

TEXTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

2

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

ARMONIZACIÓN A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

LA EXPERIENCIA DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

REPÚBLICA DE COLOMBIA



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Álvaro Uribe Vélez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Oscar Iván Zuluaga

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Jairo Alberto Cano Pabón

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Luis Alonso Colmenares Rodríguez

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Yolanda Guerrero Fernández

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Carlos Arturo Rodríguez Vera

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez

SECRETARIO PRIVADO

Juan Esteban Arismendi Uribe

CONSULTORES

C. P. Jaime Obando Cárdenas

C. P. Hernán Pulgarín Giraldo

C. P. Rafael Franco Ruiz

Contenido

	Pág.
Presentación	7
Unidad 1	
Normalización contable internacional	11
1.1. Objetivo de la unidad	11
1.2. Fundamentos de la estandarización contable internacional	11
1.3. Propósitos y efectos de la estandarización contable	12
1.3.1. Unificar el lenguaje	12
1.3.2. Unificar las bases de reconocimiento y demás criterios.....	12
1.3.3. Unificar las formas de revelación de la información	13
1.4. Necesidad de una normativa contable uniforme	13
1.5. El caso del IASB	14
1.6. El caso de la IFAC.....	15
Unidad 2	
Armonización de las normas contables nacionales con las normas internacionales ..	19
2.1. Objetivo de la unidad	19
2.2. Necesidad de avanzar hacia los estándares internacionales	19
2.2.1. El caso de la contabilidad privada.....	19
2.2.1.1. Anteproyecto de intervención económica.....	21
1. Respecto de los estándares internacionales de contabilidad	26



	Pág.
2. Respeto de los estándares internacionales de auditoría:.....	27
3. Respeto de los estándares internacionales de contaduría:	27

Unidad 3

Aspectos relevantes de las normas internacionales de Contabilidad Pública	35
3.1. Objetivo de la unidad	35
3.2. Aspectos generales	35
3.2.1. Objetivos de las NICSP.....	35
3.2.2. El “prefacio” o “prólogo” de las NICSP y su importancia.....	40
3.2.2.1. Introducción	40
3.2.2.2. Objetivo del IPSASB	41
3.2.2.3. Miembros del IPSASB.....	41
3.2.2.4. Reuniones del IPSASB	42
3.2.2.5. Alcance y autoridad de las normas internacionales de contabilidad del sector público	42
3.2.2.6. Estados financieros con propósito general	42
3.2.2.7. La NICSP para la base contable de acumulación (o devengo) y de efectivo..	43
3.2.2.8. Procedimiento por seguir	45
3.2.2.9. Comité Directivo, Paneles Asesores de Proyectos y Subcomités	45
3.2.2.10. Procedimientos de aprobación	46
3.2.2.11. Idioma	46
3.2.3. Otras generalidades sobre las NICSP.....	46
3.2.4. Programa de trabajo y estrategia de largo plazo del IPSASB.....	48
3.2.4.1. Programa de trabajo.	48
3.2.4.2. Estrategia de largo plazo	48
3.3. Aspectos específicos de las NICSP	48
3.3.2. NIC SP 1: Presentación de estados financieros.....	49
3.3.3. NIC SP 2: Estados de flujo de efectivo	51
3.3.4. NIC SP 3: Superávit o déficit neto del ejercicio. Errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad	52

	Pág.
3.3.5. NIC SP 4: Los efectos de las tasas de cambio de divisas extranjeras	52
3.3.6. NIC SP 5: Costos de endeudamiento	53
3.3.7. NIC SP 6: Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas.	54
3.3.8. NIC SP 7: Contabilidad de las inversiones en empresas asociadas	54
3.3.9. NIC SP 8: Informes financieros de intereses en negocios conjuntos	55
3.3.10. NIC SP 9: Ingresos por tasas de cambio de divisas extranjeras.....	56
3.3.11. NIC SP 10: Información financiera en economías hiperinflacionarias	58
3.3.12. NIC SP 11: Contratos de construcción.....	58
3.3.13. NIC SP 12: Inventarios	60
3.3.14. NIC SP 13: Contratos de arrendamiento	61
3.3.15. NIC SP 14: Hechos ocurridos después de la fecha de la información	63
3.3.16. NIC SP 15: Instrumentos financieros: divulgación y presentación.....	63
3.3.17. NIC SP 16: Propiedades de inversión	64
3.3.18. NIC SP 17: Propiedades, planta y equipo	66
3.3.19. NIC SP 18: Información financiera por segmentos.....	68
3.3.20. NIC SP 19: Provisiones, pasivos y activos contingentes	71
3.3.21. NIC SP 20: Divulgaciones de terceros relacionados.....	71
3.3.22. NIC SP 21: Deterioro de activos que no generan efectivo.....	72

Unidad 4

La Contaduría General de la Nación y el proceso de armonización contable...	77
4.1. Objetivo de la unidad	77
4.2. Competencias del Contador General de la Nación	77
4.3. Proyecto de armonización contable	77
4.4. Modificaciones al Plan General de Contabilidad Pública	79
5. Bibliografía	85

Presentación

Avanzar hacia los estándares internacionales de contabilidad es una tendencia de los diferentes países en el mundo que se deriva de los procesos integracionistas de las economías. Es una realidad que la Contaduría General de la Nación –CGN– ha reconocido públicamente.

Por ello se ha indicado en repetidas ocasiones que los avances de la ciencia económica generan igualmente progresos en la disciplina contable, pues sin querer significar que los desarrollos de esta última dependen de los cambios económicos, sí se afirma que estos traen consigo nuevas necesidades de información a las que, en términos generales, la contabilidad ha venido respondiendo satisfactoriamente. Esta es la razón por la que “(...) prestigiosos organismos internacionales como la Organización de Naciones Unidas, el Banco Mundial, la Federación Internacional de Bolsas de Valores, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, la Cámara Internacional de Comercio, la Confederación Internacional de Uniones de Libre Comercio, la Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros y otros no menos importantes a escala internacional también han reconocido la necesidad de que la información contable y financiera sea veraz, útil y oportuna para la toma de decisiones”¹.

¹ ROSALES R. Leny F. Documento: Estructura e Importancia Mundial de la Profesión de la Contaduría Pública.

En este sentido, uno de los retos que tiene hoy la contabilidad para fortalecerse desde el punto de vista disciplinar e instrumental, es la unificación de su lenguaje y, más importante aun, de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros y sociales, de tal manera que el resultado del proceso contable sea una información que, además de confiable, sea comparable, no solo en el tiempo sino también de una entidad a otra, o de un país a otro.

La normalización contable internacional es un proceso que, sin lugar a dudas, apunta al logro de este reto de la contabilidad. Por ello merece mención especial el trabajo que viene desarrollando el IASB (International Accounting Standard Board) desde 1973 para la contabilidad privada, y la IFAC (International Federation Accountants) desde 1977, a través de su Junta de Normas de Contabilidad para el Sector Público (IP-SASB, por su traducción en inglés). Las normas que estos organismos han expedido contribuyen con el propósito armonizador que tiene, entre otros objetivos, la comparabilidad de los estados contables de un país a otro.

Como es de conocimiento de la comunidad contable, y especialmente la relacionada con la contabilidad pública, la –CGN– viene trabajando desde el año 2003 el tema relacionado con los estándares internacionales de contabilidad aplicables al sector público. Se trata de una iniciativa enmarca-



da en los objetivos estratégicos de este organismo regulador en procura de mejorar la calidad de la información y, por supuesto, lograr mayor transparencia de la misma en el escenario internacional.

En este sentido, la CGN ha realizado modificaciones al Plan General de Contabilidad Pública que interpretan Normas Internacionales de Contabilidad Pública, las cuales quedaron incorporadas al ordenamiento contable mediante la Resolución 222 de 2006, por medio de la cual se adoptó el nuevo Régimen de Contabilidad Pública que entra en vigencia el primero de enero del 2007.

Producto del análisis realizado, la CGN ha concluido, entre otros aspectos: 1. Que las normas contables públicas de Colombia se ajustan significativamente a los parámetros que en este sentido expide la IPSASB. 2. Que las normas contables locales han desarrollado algunos temas propios de la contabilidad estatal y hasta el momento no han sido considerados en el proceso de normalización contable internacional. 3. Que las normas internacionales del sector público han sido tomadas de aquellas que expide la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el sector privado (IASB, por su traducción en inglés).

Las anteriores observaciones se han hecho para resaltar los avances que tiene la regulación contable pública nacional con respecto a la normalización internacional, sin querer ello significar que la IPSASB no vaya a estudiar y normar sobre aquellos elementos diferenciadores entre la contabilidad financiera y la contabilidad pública. De hecho, este organismo ha elaborado algunos borradores de normas (ED – Exposure Draft) que tratan específicamente de temas identificados como diferencias entre los dos sistemas objeto de análisis, son estos el ED 27, relativo a la presentación de informa-

ción presupuestaria en estados financieros y el ED 28 sobre revelación de información financiera a cargo del sector general del Gobierno.

Como una estrategia para seguir fortaleciendo la cultura de la contabilidad pública en el país, la CGN ha querido divulgar algunos desarrollos relativos a las normas internacionales de contabilidad pública, y hacer las precisiones relacionadas con su aplicación en Colombia.

Como ha sido política de la actual CGN, esperamos con esta publicación seguir aportando a los diferentes usuarios de la información contable pública elementos que les ayuden a solucionar inquietudes y dificultades que se presentan en el normal desarrollo del proceso contable de las entidades.

Estamos convencidos de que la presente publicación será especialmente útil para los contadores bajo cuya responsabilidad se procesa información contable en cada una de las entidades, para los demás funcionarios vinculados a las áreas financieras y contables, a los funcionarios vinculados a organismos, instituciones y oficinas de control, a la comunidad académica, gremios profesionales, centros de investigación, organizaciones de consultoría pública y privada y, por supuesto, al ciudadano como accionista del Estado que se interese por estos temas.

Se hace pues entrega de un material valioso para diversos fines, que se enmarca en el propósito misional de la CGN, en aras de continuar promoviendo una cultura contable que privilegie el manejo eficiente y transparente de los recursos públicos.

JAIRO ALBERTO CANO PABÓN
Contador General de la Nación



Unidad 1

Normalización contable internacional

Normalización contable internacional

1.1. Objetivo de la unidad

Presentar los elementos básicos relacionados con el proceso de normalización contable internacional, especialmente el adelantado por organismos tales como la junta de normas internacionales de contabilidad –Iasb- y la federación internacional de contadores –Ifac- a través de la junta de normas internacionales de contabilidad para el sector público.

1.2. Fundamentos de la estandarización contable internacional

De acuerdo con Gonzalo y Túa, citado por la profesora María Teresa Tascón Fernández, la normalización contable es la “actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible”².

² FERNÁNDEZ TASCÓN, María Teresa. Armonización y normalización contable en el ámbito internacional. Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Contaduría. Medellín, 1995.

De igual manera, el profesor Ernesto Sierra señala que: “Lo que la normalización pretende es la uniformidad entre los sistemas contables, buscando consenso profesional sobre normas más o menos refrendadas por el uso posterior”. (...). La normalización contable es el proceso de emisión de principios y normas reguladoras de la práctica contable, que tiene como objetivo garantizar que la información proporcionada por la contabilidad sea entendida correctamente y se ajuste a las necesidades de sus usuarios, reuniendo las características que la hacen útil para la adopción de decisiones de asignación de recursos y, en definitiva, presentando una imagen veraz de la situación económico-financiera y de resultados de la empresa”³.

Por su parte, Sánchez Arroyo, citado por el profesor Sierra, argumenta que la normalización contable busca “crear las base necesarias para que la información que figure en los estados contables que emiten las empresas sea homogénea, que tenga la misma estructura formal y que se sus-

³ SIERRA GONZÁLEZ, Ernesto. El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. Contabilidad y Finanzas – Innovar, Revista de ciencias administrativas y sociales, enero-junio de 2002. Bogotá, D. C., 2002, página 90.



tente en la aplicación de principios contables comunes; todo ello con la finalidad de que pueda ser interpretada y analizada por terceros”⁴.

Lo anterior permite afirmar que lograr comportamientos homogéneos para preparar la información tiene a su vez el propósito de obtener, entre otras, la comparabilidad de la información que resulta del proceso contable. Obsérvese que, en esencia, este objetivo se cumple en la medida que se apliquen los mismos criterios para reconocer los diferentes hechos económicos que realizan las entidades, cualquiera sea su naturaleza.

1.3. Propósitos y efectos de la estandarización contable

Sin pretender significar que no existan otros propósitos más globales para impulsar la implementación de estándares contables comunes, se relacionan seguidamente algunos efectos inmediatos que se logran con este proceso, así:

1.3.1. Unificar el lenguaje

Aunque la homogenización del lenguaje contable no constituye requisito de la esencia para efectos de procesar la información contable y lograr el propósito de comparabilidad, sí es un elemento muy importante para efectos de la comprensibilidad de los diferentes criterios que señalan las normas. Por ello, la unificación del lenguaje procura un comportamiento homogéneo, pues así se garantizará una similar interpretación de la norma y de la información independientemente del contexto en el que se encuentre el usuario y aplicador directo del parámetro. Por ejemplo, saber que los conceptos

de “amortización” o “provisión” tienen el mismo significado en Colombia y en cualquier parte del mundo es esencial para efectos de comprender los criterios señalados para reconocer las diferentes operaciones, así como para interpretar y comparar adecuadamente la información. De lo contrario, comparar las diferentes magnitudes o variables puede conducir a conclusiones equivocadas.

En esta medida, debe unificarse no solo las denominaciones de las expresiones contables, sino también el significado que tiene cada una de ellas.

