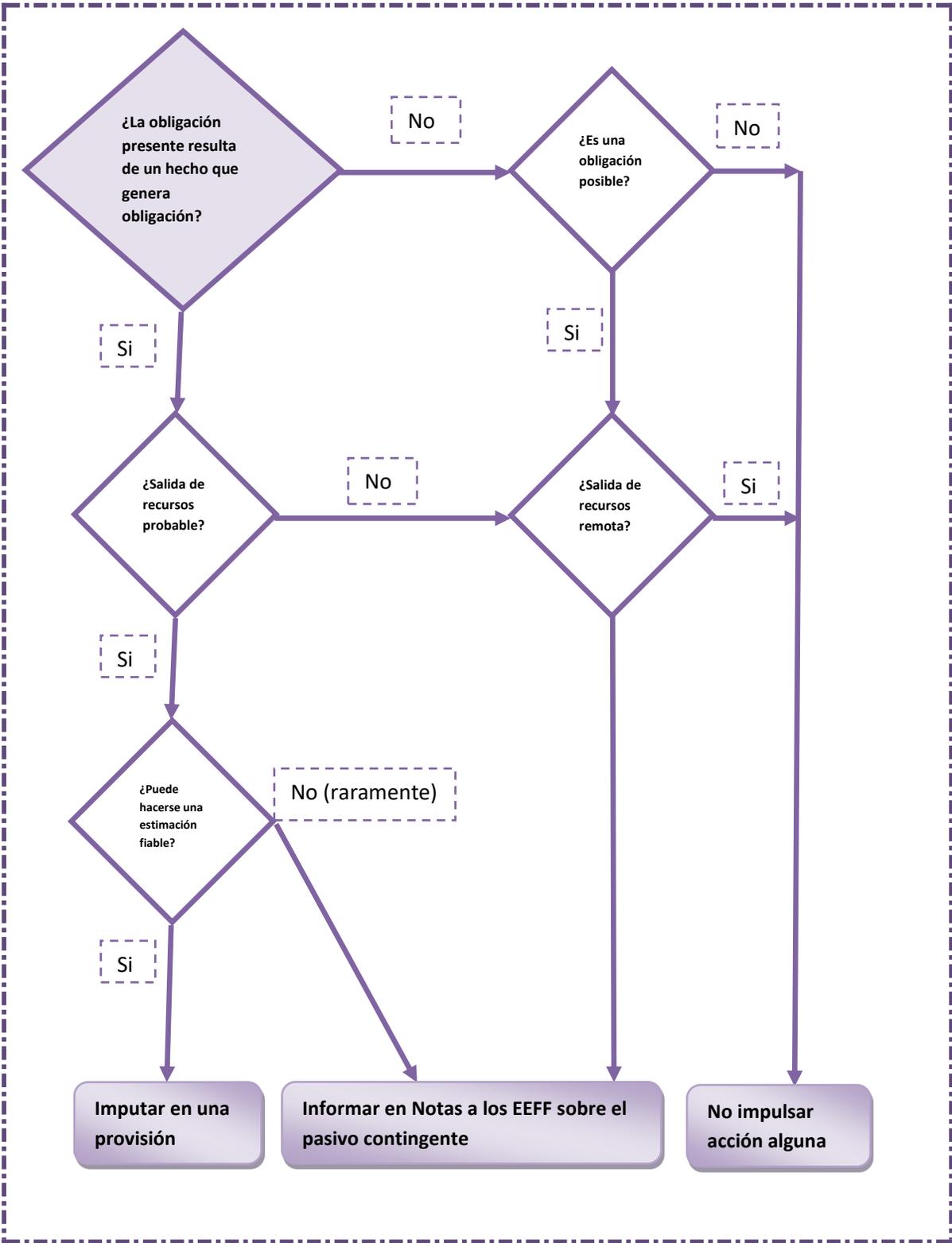
4.5.2.4. *Medición de una Provisión*

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de los EEFF, del desembolso necesario para cancelar el pasivo. Dicha provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.

*Un **pasivo contingente** puede ser un pasivo posible en el que la existencia de la obligación presente es incierta, o pueden ser partidas que cumplen la definición de pasivo pero que no satisfacen los criterios de reconocimiento.*

Un pasivo contingente, según la definición de la NICSP 19, no se reconoce en el EEFF, pero si se revela en las Notas a dichos estados (a menos que la posibilidad de una salida de recursos sea remota, en cuyo caso no tendrá que revelarse). Los pasivos contingentes pueden incluir pasivos que surgen de demandas y acciones judiciales.

El apéndice B de la NICSP 19 presenta un árbol de decisión, a modo de ejemplo, que sintetiza los principales requerimientos de reconocimiento, a saber:



4.5.3. Ingresos y Gastos

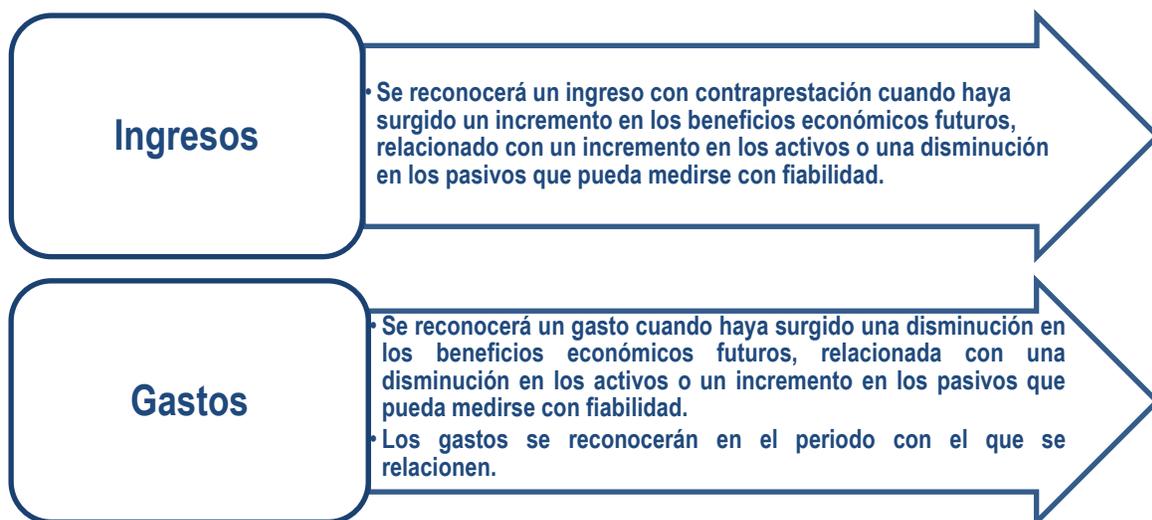
Ingreso: es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con los aportes de capital.

Gastos: son de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.

4.5.3.1. Momento de Reconocimiento de Ingresos y Gastos

La posibilidad de medición y la probabilidad, como criterios de reconocimiento generales, subyacen al reconocimiento de todos los ingresos y gastos. No obstante, la aplicación del reconocimiento dependerá de los tipos específicos de ingresos y gastos de los que se trate.

En líneas generales, podemos decir que sus reconocimientos serán:



4.5.3.1.1. Reconocimientos de los Ingresos sin Contraprestación

La NICSP N° 23 “Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)” establece los requerimientos de reconocimiento para distintos tipos de ingresos sin contraprestación; la aplicación de estos requerimientos puede continuar sujeta a un juicio profesional considerable. En algunos casos, puede haber una variedad de puntos de reconocimiento posibles, en los que la posibilidad de medir y la probabilidad sean diferentes en cada punto. Para cada partida de ingresos, una entidad necesita identificar los puntos de reconocimiento posibles e identificar, según los mecanismos de cobro existente o planificado y los sistemas de información, el punto en el cual la entidad obtiene el control del activo, y los ingresos son tanto medibles como probables.

La DGCN elaborará una nota técnica para la implementación del devengamiento de los ingresos por impuestos y de otras transacciones sin contraprestación, el que, como mínimo, podrá comprender los siguientes aspectos:

- ✚ Obtener una lista completa de las partidas de ingresos relevantes, excluyendo, por ejemplo, todas las partidas de ingresos que se contabilizarán como transacciones con contraprestación (NICSP 9).
- ✚ Documentar la naturaleza de la partida, las circunstancias en que ésta se produce, los períodos en que tienen vigencia los ingresos, las fechas de pago y toda evidencia en el importe de ingresos vigentes que se han cobrado actualmente.
- ✚ Identificar las unidades responsables de registro primario de los ingresos sin contraprestación a efectos de desarrollar en forma conjunta los momentos que definan el reconocimiento de cada uno de los ingresos sin contraprestación existentes.
- ✚ Redactar los puntos de reconocimiento propuestos, tanto generales como detallados, para cada partida de ingresos. La política detallada puede incluir referencias a un documento o procedimiento en particular. Por ejemplo, la presentación de una declaración firmada a un funcionario de la Aduana o la emisión de bienes para consumo en el hogar pueden ser el punto de reconocimiento.
- ✚ Identificar cualquier cambio que podría requerirse para transferir el punto de reconocimiento existente más cerca del punto en el cual los ingresos se reconocen conforme a las NICSP. Los procesos administrativos existentes pueden no proveer la información necesaria para el

devengo en el punto en que se produce el evento subyacente o la transacción. Para las partidas de ingresos de importancia relativa, puede ser adecuado considerar si los cambios administrativos y en los sistemas podrían implementarse en un futuro cercano.

4.6. Aplicación del Valor Razonable

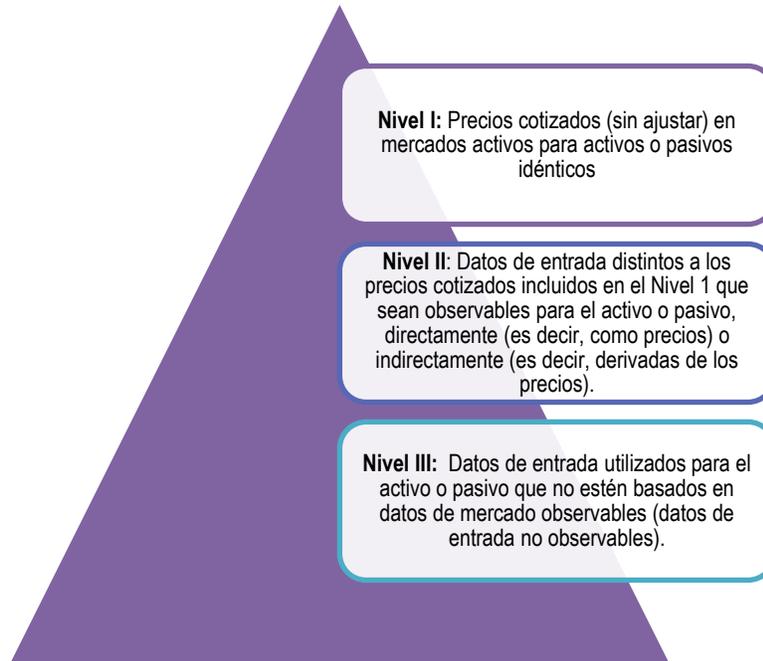
Las NICSP traen consigo el concepto de “Valor Razonable” (VR) definido como:

“El importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”

4.6.1. Jerarquías del Valor Razonable

Si bien la NICSP N° 30 *“Instrumentos Financieros - Información a Revelar”* lo define y establece sus distintos Niveles, el concepto del VR debe ser ampliado para que el mismo quede claro y que no existen dudas con respecto a las diferentes formas de obtenerlo, para lo cual corresponde recurrir a la NIIF N° 13 *“Medición del Valor Razonable”*, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y tomar los conceptos contenidos en dicha Norma que se puedan ajustar al Sector Público y que estén de acuerdo con las NICSP.

La ya citada NICSP N° 30 determina las jerarquías de VR y establece los siguientes niveles:



La jerarquía del VR concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos²⁶ para activos y pasivos idénticos y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables.

Definiciones

Datos de entrada: Los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre el riesgo, tales como los siguientes:

- el riesgo inherente a una técnica de valoración concreta utilizado para medir el valor razonable (tal como un modelo de fijación de precios); y
- el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de valoración.

Los datos de entrada **pueden ser observables o no observables**.

²⁶ Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: (a) las partidas objeto de transacción son homogéneas; (b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y (c) los precios están disponibles para el público.

Datos de entrada corroborados por el mercado: Son datos de entrada que provienen principalmente de **datos de mercado observables** o corroborados por éste por correlación u otros medios.

Datos de entrada de Nivel 1: Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.

Datos de entrada de Nivel 2: Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, **directa o indirectamente**.

Datos de entrada de Nivel 3: Datos de entrada **no observables** para el activo o pasivo.

Seguidamente se exponen algunos datos de entrada observables para el nivel I y II con ejemplos y datos de entrada no observables para el nivel III:

Datos de Entrada Observables NIVEL I	
Dato	Ejemplos
Precios cotizados (sin ajustar) en mercado.	<i>Mercados de intercambio:</i> En un mercado de intercambio, los precios de cierre están fácilmente disponibles y son representativos generalmente del valor razonable. Un ejemplo de este mercado es el Mercado de Valores de Londres.
	<i>Mercados de intermediación financiera:</i> En un mercado de intermediación financiera, los agentes mediadores toman posiciones para negociar (comprar o vender por su cuenta), proporcionando de ese modo liquidez al utilizar su capital para mantener un inventario de las partidas para las que crean un mercado. Habitualmente los precios compradores y vendedores (que representan el precio al que el agente mediador desea comprar y el precio al que desea vender, respectivamente) están disponibles con mayor facilidad que los de cierre. Los mercados no organizados (para los que los precios se informan públicamente) son mercados de intermediación financiera. Mercados de intermediación financiera también existen para algunos otros activos y pasivos, incluyendo algunos instrumentos

Datos de Entrada Observables NIVEL I	
Dato	Ejemplos
	financieros, materias primas cotizadas y activos físicos (por ejemplo, equipo utilizado).
	<p><i>Mercados intermediados por agentes corredores:</i> En un mercado intermediado por agentes corredores, éstos intentan hacer coincidir a compradores y vendedores, pero no toman posiciones para negociar por su cuenta. En otras palabras, los agentes corredores no utilizan su propio capital para mantener un inventario de partidas para las que crean un mercado. El agente corredor conoce los precios de compra y venta de las respectivas partes, pero cada parte habitualmente desconoce los requerimientos de precio de la otra parte. Los precios de transacciones completas están algunas veces disponibles. Los mercados intermediados por agentes corredores incluyen redes de comunicación electrónica, en las que se cruzan las órdenes de compra y venta, y los mercados de propiedad inmobiliaria residencial y comercial.</p> <p><i>Mercados de principal a principal:</i> En un mercado de principal a principal, las transacciones originales y de reventa se negocian independientemente sin intermediarios. Suele ocurrir que sobre esas transacciones hay poca información disponible públicamente.</p>
Datos de Entrada Observables NIVEL II	
(a) Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.	<i>Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en la tasa de permuta financiera de la Tasa Ofrecida Interbancaria de Londres (LIBOR).</i> Un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de permuta financiera del LIBOR si la misma es observable a intervalos cotizados habitualmente sobre la base de la duración total de la permuta financiera.
(b) Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.	<i>Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en una curva de rendimiento denominada en una moneda extranjera.</i> Un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de una permuta financiera basada en una curva de rendimiento denominada en una moneda extranjera que es observable a intervalos cotizados de forma habitual para,

Datos de Entrada Observables NIVEL I	
Dato	Ejemplos
	sustancialmente, la duración total de la permuta financiera. Ese sería el caso si la duración de la permuta financiera es de 10 años y esa tasa es observable a intervalos cotizados de forma habitual para 9 años, siempre que cualquier extrapolación razonable de la curva de rendimiento para el año 10 no fuera significativa para la medición del valor razonable de la permuta financiera en su totalidad.
(c) Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:	Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en una tasa de prima de riesgo bancaria específica. Un dato de entrada de Nivel 2 sería una tasa de prima de riesgo bancaria que proviene de una extrapolación de valores, si los mismos se corroboran por datos de mercado observables, por ejemplo, por la correlación con una tasa de interés que es observable a lo largo, sustancialmente, de la duración total de la permuta financiera.
(i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;	Construcción mantenida y utilizada: Un dato de entrada de Nivel 2 sería el precio por metro cuadrado para la construcción (una valoración por múltiplos) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo, múltiplos procedentes de precios en transacciones observadas que involucran construcciones comparables (es decir, similares) en localizaciones también similares.
(ii) volatilidades implícitas; y	
(iii) Diferenciales de crédito.	Inventario de productos terminados: en una tienda al por menor. Para un inventario de productos terminados que se adquiriera en una combinación de negocios, un dato de entrada de Nivel 2 sería un precio a clientes en un mercado minorista o un precio a minoristas en un mercado al por mayor, ajustado por las diferencias entre la condición y localización de la partida de inventario y las partidas de inventario comparables (es decir, similares) de forma que la medición del valor razonable refleja el precio que se recibiría en una transacción para vender el inventario a otro minorista que completaría el requisito de esfuerzos de venta. Conceptualmente, la medición del valor razonable será la misma, si los ajustes se realizan a un precio minorista (descendente) o un precio mayorista (ascendente).