1.3.2. Unificar las bases de reconocimiento y demás criterios

Este es un elemento fundamental para lograr el objetivo de comparabilidad. Nótese que la forma como se reconocen los hechos económicos tiene un efecto directo sobre los resultados que se obtienen.

Uno de los principales criterios que deben unificarse es el relacionado con la base de reconocimiento. Es evidente que se obtendrían resultados diferentes si se aplica de un lado la base de caja y, de otro, la base de causación o devengado. En el primer caso, solo se reconocerían los hechos en la medida que estos generen corriente de efectivo, en el segundo, el hecho económico debe registrarse independientemente del efectivo que se genere.

Aunque existen momentos en los cuales el efectivo se genera en el mismo momento en el que se producen los hechos, de ninguna manera y en ningún caso será esta la única forma de realizar transacciones. Adicionalmente, la aplicación de la base de caja denota la revelación de información relativa solo a las fuentes y usos del efectivo, en tanto que la aplica-

⁴ Ibidem.

ción de la base de causación sugiere la presentación de información acumulativa o patrimonial, lo cual hace que definitivamente los criterios no sean comparables y, menos aun, la información que resulta de su aplicación.

1.3.3. Unificar las formas de revelación de la información

Aunque son los criterios para procesar la información los que indican si esta es o no comparable, es importante resaltar que la forma como esta se presenta hace más o menos viable la comparación. En consecuencia, es conveniente uniformar la estructura de los estados contables a fin de que sean fácilmente comparables las diferentes magnitudes o variables que los conforman.

1.4. Necesidad de una normativa contable uniforme

En el contexto nacional se advierte de la existencia de diversos criterios para procesar información contable, pues la ley la ha asignado a diferentes organismos públicos la competencia de regular en materia de contabilidad. Entre ellos, puede citarse a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Sociedades, Superintendencia Nacional de Salud, Comisiones de Regulación de Servicios Públicos Domiciliarios y Contaduría General de la Nación; adicionalmente, se tienen las competencias del Gobierno Nacional que se desprenden de la Ley 43 de 1990, la cual reglamenta la profesión de Contador Público en Colombia.

Producto de las mencionadas competencias, hoy se pueden contar aproximadamente 16 planes de cuentas y un indeterminado número de criterios para efectos

de procesar información en sectores económicos diferentes, lo cual denota el grado de desarmonización contable existente en Colombia.

Lo anterior no obsta para que el gobierno Nacional y la Contaduría General de la Nación promuevan la aplicación de estándares contables internacionales, de tal manera que coadyuve a solucionar el problema interno y, simultáneamente, se logren la comparabilidad, confiabilidad y transparencia de la información en el plano internacional.

En este sentido, tal como lo expresa el doctor Jairo Cano: “La internacionalización de la economía evidenciada en la comercialización de bienes, servicios y valores en forma permanente y creciente entre los países, la consecuente dinámica del sistema financiero, las relaciones cada vez más estrechas entre los gobiernos para solucionar problemas estructurales, el crecimiento de los préstamos intergubernamentales, la necesidad de lograr recursos financieros de la banca internacional, la influencia de organismos como el FMI, el BID y el BM en el desarrollo nacional y, más concretamente, la causación reconocida por el FMI como nueva base para construir las estadísticas de las finanzas públicas, etc., son hechos que hacen evidente y necesario un reacomodamiento de los sistemas de información contable.

(...)

El beneficio de implementar estos estándares se explica esencialmente por el fortalecimiento del modelo contable público del país en términos de la satisfacción de necesidades de información para los diferentes usuarios, tanto nacionales como de otros países, en la confiabilidad y com-



parabilidad de la información. Todo con el propósito de poder hacer de la contabilidad un instrumento eficaz y verdaderamente útil para la administración y gestión de los recursos públicos”⁵.

La normalización contable internacional, especialmente la que resulta de los trabajos que vienen realizando el IASB –para las entidades privadas– y la IFAC a través de la Comisión del Sector Público –para las entidades públicas– desde los años 1973 y 1977, respectivamente, apuntan al logro de este propósito armonizador de la contabilidad, pues mediante este proceso se tiende a disminuir los diversos tratamientos contables que se pueden aplicar a una misma transacción o hecho económico.

Un asunto importante de referir es el relacionado con la obligatoriedad de aplicar estándares contables internacionales. En la actualidad para Colombia, las normas internacionales expedidas por estos dos organismos emisores de normas no son de obligatorio cumplimiento, en primer lugar porque jurídicamente estas normas no tienen ninguna fuerza vinculante hasta tanto sean señalados expresamente mediante una ley para el caso privado, tal como lo expresa el artículo 63 de la Ley 550 de 1999 y el artículo 122 de la Ley 1116 de 2006, y, en segundo lugar, porque el Contador General de la Nación –para el sector público– deberá exigir su aplicación mediante un acto administrativo.

Las entidades privadas que hoy aplican estándares internacionales lo hacen por-

que así lo exigen entidades reguladoras de carácter superior, tales como las bolsas de valores, pues para transar sus acciones deben hacer las respectivas conversiones de sus estados financieros atendiendo estándares internacionales de contabilidad. Una explicación más detallada sobre este particular se tratará más adelante.

1.5. El caso del IASB

El IASB –International Accounting Standard Board, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad– antes IASC –International Accounting Standards Comité, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad– es un organismo emisor de normas contables internacionales aplicables al sector privado, las cuales se denominan técnicamente Internacional Financial Reporting Standard –IFRS–, o Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF.

De acuerdo con el prólogo a estas normas, el IASB tiene los siguientes objetivos:

1. Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y de otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.
2. Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas, y
3. Trabajar activamente con los emisores nacionales de normas para lograr la convergencia de las normas contables

⁵ CANO PABÓN, Jairo Alberto. Marco de conceptos relativo a la implementación de estándares internacionales de contabilidad pública en Colombia. Revista Economía y Desarrollo. Escuela Superior de Administración Pública. Bogotá D.C., 2005.

nacionales y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad. (Párrafo 6 del prefacio a las Normas Internacionales de Información financiera).

Hasta la presente fecha el IASB ha expedido 41 normas internacionales y 33 interpretaciones, las cuales se convierten en la producción mediante la cual este organismo materializa su misión.

1.6. El caso de la IFAC

La IFAC nace en 1977 en el congreso mundial de contadores realizado en Munich, Alemania, por transformación que se hiciera del ICCAP, con el objetivo de promover el desarrollo de la profesión contable en el ámbito mundial, teniendo como instrumento para el ejercicio las normas de contabilidad debidamente armonizadas.

Es de resaltar que el IASB y la IFAC son organismos privados que están estrechamente relacionados. Así, una cantidad importante de los administradores de IASB (5 de 19) es propuesta por la IFAC. Adicionalmente, ambos organismos comparten sus miembros, es decir quienes son miembros de IFAC también lo son del IASB.

Tal como lo señala este organismo normalizador, IFAC es la organización mundial para la profesión de la contabilidad

que se ha dedicado a servir el interés público, y ha logrado la consolidación de la profesión mundial de la contabilidad y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes. Sus miembros están representados en 163 cuerpos profesionales de la contabilidad que corresponden a 119 países, agrupando más de 2,5 millones de contables en la práctica pública, educación, servicio de gobierno, industria y comercio.

Además de fijar normas para el sector público internacional, IFAC también fija, entre otros, estándares internacionales de ética, educación y auditoría.

IFAC señala que para servir en el interés público continuará consolidando la profesión mundial de la contabilidad y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes, estableciendo y promoviendo adherencia a los estándares profesionales de alta calidad, fomentando la convergencia internacional de tales estándares y hablando hacia fuera en ediciones públicas del interés donde está la más relevante maestría de la profesión.

Según el Plan de IFAC entre el 2005-2008, este organismo satisfará la misión antes señalada y entregará valor a sus varios distritos electorales: el público, los cuerpos del miembro, las firmas y los contables profesionales por todo el mundo.



Unidad 2

Armonización de las normas contables
nacionales con los estándares
internacionales

Armonización de las normas contables nacionales con las normas internacionales

2.1. Objetivo de la unidad

Señalar la problemática específica que se relaciona con la diversidad de criterios contables observables para el procesamiento de la información en el caso colombiano, así como las soluciones que han sido planteadas para efectos de solucionar el problema.

2.2. Necesidad de avanzar hacia los estándares internacionales

En el caso colombiano se ha reconocido la necesidad de ajustar las normas contables locales a los estándares internacionales. Así lo ha puesto de manifiesto el legislador, para el caso de la contabilidad privada, y el Contador General de la Nación como máxima autoridad en materia de contabilidad pública.

2.2.1. El caso de la contabilidad privada

Una vertiente importante de la contabilidad no sólo en Colombia sino en el mundo es la que corresponde a las entidades de naturaleza privada. Esta rama de la contabilidad, a la que algunos han denominado contabilidad financiera, en el caso colombiano, se encuentra debidamente regulada. El Decreto 2649 de 1993, reglamentario de la Ley 43 de 1990, a su vez reglamentaria de la profesión contable, señala los Principios de Contabilidad

Generalmente Aceptados –PCGA– y en su artículo 137 que trata sobre el ejercicio de las facultades reguladoras, expresa:

“Salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el título primero y en el capítulo I del título segundo de este decreto. En consecuencia, lo dispuesto en los artículos 61 a 136 del presente decreto se aplicará en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades competentes distintas del Presidente de la República”.

De igual forma, el artículo 136 del mismo decreto señala que: “Sin perjuicio de lo dispuesto en normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de los hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo, deben revelarse las discrepancias entre unas y otras.

Cuando se utilice una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, estos se aplicarán en forma supletiva en lo pertinente.



(...)”.

Lo descrito en los dos artículos anteriores, si bien denota la preeminencia de las normas contables de que trata el decreto 2649 de 1993 sobre otro tipo de disposiciones, también contempla la posibilidad de que existan otras autoridades distintas para efectos de regular en materia de contabilidad.

Efectivamente, la Constitución y la ley han conferido facultades a otras entidades públicas para regular contablemente, es por eso que la Contaduría General de la Nación, las superintendencias, comisiones de regulación, etc., en muchas ocasiones establecen criterios para efectos de reconocer las operaciones que realizan las entidades que se encuentran bajo su ámbito de inspección y control.

Para corroborar lo anterior, es pertinente citar el artículo 5 del Decreto 2650 de 1993, reglamentario del Plan Único de Cuentas, el cual dispone que: “El plan único de cuentas deberá ser aplicado por todas las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad, de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio. Dichas personas para los efectos del presente decreto se denominarán entes económicos.

No estarán obligados a aplicar el plan único de cuentas de que trata este decreto los entes económicos pertenecientes a los sectores financiero, asegurador y cooperativo para quienes se han expedido planes de cuentas en virtud de legislación especial”.

Es por lo anterior que existen, adicional a este plan de cuentas para los comerciantes expedido por el Ministerio de Desarrollo Económico, hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, aproximadamente 15 planes de cuenta, así:

1. Plan de cuentas para el sector financiero, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
2. Plan de cuentas para el sector asegurador, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
3. Plan de cuentas para sociedades administradoras de fondos de pensiones y de cesantías, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
4. Plan de cuentas para sociedades administradoras de fondos de pensiones, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
5. Plan de cuentas para fondos de reservas para pensiones del régimen solidario de prima media con prestación definida, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
6. Plan de cuentas para casas de cambio y cambistas, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
7. Plan de Cuentas para Fondos de pensiones administrados por la Caja de Auxilios y de Prestaciones de la asociación Colombiana de Aviadores Civiles – Caxdac, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
8. Plan de cuentas para el Banco de la República, adoptado por la Superintendencia Bancaria.
9. Plan de cuentas para entidades vigiladas por la Superintendencia de Valores, adoptado por la Superintendencia de Valores.
10. Plan de cuentas para las entidades vigiladas por el Dansocial, adoptado por el Dansocial (Antes Dancoop).

11. Plan de cuentas para los hospitales, adoptado por la Superintendencia Nacional de Salud.
12. Plan de cuentas para las cajas de compensación familiar, adoptado por la Superintendencia del Subsidio Familiar.
13. Plan de cuentas para las entidades públicas, adoptado por la Contaduría General de la Nación.
14. Plan de cuentas para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, adoptado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Puede observarse que los planes de cuentas en Colombia brillan por su abundancia. Este hecho, y la pretensión que tiene cada uno de querer uniformar el procesamiento de la información en cada sector, hace que se dificulte cada vez más la uniformidad contable colombiana y, en consecuencia, se tienda a la desarmonización en el campo de los sistemas contables.

Evidenciado este problema y reconocida la importancia de avanzar hacia estándares internacionales de contabilidad, el artículo 63 de la Ley 550 de 1999 expresa con respecto a la armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales que “Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”.

Lo anterior ha de considerarse el principio de una solución que pretende solucionar el problema de desarmonización contable en el sector privado, pues para el sector público la regulación contable está a cargo del Contador General de la Nación, tal como se analizará más adelante.

La disposición del citado artículo 63 hace obligatorio un procedimiento que consiste en el análisis y la propuesta de ajustes de las normas contables a los estándares internacionales por parte del Gobierno Nacional para que sean posteriormente aprobadas por Congreso de la República mediante una ley.

En este sentido, el Gobierno Nacional conformó un Comité Interinstitucional con el propósito de proponer un anteproyecto que interpretara lo señalado en la Ley 550 de 1999, el cual propuso efectivamente a la opinión pública un borrador de anteproyecto que incorporó como propuesta la “adopción” a las normas internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, inclusive con alcances que cobijan a las entidades estatales.

Se resaltan seguidamente los aspectos más significativos de este documento.

2.2.1.1. Anteproyecto de intervención económica

Aunque la iniciativa fue revaluada por el Ministerio de Hacienda, por lo menos por la forma como estaba siendo planteada, es importante referir los principales elementos de esta iniciativa, la cual se constituyó en un primer precedente en materia de la aplicación de normas internacionales de contabilidad para Colombia.