Datos de Entrada Observables NIVEL I	
Dato	Ejemplos
	<p>Generalmente, el precio que requiere el menor número de ajustes subjetivos debe utilizarse para la medición del valor razonable.</p> <p>Unidad generadora de efectivo: Un dato de entrada de Nivel 2 sería una valoración por múltiplos (por ejemplo, un múltiplo de ganancias o ingresos de actividades ordinarias o una medida del rendimiento similar) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo, múltiplos que provienen de precios en transacciones observadas que involucran negocios comparables (es decir, similares) teniendo en cuenta factores operativos, de mercado, financieros y no financieros.</p>
(d) Datos de entrada corroborados por el mercado.	<p>Opción a tres años sobre acciones negociadas en un mercado de valores: Un dato de entrada de Nivel 2 sería la volatilidad involucrada en las acciones proveniente de la extrapolación a 3 años si existen las dos condiciones siguientes:</p> <p>(i) Los precios de las opciones sobre las acciones para el año uno y año dos son observables.</p> <p>(ii) La volatilidad involucrada extrapolada de una opción a tres años es corroborada por datos de mercado observables para, sustancialmente, la duración total de la opción.</p>
Datos de Entrada no Observable NIVEL III	
<ul style="list-style-type: none"> Los supuestos sobre el riesgo incluyen el riesgo inherente a una técnica de valoración concreta utilizada para medir el valor razonable Una entidad desarrollará datos 	<p>Pasivos por desmantelamiento asumidos en una combinación de negocios. Un dato de entrada de Nivel 3 sería una estimación presente utilizando datos propios de la entidad sobre las salidas de efectivo futuras a pagar para satisfacer la obligación (incluyendo las expectativas de los participantes del mercado sobre los costos de satisfacer la obligación y la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación de desmantelar el activo) si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes. Ese dato de entrada de Nivel 3 sería utilizado en una técnica de valor presente junto con otros datos de entrada, por ejemplo, la tasa de interés libre de riesgo presente o una tasa libre de riesgo ajustada</p>

Datos de Entrada Observables NIVEL I	
Dato	Ejemplos
de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad.	<p>por el crédito si el efecto de la posición de crédito de la entidad sobre el valor razonable del pasivo se refleja en la tasa de descuento en lugar de la estimación de las salidas de efectivo futura.</p> <p>Unidad generadora de efectivo: Un dato de entrada de Nivel 3 sería una previsión financiera (por ejemplo, de flujos de efectivo o resultado del periodo) desarrollada utilizando datos propios de la entidad si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes.</p>

¿Medir los Activos y Pasivos a VR?

El objetivo de una medición del VR es estimar el precio al que una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo tendría lugar entre los participantes en la fecha de la medición, conforme a las condiciones de mercado presentes. Una medición del VR requiere que una entidad determine todos los elementos siguientes:

- El activo o pasivo concreto que es el objeto de la medición (de forma congruente con su unidad de cuenta).
- Para un activo no financiero, la premisa de valoración que es adecuada para la medición (de forma congruente con su máximo y mejor uso).
- El mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo.
- Las técnicas de valoración adecuadas para la medición, considerando la disponibilidad de datos con los cuales resulte factible desarrollar datos de entrada que representen los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo y el nivel de la jerarquía del valor razonable en la que se clasifican los datos de entrada.

El VR es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Pueden existir activos y pasivos con valores de mercado observables o información de mercado, o sin valores de

mercado. Sin embargo, el objetivo de una medición del VR en ambos casos es el mismo, o sea, estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre los participantes a la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo).

Cuando el VR para un activo o pasivo idéntico es no observable, una entidad lo medirá utilizando otra técnica de valoración que maximice el uso de datos de entrada observables relevantes y minimice el uso de datos de entrada no observables.

Puntos a tener en cuenta en la medición de activos y pasivos:

Medición a Valor Razonable de un Activo o Pasivo	
<ul style="list-style-type: none"> • Características 	<ul style="list-style-type: none"> a) la condición y localización del activo; y b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.
<ul style="list-style-type: none"> • Agrupación 	<ul style="list-style-type: none"> a) un activo o pasivo considerado de forma independiente (por ejemplo, un instrumento financiero o un activo no financiero); o b) un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una unidad generadora de efectivo o un negocio).
<ul style="list-style-type: none"> • Lugar de la transacción 	<ul style="list-style-type: none"> a) en el mercado principal del activo o pasivo; o b) en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.
<ul style="list-style-type: none"> • Información disponible. 	<p>Una entidad no necesitará llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de todos los mercados posibles para identificar el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso, pero tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible.</p>

4.6.2. Valor Razonable para los Activos Biológicos

Las NICSP hacen referencia en varias Normas al VR, pero la NICSP N° 27 “*Activos Biológicos*” determina que los activos imputados deben ser valuados a VR y solamente permiten el costo si se concluye que el VR de ciertos activos biológicos no se puede medir con fiabilidad.

La NICSP N° 27 también establece que la presunción de que el VR de un activo biológico se puede medir con fiabilidad podrá ser refutada sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores definidos por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del VR.

Si la entidad decide que para ciertos tipos de activos biológicos necesitará tasadores profesionales, deberá desarrollar políticas que garanticen este hecho.

Algunos activos biológicos se encuentran sujetos a la tierra. La tierra no se encuentra dentro del alcance de la NICSP N° 27. En este caso, puede ser necesario valorar la tierra (y posiblemente toda la operación) con los activos biológicos incluidos, y luego deducir la valuación de la tierra (y otros activos, si corresponde) para obtener el valor de los activos biológicos.

En algunos casos, es posible que no exista un mercado activo para los activos biológicos en su actual estado y condición. Un buen ejemplo de ello son las plantaciones forestales. Si bien puede haber mercados para los productos extraídos de las plantaciones forestales, es posible que no haya mercados para la madera en pie, o que sean limitados en comparación con el volumen total de plantaciones sin talar. En estos casos, se utilizan métodos de flujo de efectivo descontado.

Según los distintos escenarios planteados precedentemente para la obtención del VR según la NIIF N° 13, podemos resumir para los activos biológicos el siguiente cuadro:

Escenarios	Determinación del valor razonable
Existe un mercado activo	<ul style="list-style-type: none"> • Si hay un solo mercado, usar el precio de mercado cotizado. • Si hay más de un mercado, usar el precio de mercado cotizado más relevante (es decir, el precio del mercado que se espera utilizar).
No existe ningún mercado activo	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar uno o más de los siguientes criterios: <ul style="list-style-type: none"> a) El precio de transacción de mercado más actual. b) El precio de mercado para activos similares. c) Un valor de referencia del sector.
No hay precios definidos por el mercado	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados de los activos, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.
El costo se aproxima al valor razonable	<ul style="list-style-type: none"> • Costo.

4.6.3. Técnicas de Valuación

En el Sector Público existe un factor muy importante en cuanto a la determinación del VR, que está relacionado con la existencia o no de mercado activo. Dadas las características de algunos activos y pasivos de dicho sector, la mayoría de los rubros no cuenta con mercado activo, por lo cual se tendrá que recurrir a las “técnicas de valuación” para determinar los VR requeridos por las NICSP.

La NIIF N° 13 dispone que: ***Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor***

razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Dicha Norma establece que son tres las técnicas de valoración utilizadas a saber:

- a) el enfoque de mercado,
- b) el enfoque del costo, y
- c) el enfoque del ingreso.

Para el Sector Público son de utilidad las dos últimas técnicas, ya que la primera de ellas está muy enfocada a determinar el “precio” y no es una operatoria significativa para dicho sector.

4.6.3.1. Enfoque del Costo.

El enfoque del costo refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).

Desde la perspectiva de un vendedor participante de mercado, el precio que recibiría por el activo se basa en el costo para un comprador participante de mercado que adquiera o construya un activo sustituto de utilidad comparable, ajustado por la obsolescencia.

La obsolescencia conlleva deterioro físico, obsolescencia funcional (tecnológica) y obsolescencia económica (externa) y es más amplia que la depreciación para propósito de información financiera (una distribución del costo histórico) o propósito fiscal (utilizando vidas de servicio especificadas). En muchos casos el método del costo de reposición corriente se utiliza para medir el VR de activos tangibles que se utilizan en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos.

4.6.3.2. Enfoque del Ingreso.

El enfoque del ingreso convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado). Cuando se utiliza el enfoque del ingreso, la medición del VR refleja las expectativas del mercado presentes sobre esos importes futuros.

Dentro de estas técnicas podemos encontrar:

- a. técnicas de valor presente;
- b. modelos de fijación de precios de opciones, tales como la fórmula de Black-Scholes-Merton o un modelo binomial (es decir, un modelo reticular), que incorporan técnicas de valor presente y reflejan el valor temporal y el valor intrínseco de una opción; y
- c. el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el VR de algunos activos intangibles.

Las NICSP²⁷ hacen referencia especialmente a las “técnicas de valor presente”, concretamente a la técnica de ajuste de la tasa de descuento y a la de flujos de efectivo esperados (valor presente esperado). La técnica del valor presente utilizada para medir el valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias específicas del activo o pasivo que se está midiendo (por ejemplo, si los precios para activos o pasivos comparables pueden observarse en el mercado) y se dispone de datos suficientes.

4.6.3.3. Los Componentes de la Medición del Valor Presente (MVP)

La MVP es una herramienta utilizada para vincular importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o valores) a un importe presente utilizando una tasa de descuento. Una medición del VR de un activo o un pasivo utilizando una técnica de valor presente, desde la perspectiva de los participantes del mercado en la fecha de la medición, puede captar los elementos siguientes:

- a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo.
- b) Expectativas sobre las variaciones posibles del importe y distribución temporal de los flujos de efectivo que representan la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo.
- c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa sobre activos monetarios libres de riesgo que tengan fechas de vencimiento o duración que coincida con el periodo cubierto por los flujos de efectivo y no planteen ni incertidumbre en la distribución temporal ni riesgo de incumplimiento para el tenedor (es decir, tasa de interés libre de riesgo).
- d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo).

²⁷ NICSP N° 13 y NICSP N° 26.

- e) Otros factores significativos que los participantes del mercado tendrían en cuenta en esas circunstancias.
- f) Para un pasivo, el riesgo de incumplimiento relacionado con ese pasivo, incluyendo el riesgo de crédito propio de la entidad (es decir, el del deudor).

4.6.3.4. Valuación por Tasadores

La NICSP N° 17 “*Propiedades, Planta y Equipo*”, la NICSP N° 16 “*Propiedades de Inversión*” y la NICSP N° 12 “*Inventarios*”, dan la posibilidad de medir sus elementos utilizando el VR cuando el costo de un elemento no se puede determinar con fiabilidad o se adquiere a un costo nulo o insignificante, o si el elemento ha sido donado.

Una medición a VR de los activos, incluidos en las NICSP, deberá tener en cuenta si los mismos tienen la capacidad de participar en el mercado para generar beneficios económicos o sólo generan potencial de servicio, maximizando la utilización del activo y su mejor uso o mediante la venta de éste en el mercado abierto o dándole el mejor uso.

El máximo y mejor uso de los bienes tendrá en cuenta la utilización del activo que sea físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible, de la forma siguiente:

- a) Un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo (por ejemplo, localización o dimensión de una propiedad).
- b) Un uso que es legalmente permisible tendrá en cuenta las restricciones legales de utilización del activo (por ejemplo, regulaciones de los bienes demaniales).
- c) Un uso que es financieramente factible tendrá en cuenta si una utilización del activo que es físicamente posible y legalmente permisible genera un ingreso o flujos de efectivo adecuados (teniendo en cuenta los costos de conversión del activo para esa finalidad) para producir una rentabilidad de la inversión que los participantes del mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso (por ejemplo, activos generados de efectivo).

Para el VR a determinar, por lo general, se aplicarán métodos de valuación diferentes. Los siguientes incluyen métodos de valuación pertinentes para determinar el valor razonable:

- a) Valor de mercado abierto.
- b) Valor basado en el mercado.
- c) Costo de reposición depreciado.
- d) Valor de tasación.

El cuadro siguiente resume los distintos escenarios posibles:

Escenarios	Determinación del Valor Razonable
Mejor evidencia del valor razonable de un activo	<ul style="list-style-type: none"> • valor razonable de un activo menos los costos de venta
Si no existiera un acuerdo firme de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo	<ul style="list-style-type: none"> • valor razonable del activo menos los costos de venta que se estimarían en función del precio de mercado del activo.
Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien	<ul style="list-style-type: none"> • mejor información disponible para reflejar el importe del activo – tasación.

4.6.3.4.1. Pasos a seguir para la valuación de activos:

Se describen a continuación los pasos a seguir para la valuación de activos:

- a) Formular políticas de valuación adecuadas que incluyan el método de valuación para cada clase de activo.
- b) Decidir si se deben valorar o no los activos de cada clase o valorar todos los activos.
- c) Identificar tasadores apropiados para cada clase de activo.
- d) Seleccionar los tasadores.
- e) Redactar instrucciones para los tasadores.
- f) Recopilar la información requerida por los tasadores.
- g) Llevar a cabo una revisión de las valuaciones a cargo de la gerencia.

Selección de tasadores

La práctica profesional de la valoración está regulada en Costa Rica por los colegios profesionales, el Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos y el Colegio de Ingenieros Agrónomos. Así, el artículo

14 de la Ley Orgánica del Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos establece que, *“los avalúos y peritajes sobre asuntos y materias relacionadas con las profesionales de ingeniería y arquitectura, que ordenen las oficinas públicas, instituciones autónomas y semiautónomas y las municipalidades deberán ser realizados por miembros activos del Colegio.”* De similar modo el artículo 19 del Colegio de Ingenieros Agrónomos dispone que *“...la Administración Pública y el sector privado, para la elaboración de los avalúos y de los peritajes que las leyes requieran, sobre asuntos relacionados con las actividades agropecuarias, deberán escoger los peritos y tasadores entre los miembros del Colegio de Ingenieros Agrónomos.”* Dado lo anterior, cualquier profesional miembro de un colegio profesional puede realizar avalúos en sus respectivos campos, de acuerdo a la normativa del respectivo colegio²⁸.

En caso de que se presente un campo de la tasación que no se encuentra regulado, sea por las características de los bienes o los derechos de valorar, o por no estar ubicados dentro de los campos que cubren los colegios profesionales²⁹, pueden ser valorados por profesionales de cualquiera de los colegios profesionales o bien por otros profesionales como ingenieros en informática, economistas, administradores, etc., de acuerdo a la competencia profesional.

Para cumplir con el perfil profesional de los valuadores, se requiere que éstos sean funcionarios con una capacitación profesional en tasación. Sin embargo, en caso de que no se cuente con dicha capacitación, el perfil de valuador puede estar en función de la complejidad de las valoraciones que deba cumplir, por lo que un profesional con una capacitación básica podría realizar valoraciones de equipo y mobiliario de oficina, de terrenos de poca área aptos para la construcción de viviendas o de viviendas de clase media. Para otras asignaciones más complejas como valoraciones de equipo y maquinaria industrial, valoraciones de derechos comerciales, indemnizaciones por expropiaciones parciales, valoraciones de edificios, estimaciones de arrendamientos, etc. se requiere de valuadores con mayor formación y experiencia.

²⁸ Directriz CN-02-2011 “Valuadores Especialistas y otros”, publicada en La Gaceta N 98 del 23 de mayo del 2011.

²⁹ Tal es el caso de la valoración de equipo y mobiliario de oficina, equipo de cómputo, derechos de propiedad intelectual, derechos comerciales, patentes, etc.

La valoración de los activos de las instituciones públicas para efectos contables³⁰, puede ser llevada a cabo por funcionarios con una capacitación básica en temas como Conceptos y Principios Generales de la Valoración, el Enfoque de los Costos y el Enfoque de las Ventas Comparables, debiéndose en estos casos fundamentar apropiada y razonablemente el criterio que se emita.

Instrucciones para los Tasadores

Los tasadores necesitarán instrucciones detalladas³¹ sobre las políticas de valuación y datos específicos de los activos a valorar. En especial, es importante saber que la eficacia de un ejercicio de valuación dependerá, en gran medida, de la calidad de las instrucciones.

Las siguientes son algunas recomendaciones para la redacción de instrucciones destinadas a los tasadores:

- a) Exigir a los tasadores que determinen la integridad de la lista de activos de un lugar determinado.
- b) Exigir a los tasadores que determinen un valor y una vida útil estimada para cada activo.
- c) Ser explícito en los casos donde las valuaciones deben incluir o excluir los impuestos o derechos correspondientes.
- d) Indicar el conjunto de directrices de valuación profesional que se puede aplicar.

Información requerida por los Tasadores

Solo a título de ejemplo los tasadores podrán requerir información sobre:

Terrenos	Edificios
-----------------	------------------

³⁰ En la mayoría de los casos se trata de bienes con un mercado muy activo, como mobiliario y equipo de oficina.

³¹ Instrucciones detalladas para los tasadores se puede encontrar en la publicación IPSAS: Preparing for Audit de la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (United Kingdom National Audit Office, 2007)

Superficie.	Tipo de edificio, techo y sistema de calefacción.
Título y derecho de propiedad (sin condicionar el resto de la información)	Año de construcción.
Consentimientos y acuerdos de planificación.	Superficie externa bruta.
Cláusulas restrictivas, servidumbres y servidumbres de paso.	Superficie interna neta.
Uso	Costo de reposición estimado para el seguro.
Persona a la que debe contactar el tasador para acceder al terreno.	Registros y gastos de mantenimiento.
Todo otro dato que se considere importante para obtener una buena valuación	

4.6.3.5. Información a Relevar

Cuando se utilice el VR en las valuaciones de los elementos de los EEFF se deberá revelar información que ayude a los usuarios de dichos Estados a evaluar los dos elementos siguientes:

- a) Para activos y pasivos que se miden a VR sobre una base recurrente o no recurrente en el ESF después del reconocimiento inicial, las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones.
- b) Para mediciones del VR recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado del periodo.

Como mínimo, se deberá presentar, para cada clase de activos y pasivos, la siguiente información, tanto sea de mediciones recurrentes o no recurrentes:

- a) la medición del VR al final del periodo sobre el que se informa,
- b) las razones de la medición,
- c) si las mediciones son las que requieren o permiten las NICSP,
- d) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del VR en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3).
- e) Para activos y pasivos mantenidos al final del periodo sobre el que se informa:

- i. si se miden al VR sobre una base recurrente,
 - ii. los importes de las transferencias entre el Nivel 1 y el Nivel 2 de la jerarquía del VR,
 - iii. Las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han tenido lugar las transferencias entre niveles
- f) Las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel.
- g) una descripción de las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable.
- h) Si ha habido un cambio en la técnica de valoración y las razones para realizarlo.
- i) Para mediciones del VR clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del VR, a saber:
- i. una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a los elementos siguientes:
 - a. Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en el resultado del periodo y las partidas del resultado del periodo en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
 - b. Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios).
 - c. Los importes de las transferencias hacia o desde el Nivel 3, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles.
 - ii. Para mediciones del VR recurrentes clasificadas en el Nivel 3:
 - a. el importe de las ganancias o pérdidas totales para el periodo incluidas en el resultado del periodo en que es atribuible al cambio.
 - b. una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del VR a cambios en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del VR significativamente mayor o menor.
 - c. para activos y pasivos financieros, si han cambiado uno o más datos de entrada no observable para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles

cambiaría en forma significativa el valor razonable, una entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios.

- iii. Para mediciones del VR recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3:
 - a. una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad.
 - b. si el máximo y mejor uso de un activo no financiero difiere de su utilización presente y la razón por la que el activo no corriente se está utilizando de una forma que difiere de su máximo y mejor uso.

4.7. Concesiones.

Las concesiones en el Sector Público han crecido significativamente, y, en la mayoría de los casos, involucran la participación del Sector Privado, por lo cual el IPSASB ha emitido la NICSP N° 32 “Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente”, en simetría³² con la CINIIF N° 12 “Acuerdos de Concesión de Servicios” emitida por el Comité de Interpretaciones de las NIIF, del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

La simetría con la CINIIF 12 es producto de que las partes (Sector Público y Sector Privado) acordaron aplicar los mismos principios para determinar cuál de las partes debería reconocer el activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios. El IPSASB consideró que este enfoque minimiza la posibilidad de que un activo se contabilice por ambas partes o por ninguna de ellas.

La NICSP N° 32 contiene una Guía de aplicación que es parte de la Norma, por lo cual su cumplimiento es obligatorio. El presente trabajo ampliará las Políticas Contables establecidas en el PGCN, sustentadas en las Guías de la Norma.

4.7.1. Desarrollo Conceptual

La NICSP N° 32 diferencia dos conceptos importantes para el entendimiento de las concesiones:

³²Real Academia Española: **1. f.** Correspondencia exacta en forma, tamaño y posición de las partes de un todo.

Acuerdo de concesión de servicios: *Es un acuerdo vinculante³³ entre una concedente y un concesionario³⁴ en el que:*

(a) el concesionario utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado; y

(b) el concesionario es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.

Activo de concesión de servicios *Es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:*

a) es proporcionado por el concesionario, de forma que:

i. el operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o

ii. es un activo ya existente del operador; o

b) es proporcionado por la concedente, de forma que:

i. es un activo ya existente de la concedente; o

ii. es una mejora de un activo ya existente de la concedente.

Los acuerdos de concesión de servicios raramente son iguales, si alguna vez lo son; los requerimientos técnicos varían por sector y por jurisdicción. Además, los términos del acuerdo también pueden depender de las características específicas del marco legal global de la jurisdicción particular. Las leyes de contratos pueden contener términos que no necesariamente tienen que repetirse en contratos individuales.

Si hacemos un pequeño resumen de algunas de las leyes Nacionales que tenemos:

Bienes	Ley Nacional	Concepto	NICSP
Recursos Naturales	Ley de Concesión y Operación de Marinas y atracaderos Turísticos N°. 7744 y	Podrán otorgarse concesiones en las áreas de la zona marítima terrestre y el área adyacente cubierta permanentemente por el mar, de conformidad con lo dispuesto en la presente	Concesión de Servicios

³³ Son acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

³⁴ S/NICSP N°32. Operador.

Bienes	Ley Nacional	Concepto	NICSP
	Reglamento Ley Concesión Funcionamiento Marinas Turísticas Decreto Ejecutivo N° 27030 - TUR-MINAE- S-MOPT	ley; con excepción de las áreas de manglar, los parques nacionales y las reservas biológicas, para la edificación, administración y explotación de marinas y atracaderos turísticos en áreas donde existan ecosistemas coralinos.	
	Ley sobre la Zona Marítimo Terrestre N° 6043, y su Reglamento Decreto Ejecutivo N° 7841-P	La zona marítima terrestre constituye parte del patrimonio nacional, pertenece al Estado y es inalienable e imprescriptible. Su protección, así como la de sus recursos naturales, es obligación del Estado, de sus instituciones y de todos los habitantes del país. Su uso y aprovechamiento están sujetos a las disposiciones de esta ley.	
	Código de Minería Ley N° 6797 Y su reglamento Decreto Ejecutivo N° 29300-MINAE	El Estado tiene el dominio absoluto, inalienable e imprescriptible de todos los recursos minerales que existen en el territorio nacional y en su mar patrimonial, cualquiera que sea el origen, estado físico o naturaleza de las sustancias que contengan. El Estado procurará explotar las riquezas mineras por sí mismo o por medio de organismos que dependan de él. Sin embargo, el Estado podrá otorgar concesiones para el reconocimiento, exploración, explotación y beneficio de los recursos minerales, conforme con la presente ley. Las concesiones no afectarán en forma alguna el dominio del Estado, y se extinguirán en caso de incumplimiento de las exigencias legales para mantenerlas.	
	Ley de Aguas Ley N° 276	Son aguas del dominio público: I.- Las de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional;	

Bienes	Ley Nacional	Concepto	NICSP
		<p>II.- Las de las lagunas y esteros de las playas que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar;</p> <p>III.- Las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes;</p> <p>IV.- Las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, arroyos o manantiales desde el punto en que broten las primeras aguas permanentes hasta su desembocadura en el mar o lagos, lagunas o esteros;</p> <p>V.- Las de las corrientes constantes o intermitentes cuyo cauce, en toda su extensión o parte de ella, sirva de límite al territorio nacional, debiendo sujetarse el dominio de esas corrientes a lo que se haya establecido en tratados internacionales celebrados con los países limítrofes y, a falta de ellos, o en cuanto a lo no previsto, a lo dispuesto por esta ley;</p> <p>VI.- Las de toda corriente que directa o indirectamente afluyan a las enumeradas en la fracción V;</p> <p>VII.- Las que se extraigan de las minas, con la limitación señalada en el artículo 10;</p> <p>VIII.- Las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de propiedad nacional y, en general, todas las que nazcan en terrenos de dominio público;</p> <p>IX.- Las subterráneas cuyo alumbramiento no se haga por medio de pozos; y</p> <p>X.- Las aguas pluviales que discurran por barrancos o ramblas cuyos cauces sean de dominio público.</p> <p>“... Toda concesión de aprovechamiento de aguas pública se entenderá hecha, aunque no se diga expresamente, sin perjuicio de tercero de mejor derecho y dejando a salvo los de</p>	

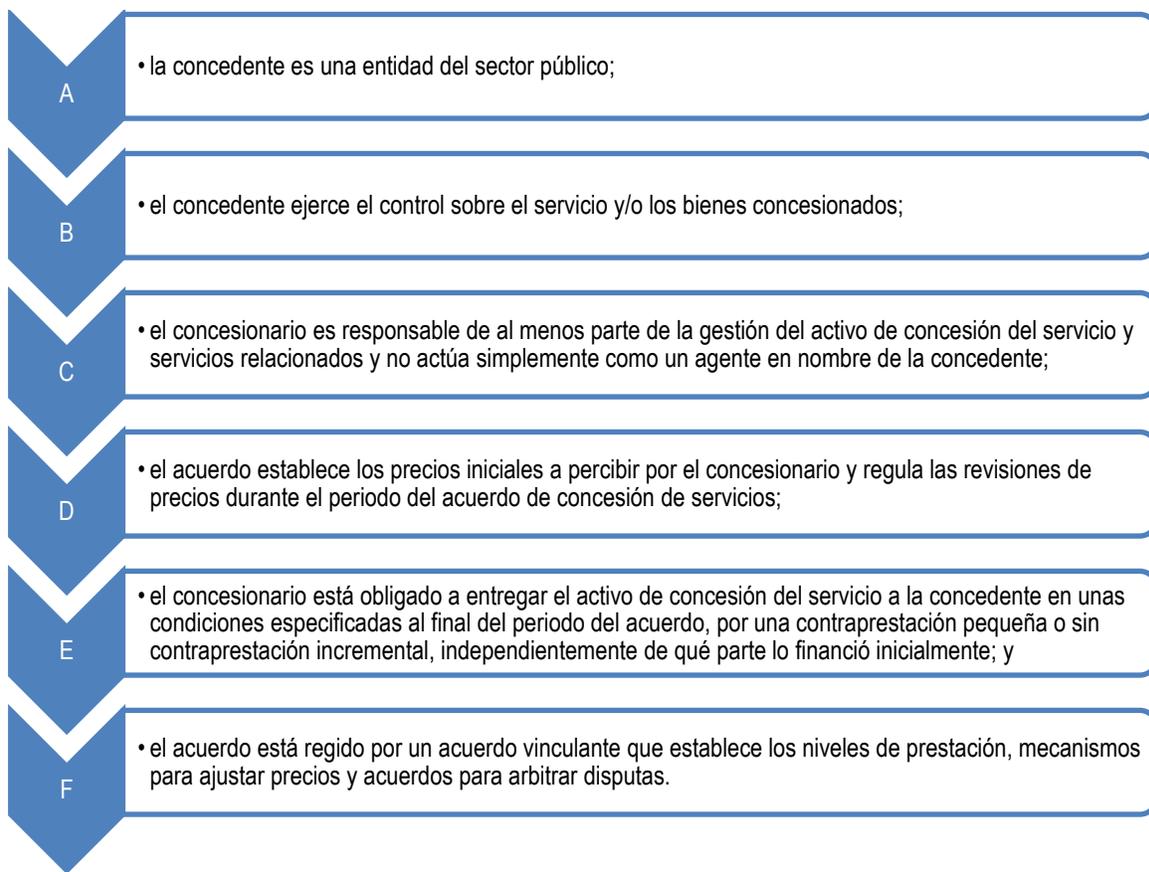
Bienes	Ley Nacional	Concepto	NICSP
		particulares en el orden que determina el artículo 27. La duración de las concesiones se determinará, en cada caso, según las circunstancias y se fija como límite máximo el término de treinta años.”	
	Ley Marco de Concesión para el Aprovechamiento de las Fuerzas Hidráulicas para la Generación Hidroeléctrica Ley N° 8723	La presente Ley establece el marco regulatorio para otorgar concesiones para el aprovechamiento de las fuerzas hidráulicas que puedan obtenerse de las aguas de dominio público del territorio nacional, al amparo de lo dispuesto en el inciso 14) del artículo 121 de la Constitución Política para la generación hidroeléctrica.	
Propiedades Planta y Equipo	Ley General de Concesión de Obras Públicas con Servicios Públicos N° 7762 y Reglamentos Decretos ejecutivos 27098-MOPT y 31836-MOPT	Esta ley regula los contratos de concesión de obras públicas y de obras con servicios públicos. Para los efectos de esta ley se definen los siguientes conceptos: a) Concesión de obra pública: contrato administrativo por el cual la Administración concedente encarga a un tercero, el cual puede ser persona pública, privada o mixta, el diseño, la planificación, el financiamiento, la construcción, la conservación, ampliación o reparación de cualquier bien inmueble público, a cambio de contraprestaciones cobradas a los usuarios de la obra o a los beneficiarios del servicio o de contrapartidas de cualquier tipo pagadas por la Administración concedente.	Activos de Concesión de Servicio
		Concesión de obra con servicio público: contrato administrativo por el cual la Administración encarga a un tercero, el cual puede ser persona pública, privada o mixta, el diseño, la planificación, el financiamiento, la construcción, conservación, ampliación o reparación de cualquier bien inmueble público, así como su explotación, prestando los servicios previstos en el contrato a cambio de contraprestaciones cobradas a los usuarios de la obra o a los beneficiarios del servicio o de	Concesión de Servicios y Activos de Concesión de Servicio

Bienes	Ley Nacional	Concepto	NICSP
		<p>contrapartidas de cualquier tipo pagadas por la Administración concedente.</p> <p>Bienes: ferrocarriles, las ferrovías, los muelles y los aeropuertos internacionales.</p>	
	<p>Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa Decreto Ejecutivo N° 33411-H</p>	<p>Concesión de instalaciones públicas. Para alcanzar un mejor cumplimiento del fin público a que está afecta una instalación, la Administración Pública podrá, mediante licitación pública darla en concesión a personas físicas o jurídicas, con el objeto de que la exploten en la prestación de un servicio complementario del respectivo fin público, a cambio de un precio que se determinará a través del concurso respectivo.</p> <p>Dentro de las condiciones contractuales se deberán considerar los aportes de la Administración, como electricidad, agua, insumos, bienes muebles y utensilios. El concesionario tiene prohibido dar a esos bienes y materiales otros usos comerciales ajenos a la prestación del servicio, caso contrario se tendrá como una causal de resolución contractual.</p>	<p>Concesión de Servicios</p>
	<p>Ley 9635 de fortalecimiento de las Finanzas Públicas</p>		

En el cuadro se evidencia que los rubros que afectará Costa Rica para el registro de las Concesiones son, fundamentalmente: **Recursos Naturales y Propiedades, Planta y Equipos.**

4.7.2. Características

Son características comunes de un acuerdo de concesión de servicios:



El PGCN con el sustento de la CINIF 12 complementa dichas características con las siguientes:



El concesionario está obligado a:

Prestar el servicio a quien se lo requiera;

Entregar a la entidad gubernamental, al finalizar la concesión, los activos recibidos al inicio del acuerdo, en las condiciones contractuales acordadas;

Pagar a la entidad gubernamental un canon por el uso de dichos bienes y la explotación del servicio.