Se citan a continuación los artículos del borrador de anteproyecto que señalan aspectos relacionados con el ámbito de aplicación, así como el procedimiento de adopción a que hace referencia este documento:

En el título uno (1) del documento que trata sobre los fines, alcances y límites de la intervención, se tienen los siguientes artículos:

“Artículo 1. **Ámbito de aplicación de la Ley de Intervención:** La presente ley debe ser aplicada por los entes económicos, con el fin de que procedan en sus actividades de acuerdo con prácticas de buen gobierno y que reconozcan, preparen, presenten, revelen y sometan a procedimientos de credibilidad, en igualdad de condiciones, su información financiera.

Esta ley se aplicará igualmente por los entes del sector público, conforme a las instrucciones que les imparta el Contador General de la Nación en los términos señalados en la presente ley.

Parágrafo 1: Se entiende por ente económico la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes. En el concepto de ente se incluyen, entre otros, las personas, los contratos de riesgo compartido, las sociedades de hecho, los contratos de cuentas en participación, los patrimonios autónomos, los consorcios, las uniones temporales, los grupos económicos, las combinaciones de negocios y similares, las empresas comerciales e industriales del Estado, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios y las sociedades de economía mixta. El Go-

bierno Nacional podrá, mediante normas de carácter general, predicar la calidad de ente económico a cualquier actividad que cumpla con las características señaladas en el presente párrafo.

Parágrafo 2: Para los efectos de la presente ley, se entienden por entes del sector público, siempre y cuando hagan parte del balance general del sector público, las entidades, organismos, corporaciones, unidades u otros organismos que conforman las distintas ramas del poder público del nivel central o descentralizado de los órdenes nacional o territorial; las entidades de control; los organismos electorales; las entidades y organismos estatales sujetos a régimen especial, y cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y solo en lo relacionado con estos. En todo caso, la calidad de ente del sector público no se predicará de aquellas entidades señaladas en el párrafo anterior, ni de aquellas a quienes el Gobierno Nacional les haya reconocido la calidad de entes económicos”.

Comentario:

De acuerdo con el ámbito de aplicación planteado en el documento, se observa una orientación financiera, al afirmar explícitamente que la ley aplica para entes económicos con el fin de que “...reconozcan, preparen, presenten, revelen y sometan a procedimientos de credibilidad, en igualdad de condiciones, su información financiera”. Sin embargo, la norma aplica para entes del sector público, enumerando sólo algunas entidades que no necesariamente tienen un objeto financiero y ni siquiera ánimo de lucro, como es el caso de las “empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios” y las “empresas sociales del Estado”.

El alcance de la norma resulta impreciso y, en principio, desborda lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Nacional, primero, porque no hay consistencia entre los entes económicos públicos enumerados en el párrafo 1 con lo que se entiende por “entes del sector público” en el párrafo 2; y segundo, porque establece una limitación: “... cuando hagan parte del balance general del sector público”, pudiendo el Contador General de la Nación establecer que cierto tipo de entes, tales como las cámaras de comercio y cajas de compensación familiar, deban suministrar información a la Contaduría General para efectos de consolidar en lo relacionado con los recursos públicos que estos entes manejan, así como bien lo señala el proyecto de ley en las dos últimas líneas del párrafo dos de este artículo primero.

No obstante lo anterior, llama la atención las tres últimas líneas del párrafo 2, al expresar: **“En todo caso, la calidad de ente del sector público no se predicará de aquellas entidades señaladas en el párrafo anterior, ni de aquellas a quienes el Gobierno Nacional les haya reconocido la calidad de entes económicos”** (negrilla fuera de texto), del cual es preciso advertir las siguientes situaciones:

1. Aunque aparentemente irrelevante, el concepto de “ente del sector público” no es consistente con el concepto de “sector público”, al excluir de esta categoría las entidades señaladas en el párrafo 1, es decir, “empresas comerciales e industriales del Estado, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios y las sociedades de economía mixta”.
2. Derivado de lo anterior, y como consecuencia de lo que se plantea en el párrafo 2, en el sentido de que la calidad de ente del sector público no se predicará de aquellas entidades públicas señaladas en el párrafo 1, estas entidades no aplicarían las instrucciones que les imparta el Contador General de la Nación; en su defecto, aplicarían todas las disposiciones aplicables a los “entes económicos”, es decir, excluye del ámbito de aplicación de la Contaduría General de la Nación a las entidades públicas en comento.

Lo anterior se corrobora si se tiene en cuenta el numeral 3 del artículo 9 de este proyecto (organismo nacional para determinar la adopción del estándar internacional), en el cual se afirma que el Contador General de la Nación podrá determinar la adopción sobre los estándares internacionales de contabilidad que deben regir en el país para los entes del sector público.
3. Obsérvese que desde el punto de vista constitucional “corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública (...) **y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley**”, por lo cual podría interpretarse la propuesta referida en el numeral anterior como inconstitucional (Negrilla fuera de texto).

Pero si se tiene en cuenta que finalmente es la Ley 298 de 1996 la que reglamenta la Constitución, y la que precisa que el ámbito de aplicación de la Contaduría General de la Nación **es todo el sector público**, entonces la mencionada propuesta puede interpretarse modificatoria de la Ley 298 y, por tanto, constitucional, aunque pueda señalarse de ilegítima.



“Artículo 2. Fines de la intervención del Estado en la economía: El Estado intervendrá en la economía conforme a los mandatos de la presente ley, bajo el marco de lo dispuesto en los artículos 333, 334 y 335 de la Constitución Política, con el fin de:

1. Desarrollar un sistema comercial y financiero abierto, basado en normas, previsible y no discriminatorio;
2. Fortalecer el sistema de información de los entes económicos y aumentar su efectividad en la prevención y solución de crisis;
3. Promover el buen gobierno de las empresas, mediante la adopción y observancia de códigos de conducta que se orienten a asegurar que se presenta la información de manera precisa y de modo regular acerca de todas las cuestiones materiales referentes a la situación financiera de la entidad;
4. Desarrollar, en el interés público, un solo conjunto de alta calidad, comprensible y exigible, de estándares de contabilidad de aceptación mundial que permita que la información de los estados financieros de propósito general sea transparente y comparable;
5. Procurar un aumento de la credibilidad de la información financiera mediante su verificación por un profesional independiente y cualificado, en forma tal que contribuya al establecimiento y funcionamiento eficiente de los mercados financieros, y,
6. Servir al interés público y contribuir al fortalecimiento de la economía mediante el desarrollo de la profesión contable, el establecimiento de estándares de alta calidad y la promoción

de la convergencia de los estándares nacionales con los internacionales.

Para tales efectos, en los términos de la presente ley, **se adoptarán estándares internacionales, desarrollados por la comunidad internacional**, en especial por el sistema de Naciones Unidas, como un conjunto de principios, criterios y buenas prácticas relacionados con la contabilidad, la auditoría y la contaduría” (Negrilla fuera de texto).

Comentario

Según el contenido del proyecto, la propuesta se reduce a la adopción; en consecuencia, lo planteado en el numeral 4 no puede ser un fin de la norma, pues de ser esta la vía no existiría nada por desarrollar, todo estaría desarrollado. Además, no se trata de “un solo conjunto de estándares de contabilidad”, se trata de varios conjuntos de estándares (ver artículo 8, literales a, b, c, d), lo cual podría contribuir a la desarmonización contable nacional y a la no comparabilidad de la información entre los entes económicos en el contexto local.

En este caso, el Gobierno Nacional y los demás entidades competentes señaladas en el proyecto no tendrían nada que desarrollar, pues tanto los sujetos obligados a llevar contabilidad como los marcos regulatorios y la vigilancia sobre la observancia de los marcos conceptuales están definidos o por el estándar internacional o por el mismo proyecto que se propone.

“Artículo 4. Alcances de la intervención del Estado en la economía: La aplicación de los estándares que se adoptan de conformidad con la presente ley, sus efectos, régimen de transición y entrada en vigencia, se realizará en la aplicación del prin-

cipio de escalabilidad definido en el numeral 3 del artículo 7 de la presente ley.

Para tales efectos, los entes económicos se clasifican de la siguiente manera:

- a) Nivel Uno (1): Los entes económicos que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, o el que haga sus veces, en las bolsas de valores o bolsas de productos agropecuarios o agroindustriales y los entes vigilados por las Superintendencias Bancaria, de Valores y de Servicios Públicos Domiciliarios.
- b) Nivel Dos (2): Los entes económicos que según el criterio legal establecido para clasificar a las empresas por su tamaño cumplieren con los requisitos para ser clasificadas como grandes y medianas empresas, siempre que no correspondan, en uno y otro caso, a entes del nivel uno de escalabilidad.
- c) Nivel Tres (3): Los entes económicos que según el criterio legal establecido para clasificar a las empresas por su tamaño cumplieren con los requisitos para ser clasificadas como pequeñas empresas o microempresas.

Parágrafo 1: El Gobierno Nacional podrá determinar que un ente económico en particular pertenezca a un nivel superior de la clasificación, cuando la actividad desarrollada por este tenga el carácter de interés público.

Parágrafo 2: El Contador General de la Nación determinara los niveles de escalabilidad propios de los entes del sector públicos, así como los entes que formen parte del respectivo nivel (Negrilla fuera de texto).

Parágrafo 3: Los entes económicos, incluso los del sector público, podrán redu-

cir su nivel de ubicación cuando de forma estable y duradera descienda su nivel de desarrollo, conforme los criterios establecidos en el presente artículo.

Parágrafo 4: El criterio legal establecido para clasificar a las empresas por su tamaño será el señalado en la Ley 590 de 2000 o las normas que la modifiquen, adicionen o reemplacen.

Parágrafo 5: El organismo nacional competente para determinar la adopción de un estándar internacional podrá establecer criterios especiales para los entes económicos asimilados a las microempresas, según lo señalado en el literal c) del presente artículo”.

Comentario

De acuerdo con el proyecto, esta clasificación de las entidades es irrelevante para la contabilidad del sector público, pues, de acuerdo con el literal C del artículo 8 del mencionado proyecto las normas que aplicarían son las que emite el comité del sector público de IFAC. En este sentido, para el parágrafo 3 de este artículo 4, que trata sobre la posibilidad de que una entidad cambie de nivel, no aplica la expresión “... incluso los del sector público”. Tampoco existe una relación entre las categorías de entidades (grandes, pequeñas, y medianas y micros) con las normas contables que deben aplicar. Todo lo anterior denota un problema de sistematización del proyecto, es decir, sus elementos o componentes no se encuentran debidamente integrados o coordinados.

La Ley 590 de 2000 no define expresamente criterios para clasificar a las grandes empresas; otra cosa es que de allí se haga alguna inferencia si se da por hecho que solo existen estas categorías o nive-



les de clasificación. Esta ley en su artículo 2 define solo a las micro, pequeñas y medianas empresas.

De acuerdo con los criterios que se expresan para efectos de hacer la clasificación de las entidades y, en consecuencia, determinar qué normas aplicar, parece poco importante la participación de las entidades en el mercado de capitales y en el mercado mundial. Esta anotación es importante porque los argumentos en favor de las normas internacionales de IASB son esencialmente la obligatoriedad que se desprende, de un lado, de los acuerdos entre la IASB y la IOSCO (asociación de las bolsas de valores) y, de otro, de lo establecido por la Organización Mundial del Comercio (OMC). Obsérvese que estos argumentos no constituyen ningún criterio para hacer la mencionada clasificación. Si esto es así, parece no tener sentido la “aplicación de los estándares internacionales de contabilidad según el nivel de escalabilidad” de que trata este proyecto. Por el contrario, hace más complejo el proceso de emisión y reglamentación de normas contables en el país.

“Artículo 8. Reconocimiento de los estándares internacionales y de sus emisores: Por haber sido reconocidos por la comunidad internacional a través del sistema de Naciones Unidas (ONU) y ser entidades técnicamente competentes, para los efectos de la presente ley se reconocen los estándares internacionales y los emisores que se señalan a continuación:

1. Respetto de los estándares internacionales de contabilidad:

a) Para los entes económicos del nivel uno (1) de escalabilidad, se reconoce como emisor de estándares internacionales a la *International Accounting Stan-*

dards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad), o quien la reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica International Financial Reporting Standards (IFRS) (Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF) y los denominados International Accounting Standards (IAS) (Normas Internacionales de Contabilidad – NIC), así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas, emitidos o adoptados por la International Accounting Standards Board (IASB).

b) Para los entes económicos de los niveles dos (2) y tres (3) de escalabilidad, y hasta tanto la *International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad) o quien la reemplace defina los estándares internacionales de contabilidad para dichos entes, el Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes) de la United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) o quien lo reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica Accounting and Financial Reporting Guidelines for Level II (Directrices para Reporte Financiero y Contable para en Nivel II) así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas, emitidos o adoptados por Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR).*

c) Para los entes del sector público, *el Public Sector Committee (PSC) (Comité del Sector Público) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP), así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas, emitidos o adoptados por el Public Sector Committee (PSC).*

2. Respeto de los estándares internacionales de auditoría:

a) Para la auditoría de estados financieros de los entes económicos *la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Fiabilidad) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien la reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica International Standards on Quality Control, Auditing, Assurance and Related Services (ISQCAARS) (Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados – NICCAASR) y particularmente los denominados International Standards on Auditing (ISA) (Normas Internacionales de Auditoría – NIA), las subsecuentes enmiendas a esos estándares, y los futuros estándares, emitidos o adoptados por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).*

b) Para la auditoría interna en los entes económicos *el Institute of Internal Au-*

ditors (IIA) (Instituto de Auditores Internos) o quien lo reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPPIA) (Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna – NIEPAI), las subsecuentes enmiendas a esos estándares, y los futuros estándares, emitidos o adoptados por el Institute of Internal Auditors (IIA).