4.7.3. Contabilidad “espejo”

El siguiente cuadro muestra la relación entre las NICSP (para el concedente) y las NIIF- CINIIF (para el concesionario), ambas Normas son compatibles, conformando una contabilidad en espejo:

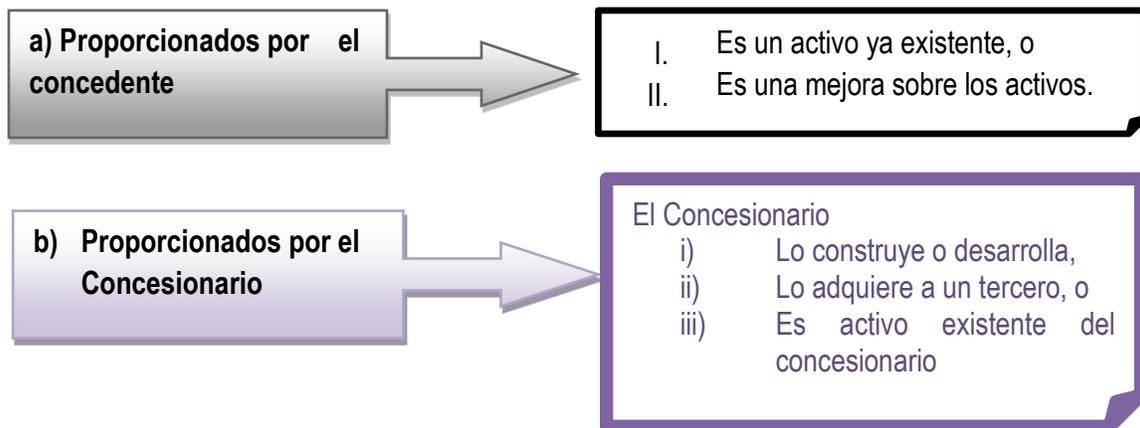
Acuerdo de Concesión de Servicios			
NICSP 32 y otras NICSP		CINIIF 12	
Conceptos	Concedente	Concepto	Concesionario
Activos de la Concesión de Servicio	Bienes Concesionados: <ul style="list-style-type: none">• Propiedades, planta y equipos concesionados• Activos biológicos concesionados• Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados• Recursos naturales concesionados	Activos de la Concesión de Servicio	Activo Intangible

Acuerdo de Concesión de Servicios			
NICSP 32 y otras NICSP		CINIIF 12	
Conceptos	Concedente	Concepto	Concesionario
	<ul style="list-style-type: none"> • Bienes intangibles concesionados • Bienes concesionados en proceso de producción 		
Pasivos	<ul style="list-style-type: none"> • Pasivos Financieros • Pasivos Diferidos • Pasivos 	Activos Financieros	<p>En la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción</p>
Activos	Activo contingente hasta tanto se tenga el control del activo.	Pasivo	<p>El Concesionario puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. <p>Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora, estas obligaciones</p>

Acuerdo de Concesión de Servicios			
NICSP 32 y otras NICSP		CINIIF 12	
Conceptos	Concedente	Concepto	Concesionario
			contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.
Activos Generadores de Efectivo que no son parte de los Activos de la concesión de servicios	Baja de: Propiedades, Planta y Equipo, Activos Intangibles, u Otros Baja de: Pasivo	Activos Generadores de Efectivos	Alta de: Propiedades, planta y equipo Baja de Cuentas a Cobrar
Otros Ingresos	Ingresos por Canon	Pasivos	Por los compromisos que ha asumido el concesionario por el pago de un canon de concesión

4.7.4. Activos de la Concesión

Los activos de la concesión pueden agruparse en dos categorías:



4.7.4.1. Reconocimiento del Activo de Concesión de Servicios

La NICSP N° 32 establece que la *concedente reconocerá como un activo de concesión de servicios* a:

- i. *un activo proporcionado por el concesionario y/o*
- ii. *una mejora de un activo ya existente en la concedente.*

Siempre que se den las siguientes condiciones:

Reconocimiento

(a) la concedente controla o regula que servicios debe proporcionar el concesionario con el activo, a quien debe proporcionarlos y a qué precio; y

Ejemplo

El control se puede generar a través de una entidad de gobierno que actué como: “organismo regularizador” y que controlé la concesión y la fijación de los precios de la concesión.

En la NICSP N° 32, el término “regular” se entiende que se aplica sólo en el contexto de los términos y condiciones específicas del acuerdo de concesión del servicio. Por ejemplo, un regulador de servicios ferroviarios puede determinar las tasas que se aplican a la industria ferroviaria en su conjunto. Conforme al marco legal existente en una jurisdicción, estas tasas pueden estar implícitas en el acuerdo vinculante

(b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo.

Reconocimiento

(a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el concesionario con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y

que dirige un acuerdo de concesión de servicios que involucra la provisión de transporte ferroviario o pueden estar específicamente referidas en él.

El control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del concesionario para vender o pignorar el activo y dar a la concedente un derecho continuado de uso durante todo el periodo del acuerdo de concesión del servicio. La participación residual en el activo es el valor actual estimado del activo al final de su vida económica y que estuviese en las condiciones esperadas al final del periodo del acuerdo de concesión del servicio.

El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene tanto el grado de control descrito en el párrafo (a) como cualquier participación residual significativa en el activo, el concesionario está sólo gestionando el activo en nombre de la concedente, incluso aunque, en muchos casos, pueda tener una amplia discrecionalidad gerencial.

Ejemplo

El control se puede generar a través de una entidad de gobierno que actué como: “organismo regularizador” y que controla la concesión y la fijación de los precios de la concesión.

En la NICSP N° 32, el término “regular” se entiende que se aplica sólo en el contexto de los términos y condiciones específicas del acuerdo de concesión del servicio. Por ejemplo, un regulador de servicios ferroviarios puede determinar las tasas que se aplican a la industria ferroviaria en su conjunto. Conforme al marco legal existente en una jurisdicción, estas tasas pueden estar implícitas en el acuerdo vinculante que dirige un acuerdo de concesión de servicios

que involucra la provisión de transporte ferroviario o pueden estar específicamente referidas en él.

(b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo.

El control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del concesionario para vender o pignorar el activo y dar a la concedente un derecho continuado de uso durante todo el periodo del acuerdo de concesión del servicio. La participación residual en el activo es el valor actual estimado del activo al final de su vida económica y que estuviese en las condiciones esperadas al final del periodo del acuerdo de concesión del servicio.

El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene tanto el grado de control descrito en el párrafo (a) como cualquier participación residual significativa en el activo, el concesionario está solo gestionando el activo en nombre de la concedente, incluso aunque, en muchos casos, pueda tener una amplia discrecionalidad gerencial.

Los activos de concesión también deberán cumplir con el reconocimiento de activos establecido por las NICSP donde se requiere que un *activo se reconozca sólo si:*

- i. es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicios futuros asociados con el elemento; y*
- ii. el costo o el valor razonable del elemento pueden ser medidos de forma fiable.*

4.7.4.2. Activo Existente del Concesionario

Si el acuerdo supone la utilización de un activo existente del concesionario (que no ha sido construido, desarrollado o adquirido) para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio, éste puede proporcionarlo. La concedente determinará si el activo cumple las condiciones de

reconocimiento; en cuyo caso reconoce el bien como un activo de concesión de servicios y lo contabiliza de acuerdo con lo establecido en la NICSP N° 32.

4.7.4.3. Activo Construido o Desarrollado por el Concesionario.

Si el acuerdo supone que el concesionario construirá o desarrollará el activo para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio y éste cumple con las condiciones de reconocimientos, la concedente reconocerá y medirá el activo de acuerdo con lo establecido en la NICSP N° 32.

4.7.4.4. Activo Existente de la Concedente

El acuerdo puede implicar un activo existente de la concedente:

Ejemplo

- a) *al que la concedente da acceso al concesionario para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio; o* **Activos de la concesión**, por ejemplo, la concesión de las autopistas, donde el activo es el camino.
- b) *al que la concedente da acceso al concesionario con la finalidad de generar ingresos como compensación por el activo de concesión del servicio.* **Activos que no son de la concesión**, por ejemplo, las estaciones de servicio que están dentro de la traza de la autopista

4.7.4.5. Registro Contable de los Activos de Concesión

Contablemente la concedente deberá:

- a) **Reclasificar los activos existentes** utilizados en el acuerdo de concesión de servicios en las siguientes cuentas contables, según sea el caso:

 **1.2.6.00.00.00.0 Bienes Concesionados**

- ✚ 1.2.6.01.00.00.0 Propiedades, planta y equipo concesionados
- ✚ 1.2.6.03.00.00.0 Activos biológicos concesionados
- ✚ 1.2.6.04.00.00.0 Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados
- ✚ 1.2.6.06.00.00.0 Recursos naturales concesionados
- ✚ 1.2.6.08.00.00.0 Bienes intangibles concesionados
- ✚ 1.2.6.99.00.00.0 Bienes concesionados en proceso de producción

- b) **Reconocer como un activo de concesión de servicios las mejoras** realizadas sobre un activo existente de la concedente.
- c) **Reconocer los activos de concesión entregados por el concesionario**, tanto sea activos del concesionario, como los construidos o desarrollados por este para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio, imputándolas en las siguientes cuentas contables, según sea el caso:

✚ **1.2.6.00.00.00.0 Bienes Concesionados**

- ✚ 1.2.6.01.00.00.0 Propiedades, planta y equipos concesionados
- ✚ 1.2.6.03.00.00.0 Activos biológicos concesionados
- ✚ 1.2.6.04.00.00.0 Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados
- ✚ 1.2.6.06.00.00.0 Recursos naturales concesionados
- ✚ 1.2.6.08.00.00.0 Bienes intangibles concesionados
- ✚ 1.2.6.99.00.00.0 Bienes concesionados en proceso de producción

- d) Se aplicarán las pruebas de deterioro de valor a las Propiedades, Planta y Equipo, Activos Intangibles y Activos Biológicos, según resulte apropiado, se remitirá a la NICSP N° 21 “*Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*” o a la NICSP N° 26 “*Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*”, según proceda, para determinar si cualquiera de los indicadores de deterioro ha surgido bajo tales circunstancias.
- e) Cuando el bien no cumpla ya las condiciones para ser reconocido como activos de servicio de concesión, la concedente seguirá los principios de baja en cuentas de la NICSP N° 17 “*Propiedades, Planta y Equipo*” o la NICSP N° 31 “*Activos Intangibles*”, o las establecidas en el PGCN, según resulte apropiado.

4.7.4.6. Medición Inicial

- ✚ La reclasificación de activos existentes de la concedente a activos de servicios de la concesión se valorará según sus respectivas Normas, NICSP N° 17, NICSP N° 31, NICSP N° 27 y las establecidas en el PGCN o en las Políticas Contables Particulares a definir por el Órgano Rector para los Recursos Naturales.
- ✚ Los activos de servicios de la concesión, entregados por el concesionario y que cumplan las condiciones de reconocimiento serán dados de alta en el activo de la concedente por **el Valor Razonable**.
- ✚ Las mejoras de un activo existente de la concedente, cuando generen beneficios económicos futuros o potencial de servicio serán, dadas de alta en el activo de la concedente por el **Valor Razonable**.

4.7.4.7. Valor Razonable de un Activo de Concesión de Servicio

El valor razonable se utiliza para determinar el costo de un activo de concesión de servicios construido o desarrollado o el costo de cualquier mejora de activos existentes, en el reconocimiento inicial. La determinación del valor razonable del activo en el reconocimiento inicial es:

- i. Por los pagos que hace la concedente al concesionario, el valor razonable en el reconocimiento inicial del activo representa la parte de los mismos pagados al concesionario por el activo.
- ii. Si la concedente no efectúa pagos al concesionario por el activo, el bien se contabiliza de la misma forma que un intercambio sin contraprestación según lo establecen las NICSP N° 17, la NICSP N° 31, NICSP N° 27 y las establecidas en el PGCN o en las Políticas Contables Particulares a definir por el Órgano Rector para los Recursos Naturales.

4.7.4.8. Medición Posterior de los Activos de Concesión de Servicios

Tras el reconocimiento o reclasificación inicial, los activos de concesión de servicios deben contabilizarse como una clase separada de activos de acuerdo con las NICSP N° 17, NICSP N° 31,

NICSP N° 27 y las establecidas en el PGCN o en las Políticas Contables Particulares a definir por el Órgano Rector para los Recursos Naturales, según proceda.

Se aplicarán las pruebas de deterioro de valor a las Propiedades, Planta y Equipo, Activos Intangibles y Activos Biológicos, según resulte apropiado y se remitirá a la NICSP N° 21 “*Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*” o a la NICSP N° 26 “*Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*”, según proceda, para determinar si cualquiera de los indicadores de deterioro ha surgido bajo tales circunstancias.

4.7.4.9. Compensación

Dependiendo de los términos del acuerdo de concesión del servicio, la concedente puede compensar al concesionario por el activo de concesión del servicio y la provisión del servicio mediante combinaciones de:

- a) pagos realizados (por ejemplo, efectivo) al concesionario;
- b) compensación al concesionario, por otros medios, tales como:
 - i. permitir al concesionario el derecho a obtener ingresos de terceros por el uso del activo de concesión del servicio; o
 - ii. permitir al concesionario el acceso a otro activo generador de ingresos, distinto del activo de concesión del servicio, para su uso.

a) Pagos realizados al concesionario

Los pagos realizados por la concedente al concesionario por el activo de concesión del servicio pueden ser:

1. *Pagos Separados, cuando se asigna la parte correspondiente al pago por los activos recibidos y los asignados al servicio prestado, o*
2. *Pagos Inseparables.*

Pagos Separados

Un acuerdo de concesión de servicios puede ser separable en una variedad de circunstancias, incluyendo, entre otras, las siguientes:

- a) se identifican una parte de una corriente de pagos que varía de acuerdo con la disponibilidad del activo de concesión del servicio y otra parte que varía de acuerdo con el uso o rendimiento de ciertos servicios;
- b) diferentes componentes del acuerdo de concesión del servicio se ejecutan en periodos diferentes o pueden terminarse separadamente. Por ejemplo, un componente individual del servicio puede terminarse sin afectar a la continuación del resto del acuerdo; o
- c) diferentes componentes del acuerdo de concesión del servicio pueden renegociarse de forma separada. Por ejemplo, un componente del servicio tiene mercado activo y parte o la totalidad de los incrementos o reducciones del costo se pasan a la concedente, de forma que puede identificarse la parte del pago de la concedente que se relaciona específicamente con ese servicio.