3. Respeto de los estándares internacionales de contaduría:

a) En materia de ética profesional de los contadores *al Ethics Committee (EtC) (Comité de Ética) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica Code of Ethics for Professional Accountants (Código de Ética para Contadores Profesionales), así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas emitidos por el Ethics Committee (EtC).*

b) En materia de calificaciones de los contadores *al Education Committee (EdC) (Comité de Educación) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica International Education Standards (IES) (Estándares Internacionales de Educación - EIE), así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas emitidos por el Education Committee (EdC).*



c) En materia de las reglas aplicables a la concurrencia en los mercados de servicios profesionales a la World Trade Organization (WTO) (Organización Mundial de Comercio), o quien la reemplace, y los acuerdos de comercio de servicios profesionales de contabilidad ratificados por el Congreso de la República.

Parágrafo 1: Se reconoce la existencia de un código de ética y de estándares de auditoría para el sector gubernamental, emitidos por la International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores). Estos estándares serán obligatorios en la medida en la cual sean adoptados por el Contralor General de la República.

Parágrafo 2: El Gobierno Nacional podrá reconocer la competencia técnica de un organismo internacional para la emisión de estándares internacionales que reemplace o adicione los mencionados en el presente artículo, así como para modificar la denominación técnica de sus estándares, siempre que aquél sea reconocido por la comunidad internacional a través del sistema de Naciones Unidas (ONU).

Comentario

Además de las diferencias de contexto (social y económico) que es una tesis que soporta que los procesos de estandarización de las normas contables no deben ser producto de adopciones rampantes, se tiene otro argumento de tipo jurídico. Con ocasión del fallo de la Corte Constitucional a través de la sentencia C-690 de 2003, prácticamente se le define el itinerario al cumplimiento del artículo 63 de la Ley 550 de 1999, relacionado con la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.

En el mencionado fallo, la Corte declara inexecutable la remisión que el estatuto tributario hace para la aplicación de las guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, relacionado con los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales.

Sostuvo la Corte que: “Las Guías de la OCDE no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias”.

De acuerdo con ello, para darle aplicación al artículo 63 de la Ley 550 de 1999, en el sentido de que “... para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”, habrá necesidad de empezar a suscribir un tratado o convenio con los emisores de normas internacionales de contabilidad, luego de lo cual, entonces sí se le dará el trámite correspondiente en el Congreso de la República.

Esto dista mucho de esta propuesta de adoptar las normas internacionales, porque ello iría en contravía de lo que en este sentido acaba de interpretar la Corte Constitucional.

Es importante evaluar, entonces, con base en este fallo, la constitucionalidad de re-

mitir a normas emitidas por organismos como la OECD, IASB, IFAC, tal como lo hace este proyecto de ley.

A juzgar por las razones que tuvo la Corte para declarar la inexecutable de algunos artículos adicionados al estatuto tributario, puede afirmarse que la adopción en los términos planteados en el proyecto no es la salida al problema.

“Artículo 9. Organismo nacional competente para determinar la adopción del estándar internacional: En el marco de lo dispuesto en los artículos 150 numeral 21, 189 numeral 24, 333, 334 y 335 de la Constitución Política, el Estado intervendrá en la economía asignando las funciones y reconociendo como técnicamente competentes para determinar la adopción del estándar internacional en los términos de la presente ley, y en consecuencia, decidir acerca de la adopción de los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, a los siguientes:

1. El Gobierno Nacional, mediante normas de carácter general, sobre los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría que deberán cumplir todos los entes económicos.
2. El Contador General de la Nación, sobre los estándares internacionales de contabilidad que deben regir en el país para los entes del sector público.
3. El Contralor General de la República, sobre el código de ética y los estándares de auditoría para el sector gubernamental.

Parágrafo: El Contador General de la Nación, el Contralor General de la República y cualquier otra entidad definida como competente para realizar procesos

de adopción deberán establecer los mecanismos internos idóneos que les permita asegurar la observancia del principio de autonomía consagrado en el numeral 1 del artículo 7 de la presente ley”.

Comentario

De acuerdo con lo prescrito en el artículo 10 de este proyecto, en el sentido de que **“el organismo nacional no podrá modificar los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas o estándares ni adoptarlos en forma parcial; solo podrá posponer su entrada en vigencia”** (negrilla fuera de texto), puede afirmarse que el papel tanto del Gobierno Nacional, del Contador General de la Nación y del Contralor General de la República se reduce a verificar la aplicación de los estándares adoptados, desconociendo, para el caso del Contador General de la Nación, su competencia constitucional y legal, y los desarrollos que en materia de regulación contable pública tiene la Contaduría General de la Nación.

“Artículo 10. Mecanismo de adopción: La adopción de estándares internacionales, conforme lo señalado en el artículo 9 de la presente ley, se realizará mediante un procedimiento público que permita la efectiva participación y discusión de cualquier persona interesada en su adopción.

Sin perjuicio de la participación directa prevista por los organismos competentes, el organismo nacional competente para determinar la adopción del estándar presentará ante el emisor de estándares internacionales las observaciones y comentarios fruto de la deliberación interna. Para tal efecto participará en las discusiones, difundirá sus estudios y borradores para exposición, promoverá su análisis, siste-



matizará los comentarios y observaciones de los interesados, comunicará la posición del Estado colombiano, difundirá los estándares aprobados y transmitirá las inquietudes relacionadas con la proposición de nuevos estándares.

Emitido por el organismo internacional un estándar, el organismo nacional competente para su adopción presentará al público en general una propuesta de adopción debidamente motivada y dispondrá un término para recibir comentarios y observaciones de los interesados. **El organismo nacional no podrá modificar los estándares ni adoptarlos en forma parcial; solo podrá posponer su entrada en vigencia** cuando el estándar sea contrario a los fines, principios, objetivos y requisitos señalados en la presente ley o en normas superiores, caso en el cual informará de ello al organismo emisor internacional y procurará su modificación.

La incorporación de un estándar internacional se realizará mediante la emisión de un decreto, acuerdo o resolución, según como corresponda, que adopte el estándar correspondiente, de forma completa y en lenguaje castellano, el cual deberá ser motivado y será obligatorio en virtud de su promulgación. Su entrada en vigencia iniciará, cuanto menos, en el periodo contable posterior al de su promulgación. Los estándares incorporados en virtud del mecanismo de adopción señalado en el presente artículo serán susceptibles de control de legalidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa por desconocer los fines, competencias, principios, alcances y límites de la intervención económica y los objetivos y requisitos señalados en la presente ley.

Parágrafo 1: El Gobierno Nacional reglamentará los términos que deberán obser-

varse para garantizar el debido proceso en el mecanismo de adopción señalado en el presente artículo.

Parágrafo 2: La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, o el organismo responsable del diseño y manejo de la política tributaria, analizará el impacto de los estándares adoptados y deberá proponer al Gobierno Nacional la presentación de proyectos de ley cuya aprobación sea necesaria para salvaguardar dicha política.

Parágrafo transitorio: Los estándares internacionales que hayan sido emitidos por el emisor de estándares internacionales al momento de entrada en vigencia de la presente ley entrarán a regir conforme lo señalado en el artículo 35 de la presente ley. Sobre ellos, el organismo nacional competente para determinar la adopción del estándar internacional solo podrá señalar un plazo de adopción posterior a dicha fecha, conforme lo señalado en el inciso tercero del presente artículo, y con una anterioridad no inferior a un (1) año” (Negrita fuera de texto).

Comentario

El procedimiento público propuesto en el proyecto carece de todo sentido, toda vez que este mismo artículo establece más adelante que: “El organismo nacional no podrá modificar los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas o estándares ni adoptarlos en forma parcial; solo podrá posponer su entrada en vigencia”.

De igual forma el proyecto de norma dispone que a partir de la vigencia de la ley, para el caso de las normas internacionales ya emitidas, **“el organismo nacional competente para determinar la adopción del estándar internacional**

solo podrá señalar un plazo de adopción posterior a dicha fecha, conforme lo señalado en el inciso tercero del presente artículo, y con una anterioridad no inferior a un (1) año”.

Respecto del inciso 2 del artículo 10, debe tenerse en cuenta que la participación en organismos como la IASB e IFAC, que entre otras cosas son organismos privados, no es discrecional del Estado colombiano, ni de cualquier otro organismo que pretende hacer parte.

“Artículo 11. Emisión de normas derivadas: Los organismos nacionales competentes para determinar la adopción de los estándares internacionales mencionados en el artículo 9 de la presente ley, podrán emitir reglas generales de contabilidad, auditoría o contaduría, según el ámbito de su competencia, de manera subsidiaria y subordinada a los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría adoptados conforme la presente ley.

Del mismo modo, los organismos encargados de la supervisión de entes económicos **podrán emitir reglas propias de la industria o sector al que pertenezcan los entes bajo su competencia, de manera subsidiaria y subordinada a lo señalado en los estándares internacionales de contabilidad, auditoría o contaduría** y en las reglas generales establecidas por el Gobierno Nacional”. (Negrita fuera de texto).


Comentario

Tal como se viene afirmando, lo contemplado en este artículo 11 atenta contra la autonomía del Contador General para determinar las normas contables que deben regir en el país.

De igual forma, el hecho de permitir que los organismos encargados de la supervisión de los entes económicos “puedan emitir reglas propias” contribuye a recrudecer el problema de desarmonización contable que en la actualidad se vive en el país.



Unidad 3



Aspectos relevantes de las normas
internacionales de contabilidad pública

Aspectos relevantes de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública

3.1. Objetivo de la unidad

Describir las generalidades relacionadas con el proceso de normalización contable adelantado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la IFAC, así como referenciar algunos criterios específicos relacionados con las 21 normas internacionales expedidas por este organismo.

3.2. Aspectos generales

Se trata en estos aspectos generales los objetivos de las normas internacionales,

algunos elementos del prefacio de estas normas, los cuales aplican para todas las normas expedidas, y otras generalidades que orientan la aplicación de estos estándares.

3.2.1. Objetivos de las NICSP

Para una referencia general del lector, se relaciona a continuación cada una de las 21 normas expedidas hasta el momento por la IPSASB, indicando para estas el objetivo específico que persiguen, así:

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*	Fecha de expedición
1	Presentación de estados financieros.	Por su contenido, puede afirmarse que esta norma contiene el marco de conceptos en el que se soporta la revelación de la información financiera. Tiene como objetivo “establecer la forma en que los estados financieros para propósitos generales deben ser presentados para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad como con los de otras entidades. (...) establece las consideraciones generales que se debe observar para la presentación de estados financieros, así como las pautas para su estructuración y los requisitos mínimos para el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace por el método contable de lo devengado...”.	Mayo de 2000



Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*	Fecha de expedición
2	Estados de flujos de efectivo.	Su objetivo "... es preceptuar el suministro de información sobre los cambios históricos producidos en el efectivo y equivalentes de efectivo de una entidad, mediante el uso de un estado de flujos de efectivo que clasifique los flujos producidos durante el ejercicio por las actividades de operación, inversión y financiación de la entidad".	Mayo de 2000
3	Superávit/déficit neto del Periodo Errores fundamentales y cambios en las políticas contables	Establece la clasificación y revelación de las partidas extraordinarias y la revelación por separado de ciertas partidas de los estados financieros, especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales. Con lo anterior se facilita el propósito de comparabilidad que persiguen los estándares internacionales.	Mayo de 2000
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	Tiene como propósito reconocer en los estados financieros el efecto financiero de las variaciones en los tipos de cambio. Incorpora el tratamiento contable de las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como de las operaciones extranjeras realizadas por entidades que se encuentran en el extranjero, pero que tienen relación con la entidad que presenta información en la moneda nacional.	Mayo de 2000
5	Costos por intereses.	Define el tratamiento contable de los costos asociados con los recursos adquiridos por la entidad por la vía del endeudamiento.	Mayo de 2000
6	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.	Establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de las entidades controladas en los estados financieros de la entidad controladora.	Mayo de 2000
7	Contabilidad de inversiones en entidades asociadas.	Señala el procedimiento para contabilizar inversiones en empresas vinculadas que den origen a una participación en la composición accionaria o en otra estructura formal del capital.	Mayo de 2000

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*	Fecha de expedición
8	Información financiera sobre los intereses en negocios conjuntos.	Proporciona la base para el tratamiento contable de las participaciones en asociaciones en participación. Se entiende por Asociación en Participación el acuerdo obligatorio por el cual dos o más partes interesadas se comprometen a emprender una actividad sujeta a control mancomunado. Para el caso colombiano, el Joint Venture y las cuentas en participación (en general contratos de riesgo compartido), son ejemplos de asociaciones en participación.	Mayo de 2000
9	Ingresos ordinarios/recursos por transacciones con contraprestación.	Prescribe el tratamiento contable de los ingresos provenientes de transacciones y hechos originados en actividades de intercambio. La misma norma establece que este tipo de actividades se origina en la prestación de servicios, venta de bienes y el uso dado por terceros a activos de la entidad, que genera para esta intereses, regalías y dividendos. Son actividades de intercambio	Junio de 2001
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias.	Describe el tratamiento contable para la elaboración y presentación de los estados financieros de una entidad en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Uno de los aspectos que caracterizan a una economía hiperinflacionaria, según lo expresa la norma internacional, es que la tasa de inflación acumulada a los tres años se aproxima o excede al 100%.	Junio de 2001
11	Contratos de construcción.	Prescribe el tratamiento contable de los costos e ingresos asociados a los contratos de construcción. La norma identifica los convenios que deben clasificarse como contratos de construcción, ofrece pautas respecto a los tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público y especifica la base para el reconocimiento y revelación de los gastos del contrato y, si es pertinente, del ingreso del contrato.	Junio de 2001
12	Inventarios	Señala pautas para la determinación del costo y su posterior reconocimiento como gasto, incluyendo las reducciones contables efectuadas en el valor realizable neto. Ofrece también pautas respecto a las fórmulas de costeo que se usan para la asignación de costos a las existencias. La misma norma indica que las existencias comprenden bienes comprados, mantenidos y/o producidos por la entidad para su venta.	Junio de 2001



Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*	Fecha de expedición
13	Arrendamientos.	Define, para los arrendatarios y arrendadores, las políticas de contabilidad apropiadas y las revelaciones que se deberán hacer en relación con los arrendamientos financieros y de operación.	Diciembre de 2001
14	Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros.	El objetivo de la presente norma es prescribir: (a) cuándo deberá ajustar la entidad sus estados financieros en razón de hechos ocurridos después de la fecha de presentación y (b) qué revelaciones deberá hacer la entidad sobre la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión y sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación. La norma también prescribe que la entidad no deberá preparar sus estados financieros con base en el principio de empresa en marcha si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que este principio no es apropiado.	Diciembre de 2001
15	Instrumentos financieros: Presentación e información por revelar.	Prescribe los requisitos para la presentación de títulos financieros en cuentas de balance e identifica la información que se debe revelar, tanto sobre títulos financieros en cuentas de balance (reconocidos), como sobre títulos financieros en cuentas de orden (no reconocidos). La norma recomienda la revelación de información sobre la naturaleza y alcance del uso de los títulos financieros por parte de la entidad, los propósitos financieros que los títulos cumplen, los riesgos asociados a ellos y las políticas de la administración para controlar tales riesgos.	Diciembre de 2001
16	Propiedades de inversión.	Prescribe el tratamiento contable de los inmuebles cuyo uso no está asociado directamente a las operaciones ordinarias de la entidad, por los cuales la entidad percibe un ingreso o rendimiento.	Diciembre de 2001
17	Propiedad, planta y equipo	Determina el tratamiento contable para los bienes de uso. De acuerdo con esta norma los bienes de uso son activos tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para locación a otros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un período de información.	Diciembre de 2001

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*	Fecha de expedición
18	Información financiera por segmentos.	Establece los principios para la presentación de información financiera por segmentos. La misma norma define el concepto de “segmento” como una actividad o grupo de actividades de la entidad que son diferenciables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada, con el fin de evaluar la gestión pasada cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos, y con el fin de tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.	Junio de 2002
19	Provisiones, pasivos y activos contingentes	Establece el tratamiento contable de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identificar las circunstancias en que las provisiones deben reconocerse, la forma en que deben valuarse y las revelaciones que sobre ellas deben hacerse. Igualmente, se refiere a la revelación de determinada información sobre los pasivos y activos contingentes, con el fin de hacer posible que el usuario entienda la naturaleza, oportunidad y monto de tales partidas.	Junio de 2002
20	Información a revelar sobre Partes relacionadas	Establece como requerimiento la revelación de toda relación de entes vinculados en que exista un control, así como la revelación de información sobre las transacciones entre la entidad y sus entes vinculados.	Octubre de 2002
21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	Establece los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro. También se especifica cuándo la entidad debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, exigiendo que se suministre determinada información.	Noviembre de 2004

* La descripción corresponde fundamentalmente al objetivo que cada norma internacional de contabilidad pública tiene.



En la parte introductoria de la primera NIC SP, relativa a la presentación de estados financieros, se indica que: “El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se halla desarrollando en la actualidad un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité reconoce los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera consistente y comparativa entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP. Los estados financieros llevarán la especificación de que cumplen con las NICSP solo si cumplen con todos los requisitos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable”.

Sin entrar a debatir sobre la forma como se debe desarrollar el proceso sobre normas internacionales de contabilidad en nuestro país (adopción o ajuste que conduce a armonizar), es importante que el lector se percate de las situaciones que

se vienen exponiendo en el trabajo y de las consideraciones de la IFAC, para que saque sus propias conclusiones.

3.2.2. El “prefacio” o “prólogo” de las NICSP y su importancia

El Prefacio o Prólogo de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público es importante porque constituye una base para efectos de interpretar todas las normas contables que expide el Comité del Sector Público de la IFAC, así como los Borradores de Discusión –Drafts– elaborados por este organismo normalizador.

En este documento se establecen los objetivos y procedimientos de trabajo del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) y explica el alcance y la autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Por la gran importancia que reviste este documento, y porque resulta pertinente y conveniente su publicación dada su corta extensión, se ha decidido su transcripción en el presente trabajo, para lo cual se ha optado por nombrarlo para una mejor comprensión:

3.2.2.1. Introducción

Este Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) establece los objetivos y procedimientos operativos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) y explica el alcance y autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Este prólogo debería ser utilizado como una referencia para

interpretar invitaciones a comentar, documentos de discusión, proyectos de norma y normas aprobadas y publicadas por IPSASB.

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

El IPSASB (inicialmente Comité del Sector Público (PSC)) es un Consejo de la IFAC constituido para desarrollar y emitir bajo su propia autoridad Normas Internacionales de Contabilidad del Sector (NICSP). Las NICSP son normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del sector público diferentes de las Empresas Públicas (EP).

El Grupo Consultivo del IPSASB es nombrado por el IPSASB. El Grupo Consultivo es un grupo sin derecho a voto. Proporciona un medio por el cual el IPSASB puede consultar con y buscar consejo si fuera necesario en un amplio grupo de interesados. El Grupo Consultivo está presidido por el Presidente del IPSASB. El Grupo Consultivo es principalmente un forum electrónico. Sin embargo, las secciones regionales del Grupo Consultivo se reúnen con el IPSASB cuando este se reúne en su región. Todos los miembros del Grupo Consultivo son invitados a

estas reuniones. Además, si se considera necesario, puede celebrarse una reunión general con todos los miembros del Grupo Consultivo.

3.2.2.2. Objetivo del IPSASB

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

- Emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP);
- Promoviendo su aceptación y la convergencia internacional de estas normas y
- Publicando otros documentos que orientan sobre temas y experiencias de información financiera en el sector público.

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

3.2.2.3. Miembros del IPSASB

Los miembros del IPSASB son designados por el Consejo de la IFAC para trabajar al servicio del IPSASB. El IPSASB consta de 15 miembros, 13 de los cuales son propuestos por organismos miembros de la IFAC y dos son miembros externos a estos organismos. Los miembros externos pueden ser propuestos por un particu-



lar u organización. Además, el IPSASB nombra un número limitado de observadores procedentes de organismos con interés en la información financiera del sector público. Estos observadores tienen derecho de voz pero no de voto.

3.2.2.4. Reuniones del IPSASB

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

Las reuniones del IPSASB para debatir el desarrollo y aprobar la emisión de NICSP u otros trabajos están abiertas al público. La documentación relacionada con el orden del día, incluidas las actas de las reuniones del IPSASB, son publicadas en la página web del IPSASB.

3.2.2.5. Alcance y autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

El IPSASB desarrolla NICSP que aplican la base contable de acumulación (o devengo) y NICSP que aplican la base contable de efectivo.

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

Las NICSP están diseñadas para aplicarse a los estados financieros con propósito general de todas las entidades del sector público. Las entidades del sector público incluyen la Administración central, regional (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), Administración local (por ejemplo, ciudad, población) y sus entidades dependientes (por ejemplo, departamentos, agencias, consejos, comisiones),

a no ser que se señale lo contrario. Las normas no son aplicables a las empresas públicas. Las empresas públicas aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Las NICSP incluyen una definición de empresas públicas.

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

3.2.2.6. Estados financieros con propósito general

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

Cuando la base contable de acumulación (o devengo) subyace en la preparación de los estados financieros, los estados financieros incluirán el estado de situación financiera o balance, el estado de rendimiento financiero, el estado de flujos de efectivo y el estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto.

Cuando la base contable de efectivo subyace en la preparación de los estados financieros, el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos.

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

3.2.2.7. La NICSP para la base contable de acumulación (o devengo) y de efectivo

El IPSASB desarrolla NICSP con base contable de acumulación (o devengo) que:

- Convergen con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) por adaptación de las mismas al contexto del sector público cuando resulte apropiado. En este proceso el IPSASB intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF, a no ser que haya una circunstancia significativa en el sector público que justifique una desviación, y
- Abordan aspectos de información financiera del sector público que no están exhaustivamente tratados en las NIIF existentes o para los que el IASB no ha desarrollado una NIIF.

Como muchas NICSP con base contable de acumulación (o devengo) están basa-

das en las NIIF el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB es una referencia relevante para los usuarios de las NICSP.

El IPSASB también ha emitido una NICSP exhaustiva con base contable de efectivo que incluye secciones obligatorias y recomendadas sobre revelación. Cambio de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo).

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

El IPSASB también trata de facilitar el cumplimiento de las NICSP con base contable de acumulación (o devengo) mediante el uso de disposiciones transitorias en ciertas normas. Cuando existan disposiciones transitorias, pueden conceder a una entidad tiempo adicional para el total cumplimiento de los requisitos de una NICSP con base contable de acumulación



(o devengo) específica o relajar algunos requisitos cuando se aplican las NICSP por primera vez. Una entidad puede en cualquier momento elegir adoptar la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. En ese momento, la entidad aplicará todas las NICSP con base contable de acumulación (o devengo) y podrá elegir aplicar las disposiciones transitorias de una NICSP con base contable de acumulación (o devengo) particular.

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

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 1, “Presentación de estados financieros” incluye el siguiente requisito: “Toda entidad cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe dar cuenta de este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a menos que aquéllos cumplan con todos los requisitos de cada NICSP que les sea de aplicación.”

La NICSP 1 también exige revelar en qué medida la entidad ha aplicado las disposiciones transitorias. Autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

En cada jurisdicción, las regulaciones pueden regir la emisión de estados financieros de propósito general por entidades del sector público. Estas regulaciones

pueden tener forma de requisitos legales de información, directivas e instrucciones de información financiera y/o normas contables emitidas por las administraciones, organismos reguladores y/o organismos profesionales de contabilidad en la jurisdicción correspondiente.

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

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

Por sí mismos, ni el IPSASB ni la profesión contable tienen el poder de exigir

el cumplimiento con las NICSP. El éxito de los esfuerzos del IPSASB depende del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de diferentes grupos interesados que actúan en los límites de su propia jurisdicción.

3.2.2.8. Procedimiento por seguir

El IPSASB adopta un procedimiento por seguir para el desarrollo de las NICSP que proporciona la oportunidad de hacer comentarios por parte de las partes interesadas incluyendo los organismos miembros de la IFAC, los auditores, los elaboradores de la información (incluyendo los ministerios de finanzas), emisores de normas e individuos.

El IPSASB también consulta con su Grupo Consultivo sobre proyectos muy importantes, cuestiones técnicas y prioridades del programa de trabajo.

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

- Estudio de los requisitos y prácticas contables nacionales e intercambio de puntos de vista sobre los temas con los emisores nacionales de normas;
- Consideración de los pronunciamientos emitidos por:
 - El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB);
 - Los emisores de normas nacionales, organismos reguladores y otros organismos autorizados;
 - Organismos profesionales de la contabilidad, y
 - Otras organizaciones interesadas en la información financiera del sector público;

- Formación de comités directivos, paneles asesores de proyectos o subcomités que facilitan apoyo al IPSASB en un proyecto;
- Publicación de un proyecto de norma a información pública, normalmente durante al menos 4 meses. Esto proporciona una oportunidad a aquellos afectados por los pronunciamientos del IPSASB para presentar sus puntos de vista antes de que los pronunciamientos se concluyan y aprueben por el IPSASB. El proyecto de norma incluirá una base para las conclusiones;
- Consideración de todos los comentarios recibidos en el período establecido sobre los documentos de discusión y proyectos de norma, y modificaciones a las normas propuestas como se considere apropiado a la luz de los objetivos del IPSASB, y
- Publicación de una NICSP que incluye una base para las conclusiones que explica los pasos en el proceso seguido por el IPSASB y cómo el IPSASB alcanzó sus conclusiones.

3.2.2.9. Comité Directivo, Paneles Asesores de Proyectos y Subcomités

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

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



3.2.2.10. Procedimientos de aprobación

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

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

3.2.2.11. Idioma

El texto aprobado de un pronunciamiento es el publicado por el IPSASB en inglés.

Los organismos miembros de la IFAC están autorizados para preparar, tras obtener la aprobación de la IFAC, traducciones de tales pronunciamientos por su cuenta, para ser emitidos en lenguas de sus propios países cuando se considere adecuado.

3.2.3. Otras generalidades sobre las NICSP

Las NIC SP han sido adaptaciones de las normas expedidas por el IASB, ello es señalado expresamente en la última parte de cada norma expedida por la Comisión del Sector Público de IFAC denominada “COMPARACIÓN CON LA NIC”.

En el siguiente recuadro se hace una asociación de las NICSP con su respectiva NIIF de donde es tomada, así:

NIC SP	NIC - NIIF
--------	------------

Número	Denominación	Número	Denominación
1	Presentación de estados financieros.	1	Presentación de estados financieros.
2	Estados de flujos de efectivo.	7	Estados de flujos de efectivo
3	Superávit/déficit neto del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.	21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.
5	Costos por intereses.	23	Costos por intereses.