Pagos inseparables

Si el componente de activo y de servicio de los pagos de la concedente al concesionario no son separables, el valor razonable se determina utilizando técnicas de estimación. Por ejemplo, una concedente puede estimar los pagos relativos al activo por referencia al valor razonable de un activo comparable en un acuerdo que no contenga otros componentes, o estimando los pagos para los otros componentes en el acuerdo de concesión del servicio por referencia a acuerdos comparables y entonces deducir esos pagos de los pagos totales según el acuerdo.

b) Otras formas de compensación

Si el concedente permite al concesionario el acceso a otro activo generador de ingresos, distinto del activo de concesión del servicio, para que éste lo pueda usar y obtener ingresos, es una transacción sin contraprestación monetaria y, en este caso, se deberá seguir lo que establecen las NICSP N° 17, NICSP N° 31, NICSP N° 27 y las establecidas en el PGCN o en las Políticas Contables Particulares a definir por el Órgano Rector para los Recursos Naturales.

Las NICSP reconocen que algunos activos pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios; o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, concretamente se refiere al intercambio de un activo no monetario por otro, como, por ejemplo:

- la NICSP N° 17, establece en el párrafo 38: *El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando una entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado”.*
- la NICSP N° 31, *“El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado”.*

Cuando se concede al concesionario el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio, u otro activo generador de ingresos, o recibe una compensación no monetaria de la concedente, la concedente no incurre directamente en un costo por adquirir el activo de concesión del servicio. Estas formas de compensación pretenden compensar al concesionario por el costo del activo de concesión del servicio y por utilizarlo durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio. La concedente, por lo tanto, necesita medir inicialmente el componente del activo por su valor razonable.

4.7.4.10. Reconocimiento y Medición de Pasivos

La concedente reconocerá un pasivo solo cuando reconozca un activo de concesión de servicio que cumpla con las condiciones de reconocimiento establecidas. La naturaleza del pasivo reconocido difiere según sea si el concedente hace el pago al concesionario directamente o si el mismo no es directo.

Cuando la concedente tiene una obligación incondicional de pago al concesionario, la misma puede consistir en:

- a. Pagos por importes específicos o cuantificables; o

- b. Pagos por reconocimiento del déficit existente entre los importes recibidos por el concesionario de los usuarios del servicio y el importe garantizado por el concedente en el acuerdo de concesión.

4.7.4.11. El Modelo del Pasivo Financiero

Si la concedente tiene una obligación incondicional de efectuar series predeterminadas de pagos al concesionario, **el pasivo es considerado un pasivo financiero** tal y como se regulan por la NICSP N° 29 “*Instrumentos Financieros – Reconocimientos y Medición*”.

Si la **concedente proporciona una compensación** al concesionario por el costo del activo de concesión de servicios y por la provisión del servicio en forma de series predeterminadas de pagos, un importe que pertenece al activo se reconocerá como un pasivo. Este pasivo no incluye la carga financiera y los cargos por los servicios proporcionados por el concesionario.

Cualquier pago realizado por la concedente en forma adelantada por el activo de concesión del servicio reconocido, será contabilizado como un crédito por anticipos de pagos, a las siguientes cuentas contables de corto y largo plazo:

- ✚ 1.1.3.00.00.00. **Cuentas a Cobrar a corto plazo**
- ✚ 1.1.3.09.00.00. Anticipos a corto plazo
- ✚ 1.1.3.09.01.00. Anticipos al Sector Privado c/p
- ✚ 1.2.3.00.00.00. **Cuentas a Cobrar a largo plazo**
- ✚ 1.2.3.09.00.00. Anticipos a largo plazo
- ✚ 1.2.3.09.01.00. Anticipos al Sector Privado l/p

La **carga financiera** reconocida en el pasivo del concedente se determina basándose en el costo de capital específico del concesionario para el activo de concesión del servicio, si es practicable determinarlo. Si no es practicable determinarlo, se utilizará:

- la tasa implícita en el acuerdo específico para el activo de concesión del servicio,
- la tasa de interés incremental del préstamo de la concedente, u
- otra tasa apropiada a los términos y condiciones del acuerdo.

Cuando la concedente tenga que estimar la tasa, lo podrá hacer por con referencia a la tasa que se esperaría en la adquisición de un activo similar (por ejemplo, un arrendamiento de un activo similar, en una ubicación similar y por un plazo similar).

La estimación de la tasa debe ser revisada junto con:

- a) el valor presente de los pagos;
- b) el valor razonable asumido del activo; y
- c) el valor residual asumido, para asegurar que todas las cifras son razonables y congruentes entre sí.

La carga financiera relativa al pasivo en un acuerdo de concesión de servicios se presentará de forma congruente con otras cargas financieras de acuerdo con la NICSP N° 28 "*Instrumentos Financieros Presentación*", la NICSP N° 29 "*Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición*" y la NICSP N° 30 "*Instrumentos Financieros Información a Revelar*".

El **componente de servicios, proporcionados por el concesionario** en materia de pagos es normalmente reconocido de manera uniforme a lo largo del plazo del acuerdo de concesión del servicio, porque este modelo de reconocimiento corresponde mejor a la prestación del servicio.

En los casos en que **los gastos específicos requieran ser compensados por separado** y su calendario sea conocido, tales gastos se reconocerán a medida que se incurra en ellos.

- a) los **cargos por financiamiento** del pasivo reconocido al concesionario;
- b) los **cargos por servicios prestados** por el concesionario, a los que esté obligado el concedente, según lo estipulado en el acuerdo de concesión;
- c) el **eventual déficit** entre los importes recibidos por el concesionario de los usuarios del servicio público y cualquier otra cantidad determinada o determinable, según lo estipulado en el acuerdo de concesión.

4.7.4.12. Modelo de la Concesión de un Derecho al Concesionario

Cancelación por cobrar ingresos por el uso por parte de los terceros:

Es el caso de una concedente que compensa al concesionario por los activos de concesión del servicio y por la prestación de los servicios recibidos otorgándole el derecho de cobrar ingresos por el uso por parte de los terceros del activo de concesión del servicio (ejemplo pago de peaje). El concedente no reconocerá dicho ingreso inmediatamente, sino que en su lugar reconoce un pasivo por la parte del ingreso todavía no acumulado (o devengado).

Cancelación por compensación por el suministro de un activo generador de ingresos:

Si la concedente compensa al operador por el activo de concesión del servicio y por el servicio, mediante el suministro de un activo generador de ingresos distinto del activo de concesión de servicios, se reconocerá un ingreso y se reducirá el pasivo reconocido. En estos casos, la concedente también considerará los requerimientos de baja en cuentas establecidos en las NICSP y en el PGCN.

Cancelación mixta:

Cuando la concedente cancela al concesionario pagos mixtos, por el activo de concesión del servicio, los mismos pueden ser mediante:

Pagos Mixtos	Contabilización de Pasivos en forma separada	Reconocimientos
parte de una serie predeterminada de pagos	Pasivo financiero	

parte otorgando el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros	Pasivo diferido	Valor Razonable de la contraprestación pagada o por pagar.
parte mediante la entrega de un activo generador de ingresos	Pasivo	

4.7.4.13. Medición Posterior de los Pasivos de la Concesión

El pasivo se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe reconocido inicialmente más la carga financiera sobre ese importe utilizando el método del interés efectivo menos los reembolsos.

4.7.4.14. Otros Ingresos

El concesionario puede compensar a la concedente por el acceso al activo de concesión de servicios proporcionándole una serie de entradas predeterminadas de recursos, incluyendo las siguientes:

- a. un pago por adelantado o una corriente de pagos;
- b. cláusulas de reparto de ingresos;
- c. una disminución de una serie predeterminada de pagos que se requiere que la concedente haga al concesionario; y
- d. pagos por alquiler por proporcionar al operador acceso a un activo generador de ingresos.

Los compromisos de compensación a la concedente serán contabilizados por ésta como un ingreso de la concesión y se imputará al rubro:

4.5.2.02.00.00 Ingresos por Concesiones

Cuando el concedente reciba un pago, cualquiera sea su característica, que el concesionario proporciona en forma adelantada, se reconocerá como un pasivo hasta que se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso.

Métodos Alternativos para Reconocer los Ingresos

No obstante, dada la variada naturaleza de los tipos de activos que pueden usarse en los acuerdos de concesión de servicios y el número de años durante los que operan los acuerdos, puede ser más apropiado aplicar métodos alternativos para reconocer los ingresos asociados con las entradas especificadas en el acuerdo vinculante, que reflejen mejor el consumo económico del concesionario de su acceso al activo de concesión del servicio o el valor temporal del dinero. Por ejemplo, un método de anualidades que aplique un factor de interés compuesto que reconozca de forma más uniforme un ingreso sobre una base descontada, en lugar de sobre una base nominal, puede ser más apropiado para un acuerdo de concesión de servicios cuyo plazo se extiende durante varias décadas.

Reparto de Ingresos

Para los acuerdos de concesión de servicios según los cuales se concede al concesionario el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión del servicio, el ingreso se relaciona con el flujo de entrada de beneficios económicos recibidos a medida que se proporcionan los servicios y, por lo tanto, se reconocerá con los mismos criterios con que se reduce el pasivo. En estos casos, la concedente negociará a menudo con el concesionario incluir en el acuerdo una cláusula de reparto de ingresos. El reparto de ingresos como parte de un acuerdo de concesión de servicios puede basarse en todos los ingresos acumulados (o devengados) por el concesionario, o en ingresos por encima de cierto umbral, o en ingresos por encima de los que necesita el concesionario para obtener una determinada tasa de rendimiento.

4.7.4.15. Otros Pasivos, Compromisos, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Los acuerdos de concesión de servicios pueden incluir varias formas de **garantías financieras**, para ambas partes, por ejemplo, el concedente puede solicitar una **garantía de cumplimiento** al concesionario sobre el compromiso de la construcción o mejora de un activo de la concesión o el

concesionario puede pedir al concedente una **garantía de rendimiento** (por ejemplo, garantía de las corrientes de ingresos mínimos, incluyendo compensación por déficits).

Ciertas garantías realizadas por una concedente pueden cumplir con la definición de un **contrato de garantía financiera**. La concedente determinará si las garantías hechas por la concedente como parte de un acuerdo de concesión de servicios cumplen la definición de un contrato de garantía financiera y **aplicará la NICSP N° 28, la NICSP N° 29 y la NICSP N° 30 al contabilizar la garantía**. Si la garantía es un contrato de seguro, la concedente puede elegir aplicar la normativa contable nacional que trate los contratos de seguro.

Las garantías y compromisos que no cumplen los requerimientos de la NICSP N° 28 y la NICSP N° 29 relativos a los contratos de garantías financieras o que no son contratos de seguro **se contabilizarán de acuerdo con la NICSP N° 19 “Provisiones, activos y pasivos contingentes”**.

4.8. Determinación de la Participación en el Patrimonio de las Entidades.

Cuando una entidad tenga participaciones en los activos netos / patrimonio de otra entidad, se reconocerán como parte integrante de sus activos, conforme lo estipulado en el Capítulo V: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activo*, de las “Políticas Contables Generales sustentadas en NICSP” del PGCN, a saber:

- **participaciones que exterioricen la existencia de control, control conjunto o influencia significativa sobre otras entidades:** serán medidas por el método de la participación, reconociéndose como parte integrante del rubro 1.2.7 “Inversiones Patrimoniales – Método de participación”;
- **participaciones y/o tenencias de instrumentos de patrimonio de otra entidad que no cumplan con lo indicado en el punto anterior:** serán medidas como instrumentos financieros, reconociéndose como parte integrante del rubro 1.2.2 “Inversiones a largo plazo”.

Si bien los aspectos referidos a la medición y reconocimiento de las participaciones en el patrimonio de otras entidades están desarrollados en el PGCN y su aplicación es permanente, es decir que en todos los períodos debe efectuarse una nueva evaluación del carácter de cada participación, medirse

y reconocer las diferencias resultantes. Es de particular relevancia que a la fecha de adopción de NICSP dichas participaciones se encuentren no sólo correctamente medidas, sino además integralmente reconocidas en los EEFF de las entidades participantes o inversoras.

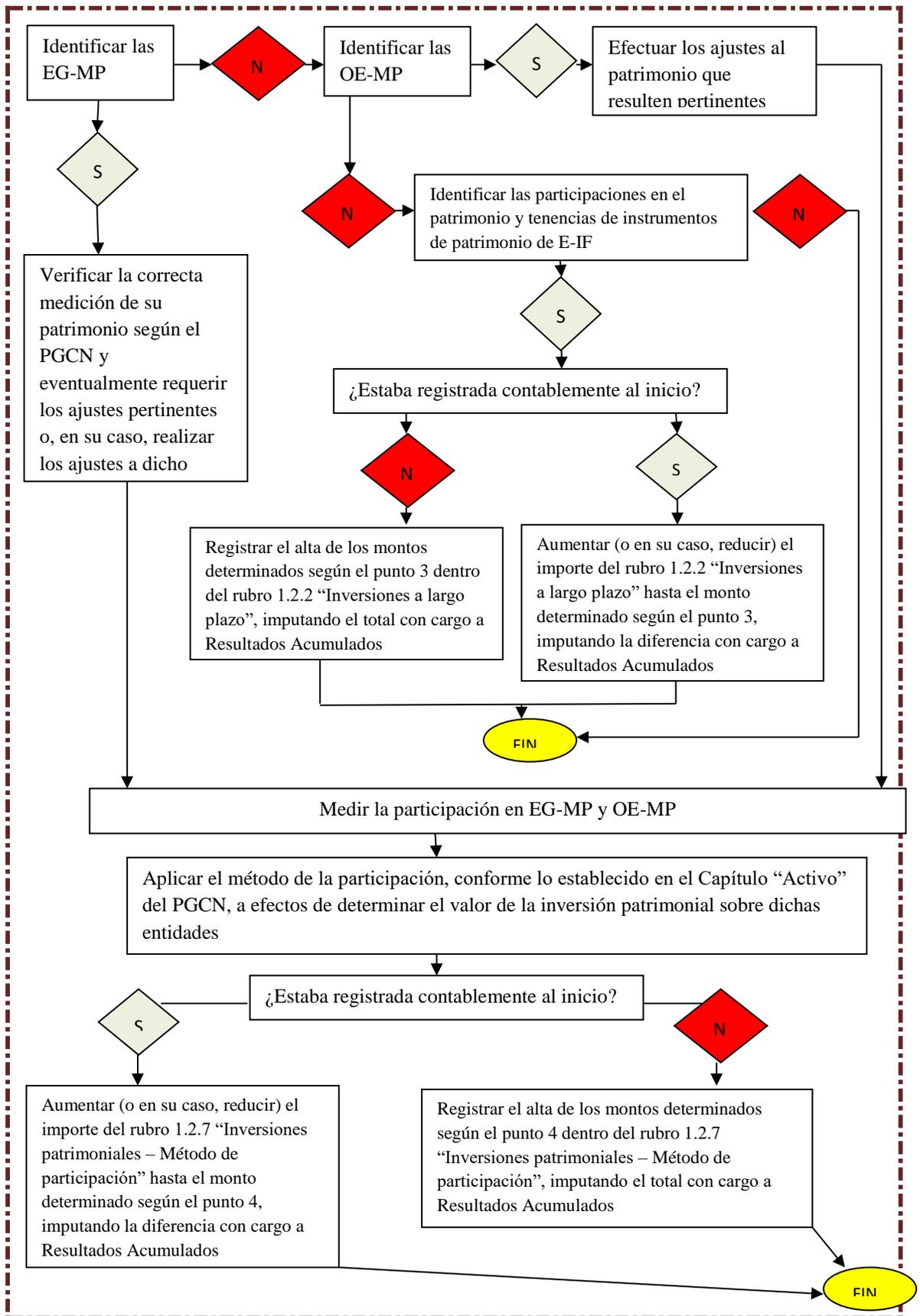
La problemática vinculada a la medición de los componentes del Patrimonio, incluido particularmente el Capital, se encuentra desarrollada en el Capítulo VI: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo*, de las “Políticas Contables Generales sustentadas en NICSP” del PGCN. Siendo el PGCN aplicable a todas las entidades gubernamentales, resulta de vital importancia la correcta medición del patrimonio, no sólo a efectos de la correcta elaboración de los EEFF individual de cada entidad, sino así también para la elaboración de los EEFFC de las entidades que acusan control, control conjunto o influencia significativa respecto de otras entidades gubernamentales.