Número	Denominación	Número	Denominación
6	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.	27	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las inversiones en subsidiarias.
7	Contabilidad de inversiones en entidades asociadas.	28	Inversiones en empresas asociadas.
8	Información financiera sobre los intereses en negocios conjuntos.	31	Participaciones en negocios conjuntos
9	Ingresos ordinarios/recursos por transacciones con contraprestación.	18	Ingresos ordinarios
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias.	29	Información financiera en economías hiperinflacionarias.
11	Contratos de construcción.	11	Contratos de construcción.
12	Inventarios	2	Inventarios
13	Arrendamientos.	17	Arrendamientos.
14	Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros.	10	Hechos ocurridos después de la fecha del balance general.
15	Instrumentos financieros: Presentación e información por revelar.	32	Instrumentos financieros: presentación e información por revelar
16	Propiedades de Inversión.	40	Propiedades de inversión.
17	Propiedad, planta y equipo	16	Propiedades, planta y equipo.
18	Información financiera por segmentos.	14	Información financiera por segmentos
19	Provisiones, pasivos y activos contingentes.	37	Provisiones, y pasivos y activos contingentes.
20	Información por revelar sobre Partes relacionadas.	24	Revelaciones sobre partes relacionadas.
21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	36	Deterioro del valor de los activos

Se concluye entonces que las normas contables expedidas para el sector público han sido adaptaciones de las normas expedidas por el organismo normalizador

para el sector privado. Esta es la razón por la cual en la última parte de cada NIC SP se hace claridad respecto de los elementos que diferencian unas normas y



otras. Se explica, por ejemplo, que hacen cambios en la terminología de la norma, comentarios adicionales para precisar algún procedimiento particular aplicable al sector público, incorporación de definiciones adicionales, pautas transitorias dada la fecha en la que las normas son expedidas, etc.

3.2.4. Programa de trabajo y estrategia de largo plazo del IPSASB

3.2.4.1. Programa de trabajo.

En la actualidad el IPSASB viene llevando a cabo un conjunto de actividades tendientes a desarrollar varias normas de contabilidad del sector público que interpreten las especificidades de los diferentes Estados. Entre los temas que este organismo trabaja se encuentran los siguientes:

- Estructuración de un marco conceptual para informes financieros del sector público, el cual se pretende desarrollar conjuntamente con los emisores de normas nacionales que participen.
- Obligaciones de política social, la cual hace referencia a mecanismos de presentación de información sobre la financiación de programas de prestaciones sociales y planes de pensión de la seguridad social.
- Prestaciones de empleados, basados en la norma internacional de información financiera 19 – prestaciones de empleados.
- Deterioro de los activos generadores de efectivo.
- Informes financieros en el marco de la contabilidad con base de efectivo – requisitos de revelación para recipientes de asistencia externa.

- Revisión de algunas normas internacionales de contabilidad pública ya expedidas, entre ellas la NICSP 1 – Presentación de estados financieros, NICSP 3 - Superávit/déficit neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables y NICSP 4 – Efectos de las variaciones en el tipo de cambio. El IPSASB ha definido que cada NICSP mejorada se aplicará por periodos anuales comenzando el 1° de enero de 2008 o después.
- Presentación de información de presupuestos en declaraciones financieras.
- Revelación de información financiera sobre el sector general del gobierno.

3.2.4.2. Estrategia de largo plazo

El IPSASB orientará sus acciones en cuatro áreas de trabajo, así:

- Desarrollo de un marco conceptual del sector público.
- Desarrollo de otros proyectos específicos del sector público (entre ellos la convergencia con el método estadístico para la presentación de informes cuando sea adecuado.
- Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Otros proyectos y actividades, entre ellas la promoción y la publicación.

3.3. Aspectos específicos de las NICSP

Con el propósito de contribuir con la divulgación y conocimiento de los estándares internacionales, para cada una de las normas expedidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sec-

tor Público, se señala seguidamente algunos fragmentos de importancia.

3.3.2. NICSP 1: Presentación de estados financieros

- Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por una entidad. El objetivo de los estados financieros, con propósito de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de la entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deberían suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Esto se conseguirá:
 - (a) suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
 - (b) suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
 - (c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;
 - (d) suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones;

(e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el desempeño de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.

- Los estados financieros de uso general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados.

Los estados financieros pueden también suministrar a los usuarios información que indique:

(a) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado, y

(b) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.

- La responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros varía dentro de cada jurisdicción y entre jurisdicciones distintas. Además, una jurisdicción puede hacer distinción entre quién es responsable de la preparación de los estados financieros y quién es responsable de la aprobación o presentación de los mismos. Ejemplos de personas o cargos responsables de la preparación de los estados financieros en entidades individuales (como los ministerios o departamentos del gobierno o sus equivalentes) pueden ser el individuo que dirige la entidad (el que ocupa la



- jefatura permanente o primer mandatario) y el jefe de la Oficina General de Administración (o el más alto funcionario de finanzas, como el interventor o el contador general).
- La responsabilidad de la preparación de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto descansa, por lo general, en el jefe del organismo financiero central (o el más alto funcionario de finanzas, como el interventor o el contador general) y el ministro de finanzas (o su equivalente).
 - Un conjunto completo de estados financieros consta de los siguientes componentes:
 - (a) un estado de situación financiera o balance general;
 - (b) un Estado de rendimiento financiero;
 - (c) Cambios en los activos netos/patrimonio neto;
 - (d) un Estado de Flujos de Efectivo; y
 - (e) Políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.
 - Los estados financieros deben presentar fielmente la situación financiera y resultados de la entidad. La aplicación correcta de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que proporcionen esa presentación razonable.
 - Toda entidad cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe dar cuenta de este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de cada NICSP que les sea de aplicación.
 - Es la administración de la entidad la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Cuando no exista un requisito específico, la administración de la entidad debe desarrollar los procedimientos oportunos para asegurar que los estados financieros suministran información que sea:
 - (a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios y
 - (b) fiable, en el sentido de que los estados:
 - (i) presentan razonablemente los resultados de las operaciones y la situación financiera de la entidad;
 - (ii) reflejan la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal;
 - (iii) son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
 - (iv) son prudentes y
 - (v) están completos en todos sus extremos significativos.
 - La presentación y clasificación de las partidas (o rubros) en los estados financieros deben ser conservadas de

un periodo a otro a menos que: (a) se produzca un cambio en la naturaleza de las operaciones de la entidad, o una revisión de la presentación de sus estados financieros, que demuestre que el cambio va a dar lugar a una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones, o bien (b) sea obligado a realizar el cambio, por la aparición de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.

- A menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público permita o exija otra cosa, la información comparativa, respecto del período anterior, debe presentarse para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. Los datos comparativos deben incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período corriente.

3.3.3. NIC SP 2: Estados de flujo de efectivo

- El estado de flujo de efectivo debe informar acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.
- La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:
 - (a) método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o bien
 - (b) método indirecto, según el cual se comienza presentando el resultado del ejercicio en términos ne-

tos, cifra que se corrige posteriormente por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas (o rubros) de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que representan la causa de cobros y pagos pasados o futuros, así como de las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos o gastos asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.

- La entidad debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto por lo que se refiere a los flujos de efectivo descritos en los párrafos 32 y 35, que pueden ser incluidos en términos netos.
- Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión y de financiación, pueden presentarse en términos netos:

(a) cobros y pagos por cuenta de clientes, contribuyentes o beneficiarios, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad de la otra parte más que la correspondiente a la entidad, y

(b) cobros y pagos procedentes de partidas (o rubros) en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.

► **Los siguientes flujos de efectivo, procedentes de las actividades de una entidad financiera pública, pueden presentarse en términos netos:**

a) pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;



(b) colocación y retiro de depósitos en otras instituciones financieras y

(c) anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de tales partidas (o rubros).

- Los flujos de efectivo asociados con partidas extraordinarias deben ser clasificados, según su origen, entre las actividades de operación, de inversión o de financiación, y presentados por separado dentro de tales agrupamientos del estado de flujo de efectivo.

3.3.4. NIC SP 3: Superávit o déficit neto del ejercicio. Errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad

- Todas las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos reconocidas en el periodo deben ser incluidas en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) de dicho periodo, a menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público disponga o permita lo contrario.
- El resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo incluye los siguientes componentes que deben ser revelados en la parte principal del estado de rendimiento financiero:
 - (a) resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias y
 - (b) partidas (o rubros) extraordinarias.
- La naturaleza e importe de cada partida extraordinaria debe ser objeto de revelación por separado.
- Cuando alguna de las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos

o gastos, de las que conforman el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias, son de tal magnitud, naturaleza o incidencia en la entidad que la información respecto a ellas es relevante para explicar el resultado neto (ahorro o desahorro) de la entidad en el periodo, la naturaleza e importe de tales partidas (o rubros) deben ser objeto de revelación por separado.

3.3.5. NIC SP 4: Los efectos de las tasas de cambio de divisas extranjeras

- Una transacción en moneda extranjera es toda operación que se establece, o exige su liquidación, en una moneda extranjera, como por ejemplo cuando la entidad:
 - (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera;
 - (b) presta o toma prestados fondos, si las cuantías correspondientes se establecen a pagar o cobrar en una moneda extranjera;
 - (c) se convierte en parte de un contrato no ejecutado, que esté expresado en moneda extranjera o
 - (d) adquiere o dispone por otra vía activos, o bien incurre en, o liquida, pasivos, siempre que unos y otros estén establecidos en una moneda extranjera.
- Toda transacción en moneda extranjera debe ser registrada, en el momento de su reconocimiento en los estados financieros, en la misma moneda de los estados financieros, aplicando al importe correspondiente en moneda extranjera la tasa de cambio, entre la

- moneda de los estados financieros y la moneda extranjera, existente en la fecha de la operación.
- En cada fecha de presentación de los estados financieros:
 - (a) las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser valoradas utilizando la tasa de cambio de cierre;
 - (b) las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera, que se contabilicen al costo histórico, deben ser valoradas utilizando la tasa de cambio en el momento en que fue realizada la transacción, y
 - (c) las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera, que se contabilicen por su valor razonable, deben ser valoradas utilizando las tasas de cambio existentes en el momento en que se determinó tal valor razonable.
 - Las diferencias de cambio derivadas de una partida monetaria que, en sustancia, forma parte de la inversión neta realizada por la entidad en una entidad extranjera, deben ser clasificadas como componentes de los activos netos/patrimonio neto, en los estados financieros de la entidad, hasta que se produzca la disposición de la inversión, en cuyo momento serán objeto de reconocimiento como gasto o ingreso ordinario/recurso de acuerdo con lo establecido en el párrafo 55.
 - Bajo el tratamiento de referencia, los costos por intereses se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.
 - En los estados financieros se debe revelar información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costos por intereses.
 - En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo que cumpla las condiciones para su calificación como tal, el importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.
 - La capitalización de costos por intereses, como parte del costo de los activos, que cumplan las condiciones para su calificación, debe comenzar cuando:
 - (a) se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;
 - (b) se haya incurrido en costos por intereses y
 - (c) se estén llevando a las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta.
 - La capitalización de los costos por intereses debe ser suspendida durante los periodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades, si estos se extienden de manera significativa en el tiempo.
- 3.3.6. NIC SP 5: Costos de endeudamiento**
- Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos.



- La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su calificación, para su utilización deseada o para su venta.

3.3.7. NIC SP 6: Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas.

- Entidad Económica es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.
- Toda entidad controladora, que no se encuentre en los casos contemplados en el párrafo 16, debe presentar estados financieros consolidados.
- Una entidad controladora que es a su vez una entidad controlada en su totalidad, o prácticamente en su totalidad, no necesita presentar estados financieros consolidados cuando es improbable que existan usuarios para tales estados financieros o cuando las necesidades de información de sus usuarios sean cubiertas por los estados financieros consolidados de su propia entidad controladora; o cuando, siendo una entidad controlada prácticamente en su totalidad, la controladora obtenga el consentimiento de los intereses minoritarios. Tales controladoras deben revelar, en sus estados financieros individuales, las razones por las que no han presentado los estados financieros consolidados, junto con los métodos utilizados para la contabilización de sus entidades controladas. También deben informar

sobre el nombre y la dirección principal de la entidad controladora que publica estados consolidados y las incluye en ellos.

- Tanto los saldos como las transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, así como las consiguientes ganancias no realizadas, deben ser eliminados en su totalidad. Las pérdidas no realizadas que resulten de transacciones entre entidades pertenecientes a un mismo grupo deben también ser eliminadas, a menos que el costo de los activos de los que forman parte no sea recuperable.
- Los intereses minoritarios deben presentarse, en los estados financieros consolidados, por separado de los pasivos y de los activos netos/patrimonio neto correspondiente a los propietarios de la controladora. La participación de los intereses minoritarios en el superávit/deficit neto de la entidad económica también deberá presentarse separadamente.

3.3.8. NIC SP 7: Contabilidad de las inversiones en empresas asociadas

- La inversión en una entidad asociada debe contabilizarse, en los estados financieros consolidados, siguiendo el método de la participación, excepto cuando la inversión haya sido adquirida, y se mantenga, exclusivamente para su posterior disposición en un futuro próximo, en cuyo caso deberá contabilizarse aplicando el método del costo.
- El inversionista debe cesar en la aplicación del método de la participación desde la fecha en que:

- (a) deje de tener influencia significativa en la entidad asociada, conservando, ya sea en su totalidad o en parte, la inversión correspondiente; o bien
- (b) el uso del método de la participación deje de ser el apropiado, porque la entidad asociada opera bajo restricciones severas a largo plazo, que deterioran significativamente su capacidad para transferir fondos o suministrar otros beneficios no financieros al inversionista o en nombre del inversionista.
- El importe de la inversión en libros en tal fecha debe considerarse, de entonces en adelante, como su costo.
- La inversión en una entidad asociada, incluida en los estados financieros individuales de un inversionista que presenta estados financieros consolidados, debe:
 - (a) contabilizarse aplicando el método de la participación o el método del costo, el que se aplique a la entidad asociada en los estados financieros consolidados del inversionista o
 - (b) contabilizarse como una inversión.
- En las normas internacionales y/o nacionales de contabilidad se pueden hallar las directrices para el tratamiento contable de las inversiones.
- La presentación de estados financieros consolidados, por sí misma, no cancela la necesidad de presentar estados financieros individuales por parte del inversionista.
- La inversión en una entidad asociada, que se incluye en los estados financieros de un inversionista que no emite estados financieros consolidados, debe ser:
 - (a) contabilizada utilizando el método de la participación o el método del costo, el que hubiera sido apropiado en el caso de que el inversionista hubiera emitido estados consolidados o
 - (b) contabilizada como una inversión.
- Cuando para el tratamiento contable de una entidad asociada se hace uso del método de la participación, los resultados netos (ahorros o desahorros) no realizados que proceden del conjunto de las transacciones entre el inversionista (o sus entidades controladas consolidadas) y la entidad asociada deben eliminarse en la medida de la participación que el inversionista tenga en la entidad asociada. Los desahorros no realizados no deben eliminarse en la medida en que la transacción sirva para evidenciar el deterioro del activo transferido.