Cabe destacar que la existencia de control, control conjunto o influencia significativa sobre otra clase de entidades, no está sujeta a la problemática de medición de los componentes del Patrimonio desarrollada en el PGCN y referida en el párrafo anterior (por ejemplo: empresas públicas, entidades financieras, tenencia accionaria de empresas privadas, etc).

No encontrándose reconocidas (o encontrándose parcial y/o incorrectamente reconocidas) en los EEFF de las entidades las participaciones en los patrimonios de otras, se requiere definir el mecanismo por el cual se procederá al reconocimiento inicial (por lo general: al reconocimiento por primera vez) de dichas participaciones y tenencias de instrumentos de patrimonio de otras entidades.

Por lo expuesto, deberán realizarse una serie de tareas, las que se exponen en el siguiente flujograma, teniendo en cuenta las siguientes referencias:

- **EG-MP**: entidades gubernamentales sobre las que se tenga control, control conjunto o influencia significativa
- **OE-MP**: otras entidades sobre las que se tenga control, control conjunto o influencia significativa
- **E-IF**: entidades (todas) respecto de las cuales no exista control, ni control conjunto ni influencia significativa



Una vez finalizadas las tareas descritas en el cuadro anterior, el tratamiento de evolución de las Inversiones así reconocidas estará sujetas a las Normas y Políticas desarrolladas en el Capítulo V: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activo.*, del apartado “Políticas Contables Generales sustentadas en NICSP del PGCN.

Capítulo 5 – Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) – Disposiciones Transitorias

Definiciones.

Fecha de adopción de las NICSP

- Fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez.

Es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. En el año 2021, se publica y oficializa la versión NICSP 2018

Primeros estados financieros conforme a las NICSP

- Son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con la NICSP 33

Solo puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se presente o revele en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP, a menos que cumplan con todos los requerimientos de todas las NICSP aplicables.

Estado de situación financiera de apertura

- Es el estado de situación financiera de una entidad que adopta por primera vez las NICSP, conforme a las disposiciones que emita la Dirección General de Contabilidad Nacional.

Periodo de transición

- Es el periodo durante el cual un ente contable se encuentra en el proceso de implementación de las NICSP (brechas y planes de acción) antes de emitir la declaración explícita y sin reservas que requiere la NICSP 1.

Lo anterior antes de cumplir con las NICSP de base de acumulación (o devengo), y antes de poder hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP.

Estados financieros de transición conforme a las NICSP

- Son los estados financieros preparados por un ente contable en el proceso de implementación de las NICSP, considerando la labor complementaria en el cumplimiento de los planes de acción en las brechas de las normas que debe aplicar.

Lo anterior debido a que adoptó una o más exenciones transitorias de esta NICSP que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

5.1. Elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)

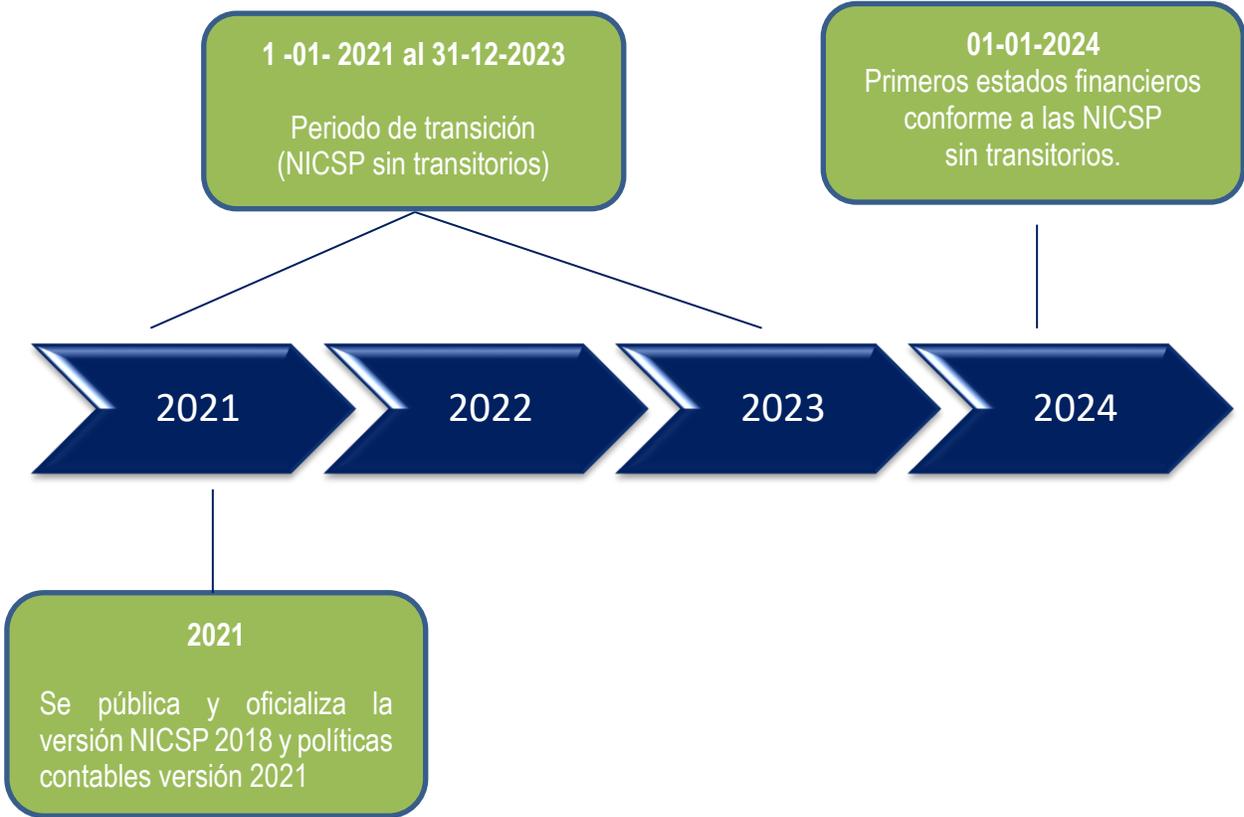
El estado financiero de apertura (ESFA) es el estado en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con el nuevo marco normativo; en él se determinan las cifras con las cuales se da inicio al proceso de transición a las NICSP.

El Balance de Apertura es el momento de inicio o el punto de partida del proceso de convergencia hacia las NICSP, este primer informe requiere una actividad que tiene una dinámica propia puesto que la información definitiva que será “ajustada hacia NICSP puede ser sujeta de ajustes y modificaciones entre el fin del periodo (diciembre 31) y la Emisión de Estados Financieros aprobados correspondientes al año anterior del periodo de transición.

Estos estados financieros son aquellos que se presentan en forma completa bajo las NICSP con destino a los usuarios interesados, la presentación de los estados financieros debe estar conforme con la NICSP 1, la importancia de determinar esta fecha radica en el hecho de que de ella dependerá la definición de la fecha de transición, tal como se indica a continuación.

El Balance de Apertura es el momento de inicio o el punto de partida del proceso de convergencia hacia las NICSP, determinar su efecto y presentación requiere conocimiento previo de la NICSP 33, la norma exige que la entidad cumpla con cada una de las NICSP vigentes en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros elaborados según las NICSP.

A continuación, diagrama de fechas.



Todas las disposiciones establecidas en las NICSP deberán aplicarse desde la fecha de la primera adopción de las mismas, excepto en relación a partidas que no hayan sido reconocidas como consecuencia de disposiciones transitorias de otras NICSP. No se requerirá aplicar las normas

relacionadas con la revelación de información de dichas partidas, hasta que las disposiciones transitorias hayan quedado sin efecto.

A pesar de la existencia de disposiciones transitorias en las NICSP, es recomendable que las entidades cumplan íntegramente con las NICSP tan pronto como les sea posible, a los efectos de acelerar la implementación final y ajustar los desvíos que eventualmente se vayan produciendo durante el proceso.

El presente capítulo se ha desarrollado bajo el mismo esquema utilizado para las “**Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables**”, continuando con la numeración del PGCN, de modo tal que las presentes normas de contabilidad de transición se identificarán con el número 9 (nueve).

5.1.1. Normas Generales y Políticas Contables del Estado de Situación Financiera de Apertura

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
9	1.		Adopción por primera vez	NICSP N° 33, Párrafo 4, 41,43.	
9	1	1	Medición	NICSP N° 33, Párrafo 64 GI3	

Esta Norma se aplicará desde la fecha en la que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo de transición. Esta Norma permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones y disposiciones transitorias que puedan afectar la presentación razonable. Cuando se apliquen estas disposiciones y

exenciones transitorias, se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele información sobre las disposiciones y exenciones transitorias adoptadas, y el progreso hacia la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).

La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) durante el periodo de transición.

Políticas Contables

1. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:

- a. inventarios (véase la NICSP 12);
- b. propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
- c. propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
- d. activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):
- e. instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
- f. activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

Antes de la adopción de esta la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP se habrá preparado adecuadamente para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo). Las guías del Estudio 14, Transición a la Base Contable de Acumulación (o Devengo): Guía para Gobiernos y Entidades Gubernamentales emitida por el IPSASB, podría ayudar a una entidad que

adopta por primera vez las NICSP a planificar su conversión a las NICSP de base de acumulación (o devengo). La exención proporcionada en la NICSP 33 no se verá, por ello, como una hoja de ruta completa para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), sino más bien la etapa final del proceso de adopción.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
9	2.		Fecha de adopción de las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo 10	
9	2	1	Reconocimiento	NICSP N° 33, Párrafo 5	

La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez. Es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Políticas Contables

1. Al final del periodo transitorio, una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del resto de NICSP de base de acumulación (o devengo) para afirmar que cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como requiere la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
-------------------	--	--	----------	---------------	---

9	3.		Primeros estados financieros conforme a las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo 11,29 FC14	NICSP 1 Párrafo 29 Marco Conceptual Capítulo 2
---	----	--	--	--	---

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede hacer una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

De acuerdo con el párrafo 29 de la NICSP 1 la presentación razonable se logra en casi todas las circunstancias cumpliendo con las NICSP aplicables. Para que una entidad que adopta por primera vez las NICSP señale la conformidad total con éstas, necesita cumplir con todos los requerimientos de las NICSP aplicables para asegurar que la información se presenta de forma que satisfaga las características cualitativas.

Al desarrollar los requerimientos del estado de situación financiera de apertura de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y al considerar las exenciones transitorias, el IPSASB remitió al objetivo de los estados financieros, establecidos en el Capítulo 2 del Marco Conceptual.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
9	4.		Estados financieros de transición conforme a las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo, 13, 77,36 G18	
9	4	1	Información comparativa	NICSP N° 33, Párrafo 77 y G18	

Los estados financieros de transición conforme a las NICSP son los estados financieros anuales en los que una entidad pasa a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y adopta ciertas exenciones de la misma que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
Reconocimiento y medición

Los estados financieros presentados durante el periodo de transición hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables, se denominarán "estados financieros de transición conforme a las NICSP".

Políticas contables

1. Se recomienda a una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa, la presentará de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 1.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del transitorio para la de adopción de las NICSP:

- a. inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);
- b. Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);
- c. Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);
- d. Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, Beneficios a los Empleados);
- e. Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27,
- f. Agricultura);
- g. Activos intangibles (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);

- h. Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente); y
- i. Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
9	5.	Estado de situación financiera de apertura en el momento de adopción de las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo, 20	

Excepto por lo señalado en los párrafos 36 a 134, una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá, en su estado de situación financiera de apertura:

- a. reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NICSP;
- b. no reconocer partidas como activos o pasivos si las NICSP no lo permiten;
- c. reclasificar partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio según las bases de contabilización anteriores, pero que, conforme a las NICSP son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de los activos netos/ patrimonio; y
- d. aplicar las NICSP al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
9	6.	Disposiciones transitorias.	NICSP N° 33, Párrafo, 36, 41, 43	

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la de adopción de las NICSP:

- a. inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);
- b. Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);
- c. Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);
- d. Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, Beneficios a los Empleados);
- e. Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27,
- f. Agricultura);
- g. Activos intangibles (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);
- h. Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente); y
- i. Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición).

En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).

La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) durante el periodo de transición.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
9	7.	Información a revelar	NICSP N° 33,	

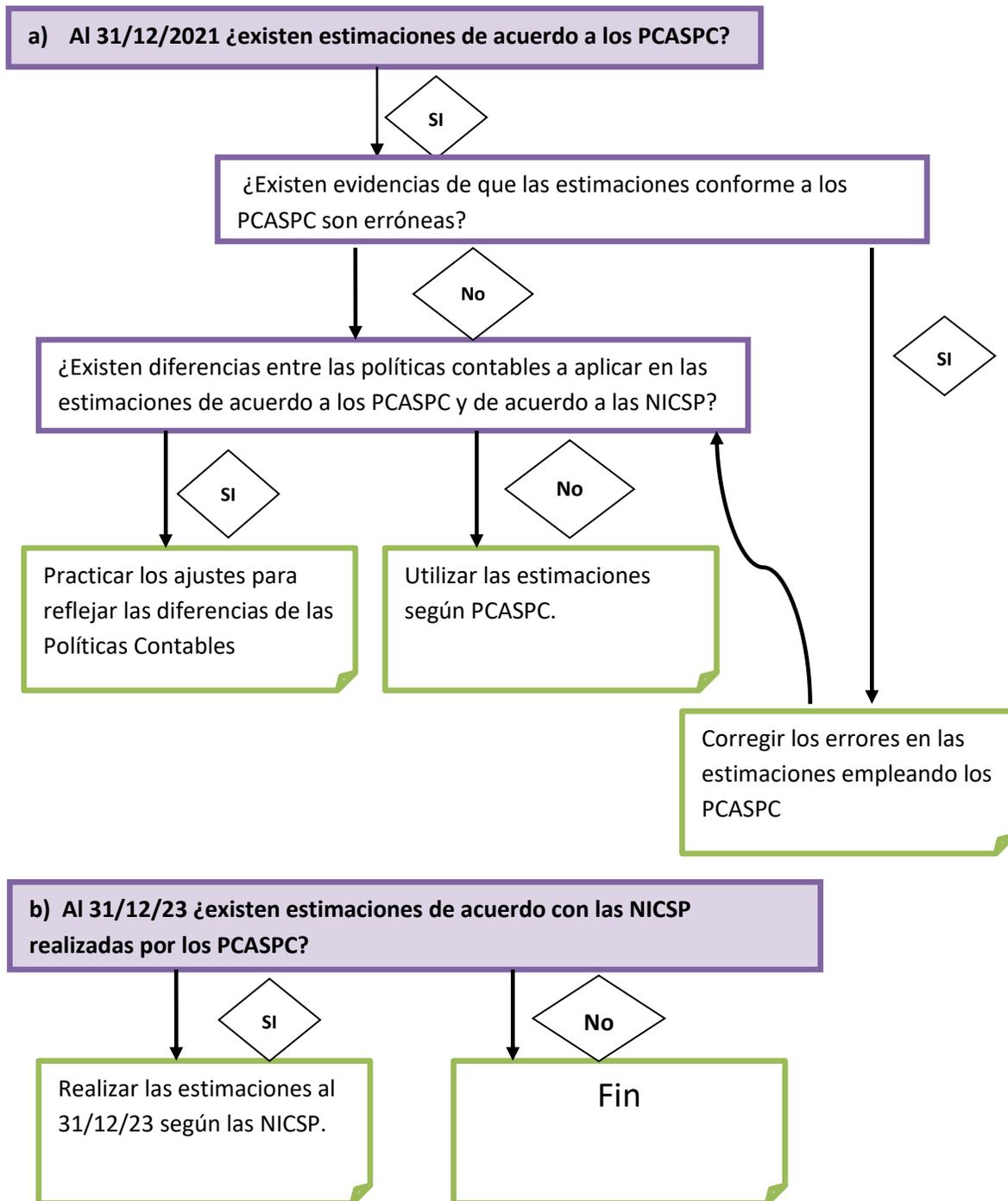
				Párrafo, 135,137	
--	--	--	--	-------------------------	--

Cronología – Adopción por primera vez de las NICSP (suponiendo que la entidad opta por aplicar la dispensa transitoria para el reconocimiento o medición de ciertos activos). Guía de Aplicación.

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP con estados financieros que cumplen con los requerimientos de esta NICSP, mientras aprovecha las exenciones y disposiciones transitorias que afectan la presentación razonable y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), realizará una declaración explícita y sin reservas de conformidad con esta NICSP en las notas a los estados financieros. Esta declaración se acompañará de una declaración de que los estados financieros no cumplen en su totalidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado las exenciones y disposiciones transitorias de esta NICSP que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en relación con activos, pasivos, ingresos o gastos, revelará:

- a. el progreso realizado hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de activos, pasivos, ingresos o gastos de acuerdo con los requerimientos de las NICSP aplicables;
- b. los activos, pasivos, ingresos o gastos que hayan sido reconocidos y medidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de las NICSP aplicables;
- c. los activos, pasivos, ingresos o gastos que no hayan sido medidos, presentados o revelados en el periodo sobre el que se informa anterior, pero que ahora se reconocen o miden, o presentan o revelan;
- d. la naturaleza e importe de cualquier ajuste reconocido durante el periodo sobre el que se informa; y
- e. una indicación de cómo y cuándo tiene intención de cumplir en su totalidad con los requerimientos de las NICSP aplicables.



1. Después de la fecha de transición a las NICSP, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones anteriores realizadas según los PCASPC. Dicha recepción de información será considerada nueva información, por lo cual no implicará ajustes, tal cual lo establece la NICSP N° 3 y la NICSP N° 14.

5.1.2. Disposiciones Transitorias

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	1.	Costos por Préstamos	NICSP N° 33, Párrafo 5	NICSP 5

El párrafo 36 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida los activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 para un periodo transitorio desde la fecha de adopción de las NICSP. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de éstas al mismo tiempo que la capitalización de los costos por préstamos cuando aplique el método alternativo permitido. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento o medición de activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, no se requiere que capitalice los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos con anterioridad al, o durante el, periodo de transición.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	2.	Costos por Préstamos	NICSP N° 33, Párrafo 5	NICSP 5

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio para no reconocer activos, no se requiere que aplique los requerimientos relacionados con los arrendamientos financieros hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	3.	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	NICSP N° 33, Párrafo 48	NICSP 19

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, no se requiere que reconozca o mida el pasivo relacionado con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y la restauración del lugar sobre el que se ubicó hasta que la exención de la NICSP 17 haya expirado o el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	4.	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	NICSP N° 33, Párrafo 51	NICSP 20

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele sus relaciones y transacciones con partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del transitorio para la adopción de las NICSP.

	Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
--	----------	---------------	------------

Política Contable				Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	5.		Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	NICSP N° 33, Párrafo 53 NICSP 35, 36

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida sus participaciones en otras entidades como una entidad controlada, asociada o negocio conjunto para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del transitorio para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	6.		Estados Financieros Consolidados	NICSP N° 33, Párrafo 55 NICSP 35

Según lo dispuesto en el párrafo 53, una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará estados financieros consolidados después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que presente estados financieros consolidados no se le requiere, sin embargo, eliminar todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención transitoria del párrafo 53 o del párrafo 55, no presentará los estados financieros como estados financieros consolidados hasta que:

- (a) las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y
- (b) sus participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos; o
- (c) se eliminen los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica (lo que tenga lugar primero).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	7.	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	NICSP N° 33, Párrafo 59	NICSP 36

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica el método de la participación al adoptar la NICSP 36, no se requiere que el inversor elimine su participación en el resultado (ahorro o desahorro) procedente de las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y su asociada o negocio conjunto para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	8.	Combinaciones del sector Público.	NICSP N° 33, Párrafo 62c	NICSP 40

Se aplica de forma prospectiva. Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ajustará los importes de plusvalía reconocidos como un resultado de una combinación del sector público que tuvo lugar con anterioridad a la aplicación de la NICSP 40.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	9.	Combinaciones del sector Público.	NICSP N° 33, Párrafo 77	NICSP 1

Información comparativa

Se recomienda a una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa, la presentará de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 1.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	10.	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	NICSP N° 33, Párrafo 92	NICSP 10

Hiperinflación grave

La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes:

no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y

- (a) no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	11.	Información Financiera por Segmentos	NICSP N° 33, Párrafo 97	NICSP 18

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente información segmentada para periodos sobre los que se informa que comiencen en la una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	12.	Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	NICSP N° 33, Párrafo 98	NICSP 21

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 21 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir los activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa

transitorio en las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 21, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	13.	Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	NICSP N° 33, Párrafo 101	NICSP 39

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36 deberá reconocer o medir todos los beneficios a los empleados en la fecha de adopción de las NICSP, a excepción de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	14.	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	NICSP N° 33, Párrafo 108	NICSP 26

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 26 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio en las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 26, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	15.	Contabilidad de coberturas	NICSP N° 33, Párrafo 117	NICSP 29

Como requiere la NICSP 29, una entidad que adopta por primera vez las NICSP, en la fecha de adopción de éstas, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero):

Medirá todos los derivados a valor razonable; y

- (a) eliminará todas las pérdidas y ganancias diferidas procedentes de derivados que hubiera registrado según su base contable anterior como si fueran activos o pasivos.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
10	16.	Analogía de Otras Partidas	NICSP N° 33, Párrafo 64	

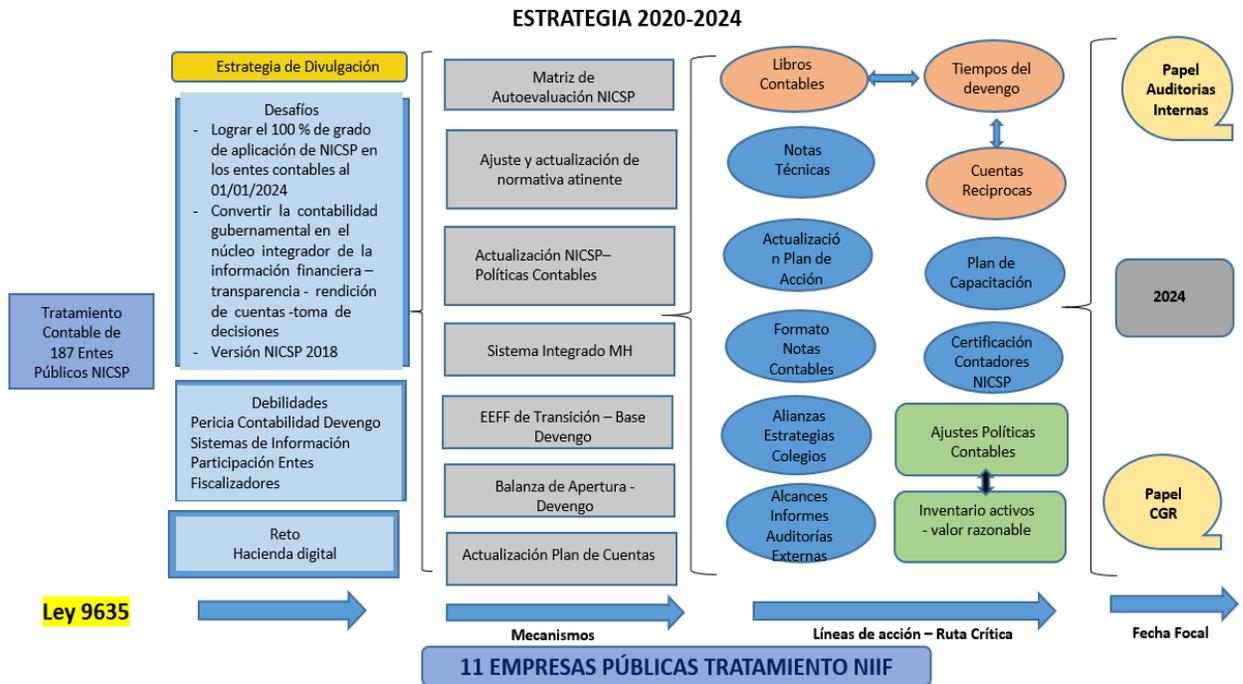
Uso del costo atribuido para medir activos o pasivos

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:

- (a) inventarios (véase la NICSP 12);
- (b) propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
- (c) propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
- (d) activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):
- (e) instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
- (f) activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

La DGCN deberá considerar las disposiciones dadas por los estándares internacionales de las NICSP en la versión adoptada, a su vez las Políticas Contables deben ser actualmente, y realizar los ajustes para que sean de aplicación obligatoria a inicio del periodo contable, posterior de su emisión.

Las Políticas Contables serán el marco de referencia considerando las particularidades del país, en donde las NICSP no puedan ajustarse al 100%. Estas particularidades deberán ser razonadas y justificadas técnicamente por parte de la Contabilidad Nacional.



CRONOGRAMA GENERAL DE ACTIVIDADES

Dado la situación actual como consecuencia de la pandemia, se hace necesario realizar evaluaciones periódicas de la estratégica con el fin de actualizarla de acuerdo con la gestión de recursos públicos y las posibilidades operativas y técnicas de los entes contables públicos.

ESTADO DE CONCILIACIÓN

Entidad:.....

(Millones de Colones)

Conciliación patrimonial PCASPC – NICSP	31/12/21	31/12/22	31/12/23
Total patrimonio según PCASPC	1.000	1.000	1.000
<i>Ajustes de cada período:</i>			
Propiedades, Planta y Equipos preexistentes dados de alta	150	200	50
Revalúo atribuido a Propiedades, Planta y Equipos	20	450	130
Ajustes en Instrumentos financieros	-	50	-
Ajustes por conversión inversiones externas.	10	190	70
Diferencia de resultados PCASPC/NICSP	30	500	500
Otros Resultados Integrales	10	20	20
<i>Total, de ajustes por adopción NICSP por cada período</i>	220	1.410	770
Total, Patrimonio según NICSP			3.400
Conciliación de Resultados PCASPC/NICSP			
Resultado según PCASPC	500	100	450
Variaciones en las depreciaciones de PP&E	-120	570	400
Variaciones en las depreciaciones de Activos Intangibles	-50	-	-5
Resultados por devengamiento de deuda pública	-40	-25	-15
Diferencia en el resultado por crecimiento biológico	240	-45	120
<i>Total, de ajustes por adopción NICSP por cada período</i>	30	500	500
<i>Otros Resultados Integrales</i>	10	20	20
<i>Total integral por adopción NICSP por cada período</i>	40	520	520
<i>Resultado de transición</i>	540	620	
Resultados según NICSP			970

5.1.3. Guías de Aplicación de las NICSP

La NICSP N° 3 “Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores”, en su párrafo 11 establece: “Las NICSP se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NICSP. Las guías que sean parte integrante de las NICSP serán de cumplimiento obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NICSP no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros”.

Las NICSP que contienen guías obligatorias son las siguientes:

- NICSP N° 26 – “Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo”
- NICSP N° 28 – “Instrumentos Financieros: Presentación”
- NICSP N° 29 – “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición”
- NICSP N° 30 – “Instrumentos Financieros: Información a Revelar”
- NICSP N° 31 – “Activos Intangibles”
- NICSP N° 32 – “Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente”
- NICSP N° 35 – “Estados Financieros Consolidados”
- NICSP N° 37 – “Acuerdos Conjuntos”
- NICSP N° 38 – “Información a Revelar Sobre Participaciones en otras entidades”
- NICSP 39 “Beneficios a empleados”
- NICSP 40 “Combinaciones en el Sector Público”

Tanto el PGCN como el presente Manual de Metodología hacen referencia a dichas Normas en la medida que amplíen los conceptos o brinden mayor claridad a los temas tratados, quedando al alcance de los usuarios la posibilidad de recurrir a las propias NICSP en caso de querer ampliar los conceptos.

5.1.4. Cronograma

Cronograma de Transitorios o exenciones

NICSP		Año 1	Año 2	Año 3
NICSP 1	Presentación de los estados financieros			
NICSP 5	Costos por préstamo			

NICSP 12	Inventarios			
NICSP 13	Arrendamientos			
NICSP 16	Propiedad para inversión			
NICSP 17	Propiedad, planta y equipo			
NICSP 18	Información de segmentos			
NICSP 19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes			
NICSP 20	Revelaciones de partes relacionadas			
NICSP 21	Deterioro de activos que no generan efectivo			
NICSP 23	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones que no son de intercambio (Impuestos y transferencias)			
NICSP 26	Deterioro de activos que generan efectivo			
NICSP 27	Agricultura			
NICSP 29	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición			
NICSP 31	Activos intangibles			
NICSP 32	Acuerdos de servicio de concesión: Otorgante			
NICSP 34	Estados financieros separados			
NICSP 35	Estados financieros consolidados			
NICSP 36	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos			
NICSP 39	Beneficios para empleados			
NICSP 40	Combinaciones en el sector público			

Capítulo 6 – Desarrollo de los Programas de Implementación.

6.1. Objetivos de los Programas

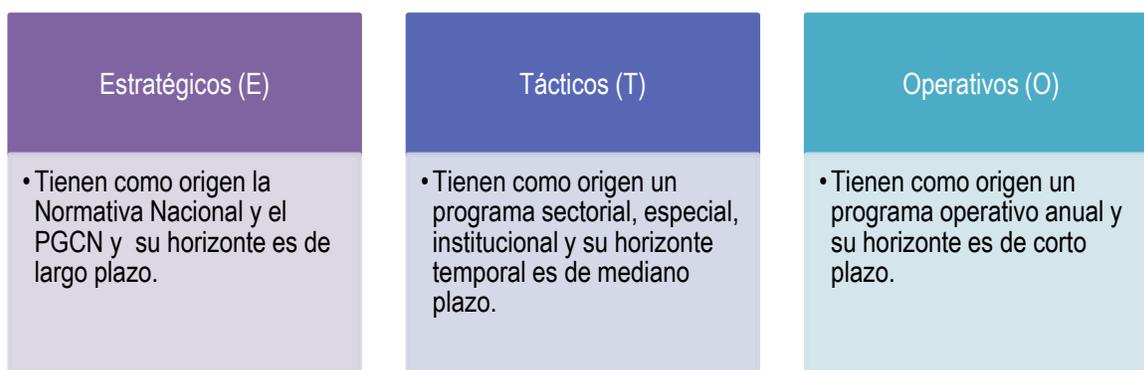
El Programa de Implementación (PI), en líneas generales, está constituido por una serie de programas específicos, definidos desde las situaciones problemáticas, identificando claramente sus *objetivos*.

En función del presente PI, cada entidad gubernamental deberá preparar su propio programa de implementación a efectos de que el seguimiento de las actividades se pueda realizar en forma personalizada para cada entidad, no perdiendo de vista los lineamientos programáticos a cumplir en el presente PI.

6.1.1. Objetivos

Son enunciados breves que definen en forma clara y específica los resultados a lograr en un campo de responsabilidad o área de trabajo señalado por el marco jurídico o metodológico. Consiste en un propósito de lo que se quiere lograr, expresado en forma clara y concisa.