3.3.9. NIC SP 8: Informes financieros de intereses en negocios conjuntos

- Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas conjuntamente, el participante debe reconocer en sus estados financieros individuales y, consecuentemente, en sus estados consolidados:
 - (a) los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido y
 - (b) los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos ordinarios/recursos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.



- Con respecto a su participación en activos controlados conjuntamente, el participante debe reconocer en sus estados financieros individuales y, consecuentemente, en sus estados consolidados:

(a) su parte de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de tales activos;

(b) cualquier pasivo en que haya incurrido;

(c) su parte de los pasivos incurridos conjuntamente con los otros participantes en relación con el negocio conjunto;

(d) cualquier ingreso ordinario/recurso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualesquiera gastos incurridos por el negocio conjunto, y

(e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

- En sus estados financieros consolidados, el participante debe presentar su participación en una entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación de información dentro del método de consolidación proporcional.
- Cuando un participante aporte o venda activos al negocio conjunto debe reconocer su parte de cualquier ganancia o pérdida derivada de la transacción, atendiendo a la esencia de la misma. Mientras que si el negocio conjunto retiene los activos, y suponiendo que el participante haya transferido las ventajas y riesgos inherentes a la propiedad, este debe reconocer solo la

parte de pérdida o ganancia atribuible a la parte de los demás participantes. El participante debe reconocer el importe total de cualquier pérdida cuando la aportación o venta ponga de manifiesto una reducción en el valor neto realizable de activos corrientes, o una pérdida por deterioro.

- Cuando un participante en un negocio conjunto compre activos procedentes del mismo no debe reconocer su parte de las ganancias del negocio conjunto hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El participante debe reconocer su parte de las pérdidas derivadas de tales transacciones de forma similar a las ganancias, salvo que las pérdidas deben reconocerse inmediatamente cuando representen una reducción en el valor neto realizable de activos corrientes o una pérdida por deterioro.

3.3.10. NIC SP 9: Ingresos por tasas de cambio de divisas extranjeras

- La medición de los ingresos ordinarios/recursos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.
- Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios/recursos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha de los estados financieros. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) el importe de los ingresos ordinarios/recursos pueda medirse con fiabilidad;
 - (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicios derivados de la transacción;
 - (c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha de los estados financieros, pueda ser medido con fiabilidad y
 - (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.
- Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos ordinarios/recursos correspondientes deben ser reconocidos como tales solo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.
 - Los ingresos ordinarios/recursos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:
 - (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
 - (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
 - (c) el importe de los ingresos ordinarios/recursos puede ser medido con fiabilidad;
 - (d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción y
 - (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.
 - Los ingresos ordinarios/recursos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos usando los tratamientos contables establecidos en el párrafo 34 siempre que:
 - (a) sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicios asociados con la transacción;
 - (b) el importe de los ingresos ordinarios/recursos pueda ser medido de forma fiable.
34. Los ingresos ordinarios/recursos deben reconocerse utilizando los siguientes tratamientos contables:
- (a) Los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;
 - (b) Las regalías deben reconocerse en cuanto sean devengadas de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan, y
 - (c) Los dividendos o sus equivalentes deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.



3.3.11. NIC SP 10: Información financiera en economías hiperinflacionarias

- Los precios cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales, sean estas específicas o generales. Las fuerzas específicas que actúan en el mercado de cada producto, tales como cambios en la oferta y demanda o los cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, las causas generales pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.
- En una economía hiperinflacionaria los estados financieros solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Por ello la presente norma es aplicable a los estados financieros principales de las entidades que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.
- Muchas entidades del sector público incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar comparaciones con el presupuesto. Si este es el caso, la información presupuestaria también debe ser reexpresada de acuerdo con esta norma.

- Los estados financieros de cualquier entidad, que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, deben quedar establecidos en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros. Tanto las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior, exigidas por la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, como cualquier otra información referente a otros periodos precedentes, debe también quedar establecida en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros.
- Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la entidad, por consiguiente, cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta norma, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de medida corriente al final del periodo previo, como base para los valores de las partidas (o rubros) en libros en sus estados financieros subsiguientes.

3.3.12. NIC SP 11: Contratos de construcción

- Los requisitos contables de esta norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o agrupar una serie de contratos a efectos de su tratamiento contable.
- Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos

- debe tratarse como un elemento separado cuando:
- (a) se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;
 - (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos, y
 - (c) pueden identificarse los ingresos ordinarios/recursos y los costos de cada activo.
- Un grupo de contratos, ya proceda de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:
 - (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
 - (b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, en el caso de que exista un margen de beneficio, y
 - (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.
 - Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:
 - (a) el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original, o
 - (b) el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.
 - Los ingresos ordinarios/recursos del contrato deben comprender:
 - (a) el importe inicial del ingreso ordinario/recurso acordado en el contrato, y
 - (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos, en la medida que:
 - (i) sea probable que de los mismos resulte un ingreso ordinario/recurso, y
 - (ii) sean susceptibles de medición fiable.
 - Los costos del contrato deben comprender:
 - (a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;
 - (b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional, y
 - (c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.
 - Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios/recursos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en el estado de rendimiento financiero como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de los estados financieros.
 - En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construc-



ción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

- (a) puedan medirse razonablemente los ingresos ordinarios/recursos totales del contrato;
 - (b) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicios derivados del contrato;
 - (c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de los estados financieros, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad, y
 - (d) los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.
- En el caso de un contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:
 - (a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato, y
 - (b) los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y medidos de forma fiable.
 - Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:
 - (a) los ingresos ordinarios deben ser reconocidos solo en la medida en que

sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y

(b) los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

- Con respecto a los contratos de construcción en los que se pretende, al principio del contrato, que los costos del mismo sean totalmente recuperados por las partes del contrato, cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios/recursos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en el estado de rendimiento financiero del periodo.

3.3.13. NIC SP 12: Inventarios

- Los inventarios deben medirse al costo o al valor neto realizable, el que resulte menor, excepto cuando se aplique el párrafo 12.
- Los inventarios deben ser medidos al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando ellos se mantengan para:
 - (a) distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante, o
 - (b) consumirlos en el proceso de producción de mercancías que van a ser distribuidas sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.
- El costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

- Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de detallistas, pueden ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisan de forma regular y, si es preciso, se revisan los estándares siempre y cuando tales condiciones hayan variado.
- El costo de los inventarios de productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe ser determinado a través del método de identificación específica de sus costos individuales.
- Cuando los inventarios son vendidos, intercambiados o distribuidos, el importe de los mismos se reconoce como gasto del mismo periodo en el que se registran los correspondientes ingresos ordinarios/recursos. Si no supone un ingreso ordinarios/recursos, los gastos se reconocen cuando los bienes son distribuidos o el servicio es prestado. El importe de cualquier rebaja, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, debe ser reconocido en el periodo en que tiene lugar la depreciación. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios debe ser registrado como una reducción en el valor de los inventarios reconociéndolo como gasto, en el periodo en que la reversión del valor tenga lugar.

3.3.14. NIC SP 13: Contratos de arrendamiento

- Los arrendatarios deberían reconocer los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero como bienes, y las obligaciones asociadas a los mismos como pasivos. Los activos y pasivos deberían ser reconocidos en cantidades iguales al inicio del arrendamiento por el valor razonable de la propiedad arrendada, o si fuera menor, por el valor presente del precio mínimo de arrendamiento (PMA). En el cálculo del valor actual del PMA, el factor de descuento es la tasa de interés implícita en la operación, si se puede determinar; de lo contrario, debería ser usada la tasa de interés incremental del préstamo del arrendatario.
- Cada una de las cuotas del arrendamiento ha de ser dividida en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente de pago. La carga financiera total ha de ser distribuida entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar.
- En la práctica, se distribuyen los gastos financieros en los periodos que forman el plazo de arrendamiento. Para simplificar el cálculo puede utilizarse alguna forma de cálculo aproximado.
- El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación, en los activos depreciables, como a un gasto financiero para cada periodo contable. La política de depreciación



para activos depreciables arrendados debe ser coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación cargada debe calcularse sobre las bases establecidas en la Norma Internacional de Sector Público 17 Propiedad, Planta y Equipo, y cualquier norma de contabilidad internacional y/o nacional de activos intangibles que haya sido adoptada por la entidad. Si no existe una certeza razonable de que el arrendatario obtenga la propiedad al final del plazo, el activo debe depreciarse totalmente durante la vida útil del mismo.

- Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas como gastos en el estado de rendimiento financiero de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.
- Los arrendadores deben reconocer las cuentas por cobrar por cuotas de arrendamiento financiero como activos en su estado de situación financiera o balance general. Estos activos figurarán como cuentas por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.
- Los arrendadores deben presentar, en estado de situación financiera o balance general, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.
- Los ingresos ordinarios/recursos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como

ingresos ordinarios/recursos, en el estado de rendimiento financiero, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de agotamiento de las ganancias derivadas del arrendamiento en cuestión.

- La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y el cargo por depreciación se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 17 Propiedades, Planta y Equipo y cualquier norma nacional y/o internacional de contabilidad de bienes intangibles que haya sido adoptada por la entidad.
- Si una venta con arrendamiento posterior resulta ser un arrendamiento financiero, se evitará reconocer inmediatamente como ganancia, en los estados financieros del vendedor arrendatario, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe del activo dispuesto en libros. Este importe, por el contrario, debe ser diferido y amortizado a lo largo del plazo del arrendamiento.
- Si una venta con arrendamiento posterior resulta ser un arrendamiento operativo, y queda claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, toda pérdida o ganancia ha de reconocerse inmediatamente, excepto cuando deba diferirse, lo que

ocurrirá si la pérdida resulta compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, y amortizarse en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el exceso de uno sobre otro se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

- En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del activo en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras debe reconocerse inmediatamente.

3.3.15. NIC SP 14: Hechos ocurridos después de la fecha de la información

- En el periodo entre la fecha de los estados financieros y la fecha en que son autorizados para su emisión, los responsables gubernamentales pueden anunciar la intención del Gobierno con respecto a ciertas cuestiones. Si dichas intenciones del Gobierno requieren reconocimiento como hechos que implican ajustes o no dependerá de si proporcionan información adicional sobre las condiciones existentes en la fecha de los estados financieros y de si existe suficiente evidencia de que pueden y serán llevados a cabo. En la mayoría de los casos, las intenciones anunciadas del Gobierno no conducen al reconocimiento de hechos que implican ajustes. En su lugar, reunirán los requisitos para la revelación como hechos que no implican ajustes.
- La entidad debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus

estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros que impliquen ajustes.

- La entidad no debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros, si estos no implican ajustes.
- Si los dividendos o distribuciones similares se proponen o declaran después de la fecha de los estados financieros, una entidad no debe reconocer tales dividendos como un pasivo en la fecha de los estados financieros.
- La entidad no debe preparar sus estados financieros sobre la base de que es un negocio en marcha si los responsables de preparar estos estados financieros o el órgano de gobierno determinan, después de la fecha de los estados financieros, que existe la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.

3.3.16. NIC SP 15: Instrumentos financieros: divulgación y presentación

- El emisor de un instrumento financiero debe clasificarlo, desde el momento en que lo reconoce por primera vez, ya sea en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, como de pasivo o de capital, de conformidad con la esencia del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de capital.
- El emisor de un instrumento financiero que contenga simultáneamente un



elemento de pasivo y otro de capital debe clasificar cada parte del instrumento por separado.

- Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relativos a un instrumento clasificado como pasivo financiero, o a cada una de sus partes integrantes, deben ser recogidos en el estado de rendimiento financiero como gastos o ingresos ordinarios/recursos. Las distribuciones hechas a los tenedores de un instrumento financiero clasificado como de capital deben ser adeudadas, por parte del emisor, directamente contra los activos netos/patrimonio neto.

- Un activo financiero y un pasivo financiero deben ser objeto de compensación, de manera que se presente en el estado de situación financiera o balance general el importe neto, siempre que una entidad:

(a) tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos en los citados instrumentos y

(b) tenga la intención de liquidar la cantidad neta, o de realizar el activo y, de forma simultánea, proceder al pago del pasivo.

- Cuando una entidad contabilice uno o más activos financieros por un importe superior al de su valor razonable, debe revelar en sus estados financieros:

(a) el importe en libros y el valor razonable de tales activos financieros, ya sea individualmente considerados o agrupados en las clases apropiadas, y

(b) las razones para no reducir el importe en libros, incluyendo la naturaleza de la evidencia en que se basa la suposición de la gerencia sobre la recuperabilidad de los valores que constan en las cuentas.