Los objetivos pueden clasificarse en:



Los objetivos y sus características para cada uno de los programas estipulados son:

PROGRAMAS	OBJETIVOS	
	Definición	Características
1. Utilización del PGCN y el Manual Funcional de Cuentas Contable.	Alcanzar la homogeneidad de la información contable presentada en todo el Sector Gobierno General* de Costa Rica, y lograr que la información contable esté sustentada en un lenguaje común, único y uniforme para todas las entidades del SGG.	(T)
2. Establecer los Entes Contables.	Clarificar y establecer la estructura contable necesaria para la adopción de las NICSP a efectos de ordenar la información financiera según dicha estructura y facilitar la consolidación de los EEFF.	(O)
3. Integración del Sistema de Administración Financiera.	Procurar la confiabilidad en la información financiera procesada a través del sistema integrado de administración financiera, garantizando el registro único y la integración de las cuentas contables con los clasificadores presupuestarios y catálogo de bienes.	(E)
4. Depuración de saldos.	Filtrar los saldos acumulados en las cuentas del activo, del pasivo y del patrimonio a efectos de depurarlos de posibles errores, inmovilidad y confirmar la existencia real de los mismos.	(O)
5. Traspaso de saldos.	Emplear el Plan de Cuentas Contables autorizado por la Contabilidad Nacional, relacionarlo con el plan de cuentas utilizado por la entidad con anterioridad a la implementación y traspasando los saldos depurados de los activos, pasivos y patrimonio.	(O)
6. Tratamiento de los Activos No Financieros.	Reconocer, valorar y exponer todos los activos no financieros del Estado, según NICSP.	(T)
7. Devengamiento de los ingresos.	Identificar los “hechos imponderables”, que generan el reconocimiento del registro devengado de los ingresos, ya sean estos con contraprestación o sin contraprestación.	(T)
8. Tratamiento de los Instrumentos Financieros.	Reconocer, valorar y exponer todos los instrumentos financieros (activos, pasivos y patrimonio) del Estado, según NICSP.	(T)
9. Presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)	Emitir el ESFA, con el grado de avance en la implementación de las NICSP que las entidades gubernamentales hayan logrado, será la base para la elaboración de los EEFF s/NICSP.	(T)
10. Presentación de los EEFF finales.	Emitir en el periodo 2024 los EEFF según las Políticas Contables establecidas en las NICSP.	(E)

<u>PROGRAMAS</u>	<u>OBJETIVOS</u>	
	<u>Definición</u>	<u>Características</u>
11. Presentación de los EEFF Consolidados.	<i>Emitir los EEFF Consolidados según las Políticas Contables establecidas en las NICSP.</i>	
12. Seguimiento de las Disposiciones Transitorias.	<i>Cumplir, en función del plan, con lo estipulado en las disposiciones transitorias por las NICSP.</i>	

* Sector Gobierno General: Gobierno Central, Entidades Desconcentradas, Entidades Descentralizadas y Gobiernos Locales.

6.1.2. Áreas de Resultados Clave

El concepto de **Áreas de Resultados Clave** (ARC) fue sustentado por Peter Drucker³⁵ y otros autores, proponiendo las bases del modelo gerencial de la “Dirección por Objetivos”. Drucker plantea la importancia de definir los ámbitos de acción en los cuales las “Entidades Gubernamentales” necesitan alcanzar los mejores resultados para lograr el éxito y, a partir de ellas, fijar prioridades sobre las cuales se deben concentrar los esfuerzos que permitan garantizar el éxito de la implementación.

Por otra parte, la Técnica de los **Factores Críticos de Éxito** (FCE) consiste en identificar áreas y factores cuyo funcionamiento permitirá que la implantación de una estrategia determinada alcance los resultados deseados. Es así que, para lograr la eficiencia en el trabajo administrativo, se requiere saber qué es lo que se debe hacer en cada momento y hacerlo correctamente, tratando de alcanzar los mejores resultados con el gasto mínimo de esfuerzo y recursos. Los FCE son medios o requisitos que se deben cumplir para alcanzar los objetivos.

Para el presente trabajo son considerados Programas FCE los siguientes:

<u>PROGRAMAS</u>		<u>OBJETIVOS</u>	<u>FCE</u>
		<u>Definición</u>	
1	Utilización del PGCN y el Manual Funcional de Cuentas Contable.	<i>Alcanzar la homogeneidad de la información contable presentada en todo el Sector Gobierno General* de Costa Rica, y lograr que la información contable esté sustentada</i>	X

³⁵ The Practice of Management, 1954

PROGRAMAS		OBJETIVOS	FCE
		Definición	
		<i>en un lenguaje común, único y uniforme para todas las entidades del SGG</i>	
3	Integración del Sistema de Administración Financiera.	<i>Procurar la confiabilidad en la información financiera procesada a través del sistema integrado de administración financiera, garantizando el registro único y la integración de las cuentas contables con los clasificadores presupuestarios y catálogo de bienes.</i>	X
6	Tratamiento de los Activos No Financieros.	<i>Reconocer, valorar y exponer todos los activos no financieros del Estado, según NICSP.</i>	X
7	Devengamiento de los ingresos.	<i>Identificar los “hechos imponibles”, que generan el reconocimiento del registro devengado de los ingresos, ya sean estos con contraprestación o sin contraprestación.</i>	X
8	Tratamiento de los Instrumentos Financieros.	<i>Reconocer, valorar y exponer todos los instrumentos financieros (activos, pasivos y patrimonio) del Estado, según NICSP.</i>	X

6.2. Definición de los Subprogramas

Los *subprogramas* provienen de la división de los programas complejos a fin de facilitar la ejecución en un campo específico, en el cual se fijan metas parciales que serán alcanzadas mediante acciones concretas y medibles por unidades operativas. Ellos son:

PROGRAMAS	SUBPROGRAMAS
1. Utilización del PGCN y el Manual Funcional de Cuentas Contable.	1 <i>Alta del Plan de Cuentas Contable.</i>
2. Establecer los Entes Contables.	1 <i>Relevamiento y estudio legal.</i>
	2 <i>Formulación de la nueva estructura.</i>
	3 <i>Aplicación del sistema a utilizar.</i>
3. Integración del Sistema de Administración Financiera.	1 <i>Marco Conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera.</i>
	2 <i>Establecer las unidades de registro.</i>

PROGRAMAS	SUBPROGRAMAS
	3 <i>Relacionar las cuentas contables con los clasificadores presupuestarios y el catálogo de bienes.</i>
4. Depuración de saldos.	0
5. Traspaso de saldos.	0
6. Tratamiento de los Activos No Financieros.	1 <i>Inventarios.</i>
	2 <i>Propiedades, Planta y Equipo.</i>
	3 <i>Propiedades de Inversión.</i>
	4 <i>Bienes de Infraestructura.</i>
	5 <i>Activos Intangibles.</i>
	6 <i>Activos Biológicos.</i>
	7 <i>Activos Concesionados.</i>
7. Devengamiento de los ingresos.	1 <i>Ingresos con contraprestación.</i>
	2 <i>Ingresos sin contraprestación.</i>
8. Tratamiento de los Instrumentos Financieros.	1 <i>Activos Financieros.</i>
	2 <i>Pasivos Financieros.</i>
	3 <i>Instrumentos de Patrimonio.</i>
	4 <i>Beneficios a los Empleados.</i>
	5 <i>Arrendamientos Financieros.</i>
9. Presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)	0
10. Presentación de los EEFF finales.	1 <i>Estados Principales.</i>
	2 <i>Estados Complementarios.</i>
11. Presentación de los EEFF Consolidados.	1 <i>Sector Poder Central.</i>
	2 <i>Sector Desconcentrado.</i>
	3 <i>Sector Descentralizado.</i>
	4 <i>Sector Municipal.</i>
	5 <i>Elaboración de los EEFF Consolidados.</i>

1.2.1. Descripción de los Programas y Subprogramas.

A efectos que las entidades de gobierno puedan desarrollar los *Programas* propuestos, a continuación, se desarrollan conceptualmente los mismos:

PROGRAMAS Subprogramas		DESCRIPCIÓN
1	1	Cumplir con lo estipulado por el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad a través de las Directrices emitidas.
2	1	La Contabilidad Nacional realizará estudios para determinar cuáles instituciones públicas se declaran entes contables.
	2	Una vez determinadas las entidades que cumplen con las condiciones para ser Entes Contables, la DGCN formulará la codificación necesaria para que las mismas sean parte de la estructura contable.
	3	Definidos los Entes Contables y su estructura, se definirá cual será el tratamiento de la administración de los mismos y de los sistemas a utilizar.
3	1	Definición y puesta en marcha del Marco Conceptual que sustentará el desarrollo del Sistema Integrado de Administración Financiera.
	2	La Contabilidad Nacional establecerá cuáles serán las unidades de registro primario. Una vez determinadas las mismas se codificarán para ser parte de la estructura contable.
	3	La Contabilidad Nacional integrará las cuentas contables actualizadas con el clasificador presupuestario y con el catálogo de los bienes.
4	0	Cumplir con la depuración de saldos establecidos por la Contabilidad Nacional en la Guía de Implementación 2010 (Punto 9.), en lo que respecta al Activo, Pasivo y Patrimonio.
5	0	Traspasar los saldos de las cuentas depuradas a las nuevas cuentas contables, estipuladas en el Manual Funcional de Cuentas Contable.
6	1	<p>Verificar la existencia y cumplimentar los siguientes aspectos en cada uno de los conceptos de los subprogramas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reconocimiento, • Medición, • Exposición, • Amortizaciones, • Deterioros, y • Revalúo.
	2	
	3	
	4	
	5	
	6	
	7	
7	1	<p>Reconocimiento del hecho imponible (devengamiento) de los siguientes ingresos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Venta de Bienes, • Prestación de Servicio, • Intereses, regalías y dividendos.
	2	<p>Reconocimiento del hecho imponible (devengamiento) de los siguientes ingresos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuestos,

PROGRAMAS Subprogramas		DESCRIPCIÓN
		<ul style="list-style-type: none"> • Transferencias, y • Donaciones.
8	1	<p>Verificar las existencias de dinero (arqueo de caja) y el reconocimiento, medición y exposición de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inversiones • Cuentas por cobrar • Diferencias de cambio • Moneda extranjera.
	2	<p>Verificar las existencias de deudas, provisiones, contingencias, como así también el reconocimiento, medición y exposición de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por pagar • Diferencias de cambio • Vencimientos de títulos públicos.
	3	Reconocimiento, medición y exposición de los movimientos que impliquen una participación residual en la entidad.
	4	Identificación de los saldos a pagar a los empleados y a las entidades de la seguridad social. Como así también identificación de la existencia de beneficios a los empleados a largo plazo, especialmente sistemas de retiros específicos dados por las entidades de gobierno. Reconocimiento, medición y exposición de la deuda por beneficios a los empleados a largo plazo.
	5	Identificar la existencia de los contratos de arrendamientos financieros, su reconocimiento, medición y exposición.
9	0	Complementar con los procedimientos establecidos en la Metodología a efectos de llegar a emitir el Estado de Situación Financiera de Apertura al 01/01/2024 sin considerar transitorios.
10	1	Sustentados en los conceptos de Control de la NICSP N° 6 o la versión de NICSP actualizada y la estructura contable definida por la DGCN se identificar las entidades gubernamentales que serán parte de la consolidación.
	2	Identificar las operaciones internas de las entidades desconcentradas (que se hayan estructurado como EC) y la intra-sectores, como así también la conciliación de los saldos y la eliminación de los saldos conciliados.
	3	Identificar las operaciones internas de las entidades descentralizadas y la intra-sectores, como así también la conciliación de los saldos y la eliminación de los saldos conciliados.
	4	Identificar la información municipal a consolidar, como así también las operaciones entre dicho sector con el Gobierno

PROGRAMAS Subprogramas		DESCRIPCIÓN
		de la República realizar la conciliación de los saldos y la eliminación de los saldos conciliados.
	5	Complementar con los pasos establecidos en el PGCN a efectos de emitir los EEFF Consolidados al según NICSP.
11	1. a 5.	Seguimiento en los ejercicios posteriores a la presentación de los EEFF /16, de los cumplimientos de las disposiciones transitorias establecidos por las NICSP, a efectos de detectar los desvíos de las metas establecidas de cumplimientos.

Indicadores de Cumplimiento³⁶

Los AD y AI que son parte del presente proceso de implementación administrarán y/o establecerán acciones concretas para hacer realidad las tareas y/o trabajos programados y planificados, buscando el cumplimiento de aquellas actividades y tareas que son relevantes para lograr los objetivos de la implementación de NICSP, cuyas acciones tienen que poder ser medidas en términos de contribución a la meta relacionada con la implementación de NICSP por cada entidad.

¿Por qué medir y para qué?

Si no se mide lo que se hace, no se puede controlar y si no se puede controlar, no se puede dirigir y si no se puede dirigir no se puede mejorar.

¿Por qué medir?

- ✚ Porque los Actores deben tomar decisiones sobre la marcha.
- ✚ Porque se necesita conocer la eficiencia en el cumplimiento del proceso de implementación (caso contrario, se marcha “a ciegas”, tomando decisiones sobre suposiciones o intuiciones).
- ✚ Porque se requiere saber si se está en el camino correcto o se generaron desvíos.
- ✚ Porque se necesita mejorar las áreas donde se detectan debilidades.
- ✚ Porque es necesario corregir los desvíos en tiempo y forma.

¿Para qué medir?

³⁶ Manual General para la Construcción de Indicadores del Gobierno de Estado de Veracruz – Contraloría General.

- Para poder interpretar lo que está ocurriendo.
- Para tomar medidas cuando las variables se salen de los límites establecidos.
- Para definir la necesidad de introducir cambios y/o mejoras y poder evaluar sus consecuencias en el menor tiempo posible.
- Para direccionar o redireccionar planes.
- Para medir la situación de riesgo en la implementación.
- Para cumplir con los tiempos establecidos por ley.

¿Con qué medir?

La medición del cumplimiento de las actividades/tareas se realiza mediante indicadores, entendiendo como tales: *“una expresión matemática de lo que se quiere medir, con base en factores o variables claves y que tienen un objetivo y destinatario predefinido”*.

Desde la óptica de nuestro Plan de Implementación de las NICSP, los indicadores permitirán medir en un principio cuán eficazmente se han realizado las actividades programadas y en los tiempos previstos en las metas, a saber:

- ✚ **Indicadores de Eficacia; e**
- ✚ **Indicadores de Cumplimiento.**

Indicadores de eficacia son aquellos que se enfocan en el qué se debe hacer, motivo por el cual, al establecer un indicador de eficacia es fundamental conocer y definir operacionalmente los requerimientos del proceso para comparar lo que entrega el proceso contra lo que de él se espera;

Desde el punto de vista de la eficacia medida en *“la capacidad de lograr los objetivos y metas programadas”* se tiene:

I)

Eficacia de	Objetivos Alcanzados
=-----	
Objetivos	Objetivos Planeados

II)

Eficacia	Actividades o metas Alcanzadas
=-----	
Programática	Actividades o metas Programadas

La eficacia establece una relación entre metas y tiempo y los valores que se pueden obtener son los siguientes:



Indicadores de cumplimiento: sobre la base de que el cumplimiento tiene que ver con la conclusión de una tarea, dichos indicadores están relacionados con las razones que indican el grado de consecución de tareas y/o trabajos.

De acuerdo a las actividades/tareas determinadas para cumplimentar los programas o subprogramas establecidos y a las metas en ellas propuestas, los indicadores de cumplimiento marcarán los desvíos que se pueden ocasionar con el no cumplimiento de las fechas estipuladas.

Se entiende que, si bien la Contabilidad Nacional podría evaluar la gestión de las entidades a efectos de la implementación, es facultad de los órganos rectores de control realizar dicha evaluación, para lo cual se podría recurrir a los indicadores de evaluación como herramienta válida en la materia.

Indicadores de evaluación: la evaluación tiene que ver con el rendimiento que se obtiene de una tarea, trabajo o proceso, razón por la cual dichos indicadores están relacionados con las razones y/o los métodos que ayudan a identificar nuestras fortalezas, debilidades y oportunidades de mejora.

1.4. Cronograma de Actividades

A efectos de formular el cronograma de actividades, se han tenido en cuenta los siguientes puntos:

- I. Considerando la clasificación del Fondo Monetario Internacional (FMI) y conforme a lo establecido en el alcance del presente Manual de Metodología de Implementación, el PI se aplicará a las entidades comprendidas dentro del **Sector Gobierno General**, donde claramente se identifican los siguientes subsectores:

- **Administración Central,**
- **Gobierno de la República,**
- **Entidades Descentralizadas, y**
- **Municipios.**

Jeannette Solano García
Directora General de Contabilidad Nacional
Ministerio de Hacienda