3.3.17. NIC SP 16: Propiedades de inversión

- Las propiedades de inversión deben reconocerse como un activo cuando, y solo cuando: (a) es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que están asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad, y (b) el costo o el valor razonable de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma fiable.
- Una propiedad de inversión debe medirse inicialmente a su costo. (Los costos asociados a la transacción deben incluirse en la medición inicial).
- Si una propiedad de inversión es adquirida por un valor insignificante o nulo, su costo es el valor razonable en la fecha de adquisición.
- Un desembolso posterior relacionado con una propiedad de inversión que ha sido reconocida debe agregarse al importe de la misma en libros, cuando sea probable que algún beneficio económico futuro o potencial de servicio en la vida de la propiedad de inversión, adicional al rendimiento estándar evaluado más recientemente para la propiedad de inversión existente, fluya hacia la entidad. Todos los demás desembolsos posteriores deben reconocerse como un gasto en el periodo en el cual son incurridos.

- La entidad debe elegir como política contable, ya sea el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 35 a 57, o bien el modelo del costo descrito en el párrafo 58, debiendo aplicar esta política a todas sus propiedades de inversión.
- Después del reconocimiento inicial, una entidad que elija el modelo del valor razonable debe medir todas sus propiedades de inversión por su valor razonable, excepto en los casos excepcionales descritos en el párrafo 55.
- Las ganancias o pérdidas que surjan de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión deben ser incluidas en el resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo en que surjan.
- Después del reconocimiento inicial, una entidad que escoge el modelo del costo debe medir todas sus propiedades de inversión usando el tratamiento por punto de referencia de la NICSP 17 Propiedades, Planta y Equipo, es decir, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de activos acumulada.
- Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión, que será registrada al valor razonable, la entidad debe aplicar la NICSP 17 Propiedades, Planta y Equipo hasta la fecha del cambio de uso. La entidad debe tratar cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe de la propiedad en libros, en virtud de la NICSP 17, y el valor razonable, de la misma forma que registraría una revaluación utilizando la NICSP 17.
- Tras la transferencia de un elemento desde los inventarios a las propiedades de inversión, donde será registrado al valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe anterior en libros debe ser reconocida en el resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo.
- El tratamiento de transferencias de inventarios a propiedades de inversión que serán registradas a valor razonable habrá de ser coherente con el tratamiento de ventas de inventarios.
- Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad y que será registrada a valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior debe ser reconocida como resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo.
- Una propiedad de inversión debe ser dada de baja (eliminada del estado de situación financiera o balance general) cuando se disponga de ella o cuando la propiedad de inversión quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio por su disposición.
- La disposición de una propiedad de inversión puede ocurrir por su venta o por incorporarse a un arrendamiento financiero. Para determinar la fecha de disposición de una propiedad de inversión, la entidad aplicará los criterios de la NICSP 9 para reconocer el ingreso ordinario/recurso en la venta de los bienes y considerará la guía relativa del Apéndice de la NICSP 9 Ingresos ordinarios/recursos por transacciones



con contraprestación. La NICSP 13 Arrendamientos será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

- Las ganancias o pérdidas resultantes del retiro o disposición de una propiedad de inversión deben ser determinadas como la diferencia entre lo obtenido por la disposición en términos netos y el importe del activo en libros. A efectos de presentación en los estados financieros, la ganancia o pérdida deberá ser incluida en el estado de rendimiento financiero como un elemento de ingreso ordinario/recurso o gasto, según proceda (a menos que la NICSP 17 Arrendamientos, exija otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).

3.3.18. NIC SP 17: Propiedades, planta y equipo

- Un elemento de la Propiedad, planta y equipo deberá reconocerse como un activo cuando:
 - (a) es probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivados del activo y
 - (b) el costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad.
- Todo elemento de la Propiedad, planta y equipo que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser medido, inicialmente, por su costo.
- Cuando un activo se adquiere por un costo nulo o insignificante, su costo es su valor razonable en la fecha de la adquisición.
- Los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida (o rubro) Propiedad, planta y equipo deben ser añadidos al importe del activo en libros cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento, para el activo existente. Cualquier otro desembolso posterior debe ser reconocido como un gasto del periodo en el que sea incurrido.
- Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de la Propiedad, planta y equipo deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.
- Con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de la Propiedad, planta y equipo debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de los estados

- financieros. El tratamiento contable para las revaluaciones se establece en los párrafos 49 al 51.
- Si se revalúa un determinado elemento perteneciente a la Propiedad, planta y equipo, deben también ser revaluados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos.
 - Cuando se incrementa el importe de un activo en libros como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de reservas por revaluación. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ingreso ordinario/recurso del periodo en la medida en que exprese la reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como un gasto.
 - Cuando se reduce el importe de un activo en libros como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del periodo. No obstante, la disminución debe ser cargada directamente contra cualquier reserva por revaluación registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reservas por revaluación.
 - Los incrementos y disminuciones en la revaluación relativos a activos individuales dentro de una clase de Propiedad, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de esa clase pero no deben compensarse con los correspondientes a activos de diferentes clases.
 - La base depreciable de cualquier elemento componente de la Propiedad, planta y equipo debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la entidad, de los beneficios económicos o potencial de servicio que el activo incorpora. El cargo por depreciación de cada periodo debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del importe en libros de otro activo.
 - La vida útil de un elemento de la Propiedad, planta y equipo debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del periodo corriente y de los futuros.
 - El método de depreciación aplicado a los elementos que componen la Propiedad, planta y equipo deberá revisarse de forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio de esos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de depreciación se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del periodo corriente y de los futuros.
 - Todo elemento componente de la Propiedad, planta y equipo que haya sido objeto de disposición debe ser eliminado del estado de situación financiera o balance general, al igual que cualquier



elemento del activo fijo que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener beneficios económicos o potenciales de servicio adicionales por su disposición.

- Las pérdidas o ganancias derivadas del retiro disposición de un elemento componente de la Propiedad, planta y equipo deberán determinarse como la diferencia entre el importe neto que se estima obtener por la disposición y el importe del activo en libros. A los fines de su reflejo en los estados financieros, la pérdida o ganancia deberá incluirse en el estado de rendimiento financiero como una partida (o rubro) de gasto o ingreso ordinario/recurso, según proceda.

3.3.19. NIC SP 18: Información financiera por segmentos

- La entidad deberá identificar sus distintos segmentos, según establece el párrafo 9 de esta norma, y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de la norma.
- En esta norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:
Ingreso ordinario por segmento: está formado por los ingresos ordinarios que, figurando en el estado de rendimiento financiero de la entidad, son directamente atribuibles al segmento, más la parte relevante de los ingresos ordinarios generales de la entidad que puedan ser distribuidos al mismo, utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, o de subsidios, transferencias, multas, de-

rechos o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. El ingreso por segmento no comprende:

- (a) Partidas (o rubros) extraordinarias;
- (b) los ingresos ordinarios por intereses o dividendos, incluídos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera, o
- (c) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera.

- El ingreso por segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas (o rubros) se incluyan en los ingresos ordinarios consolidados o totales de la entidad.
- El ingreso ordinario del segmento incluye la porción de los ingresos ordinarios correspondientes a la entidad en los negocios conjuntos, que se lleven contablemente utilizando el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 8 Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos.
- Gasto por segmento: está formado por los gastos derivados de las actividades de operación del mismo que

le son directamente atribuibles, más la parte relevante de gastos que puedan ser distribuidos al segmento utilizando una base razonable de reparto, y comprende tanto los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros externos y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen:

- (a) las partidas (o rubros) extraordinarias;
- (b) los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
- (c) las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
- (d) la participación de la entidad en resultados negativos netos de las entidades asociadas en negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación;
- (e) impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo, o
- (f) los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la

entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al máximo nivel de la entidad por cuenta de un segmento. Tales costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.

- El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.
- En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, solo si tales partidas (o rubros) se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.
- Activos del segmento son los correspondientes a la operación de la entidad, que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que se puedan distribuir al mismo, utilizando bases razonables de reparto.
- Si el ingreso del segmento incluye ingresos ordinarios por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos ordinarios.



- En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes.
- En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, solo si el resultado neto de tales inversiones se ha incluido en el ingreso ordinario del segmento. Los activos del segmento incluyen la parte del participante en los activos de la explotación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con los activos del segmento se presentan minorados por cualesquiera provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.
- Pasivos del segmento: son los correspondientes a la operación de la entidad, que se derivan de las actividades operativas del segmento y que le son directamente atribuibles o pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto.
- Si se han incluido en el resultado del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses.
- Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.
- Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a la renta o equivalentes al mismo.
- Políticas contables del segmento: son las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o de los estados financieros de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmento.
- La información segmentada debe prepararse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros de la entidad, sean estos individuales o consolidados.
- Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deben ser distribuidos entre los mismos si, y solo si, los ingresos ordinarios/recursos y gastos relacionados con dichos activos son también objeto de reparto entre los segmentos.
- Si, en el ejercicio corriente, un segmento se identifica por primera vez en el periodo actual, los datos comparativos del periodo anterior deberán reexpresarse para reflejar el nuevo segmento como un segmento separado, salvo que la reexpresión no sea factible.

3.3.20. NIC SP 19: Provisiones, pasivos y activos contingentes

- Una provisión deberá reconocerse cuando:
 - (a) La entidad tenga una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
 - (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación y
 - (c) Se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación.
- De no cumplirse estas condiciones, no se deberá reconocer ninguna provisión.
- En algunos casos inusuales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del estado de situación financiera o balance general, que de lo contrario.
- Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o no previstos, que no están enteramente bajo el control de la entidad y crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo sería una reclamación que la entidad estuviera llevando a cabo mediante un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

- El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del estado de situación financiera o balance general, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.
- Para llegar a la mejor estimación de una provisión deberán tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos sucesos y circunstancias.
- Cuando resulte importante el efecto temporal sobre el valor del dinero, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.
- Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.
- Las provisiones se deben revisar en cada fecha de estado de situación financiera o balance general, y deben ajustarse, en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Si ya no es probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, se deberá revertir la provisión.

3.3.21. NIC SP 20: Divulgaciones de terceros relacionados

- Al considerar cada posible relación de vinculación, el énfasis se coloca en el fondo económico de la relación, y no meramente en la forma legal de la misma.



- Si dos entidades tienen un miembro del personal clave de la gerencia en común, es necesario considerar la posibilidad, y valorar la probabilidad, de que el directivo pueda influir en las políticas de ambas entidades en sus relaciones mutuas. Sin embargo, el mero hecho de que haya un miembro del personal clave de la gerencia en común no crea necesariamente una relación entre partes relacionadas.
- En el contexto de la presente norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:
 - (a) (i) proveedores de fondos de financiación en el curso de su actividad a este respecto, y
 - (ii) sindicatos; en el curso de sus relaciones normales con la empresa y en virtud de las mismas (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones) y
 - (b) una entidad con la cual la relación sea meramente la de una agencia.
- Cuando exista control, la identidad de las partes relacionadas debe ser objeto de revelación en los estados financieros, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.
- Con respecto a las transacciones entre partes relacionadas distintas de las transacciones que tendrían lugar dentro de la relación normal entre un proveedor y un cliente bajo plazos y condiciones no más o menos favorables que aquellas que razonablemente se espera que la entidad habría adoptado, en las mismas circunstancias, si estu-

viera negociando con un individuo o entidad en una transacción libre, la entidad que presenta sus estados financieros debe revelar:

- (a) la naturaleza de la relación con la parte relacionada;
- (b) los tipos de transacciones que han tenido lugar y
- (c) los elementos de las transacciones necesarios para clarificar el significado de dichas transacciones para sus operaciones y suficientes como para permitir que los estados financieros proporcionen información relevante y fiable para la toma de decisiones y a efectos de rendición de cuentas.

3.3.22. NIC SP 21: Deterioro de activos que no generan efectivo

- La entidad debe evaluar, en cada fecha de los estados financieros, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la entidad deberá estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.
- Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, la entidad debe considerar, como mínimo, las siguientes circunstancias:

Fuentes externas de información

- (a) Cese, o casi cese, de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.
- (b) Han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno

tecnológico, legal o de política gubernamental en los que esta opera.

Fuentes internas de información

- (c) Se dispone de evidencia sobre el deterioro físico del activo.
- (d) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo.
- Entre tales cambios pueden encontrarse la no utilización del activo en actividades productivas, planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece el activo, o que se haya decidido la desapropiación del mismo antes de la fecha prevista.
- (e) La decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- (f) Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio (service performance) del activo es, o va a ser, significativamente inferior que el esperado.
- El importe de un activo en libros debe ser reducido hasta que alcance su importe de servicio recuperable si, y solo si, este importe de servicio recuperable es menor que el importe en libros. Tal reducción se designa como pérdida por deterioro.
- En el caso de que el importe estimado de una pérdida por deterioro sea mayor que el importe del activo en

libros con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y solo si, debe hacerlo de acuerdo con otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.

- Una entidad debe evaluar, en cada fecha de los estados financieros, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiese tal indicio la entidad debería volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.
- Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o ha disminuido, la entidad debe considerar, como mínimo, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:

Fuentes externas de información

- (a) Resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo.
- (b) Han tenido durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que esta opera.

Fuentes internas de información

- (c) Han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con efecto favorable sobre la entidad en el grado de utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costos incurridos durante



el periodo de mejora o aumento del rendimiento de un activo o de la reestructuración de las operaciones a las que pertenece el activo.

(d) La decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento.

(e) Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

- Debe procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores si, y solo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Si este fuera el caso, el importe del activo en libros debe ser aumentado, con la limitación descrita en el párrafo 64, hasta que alcance su importe de ser-

vicio recuperable. Tal incremento se designa como reversión de la pérdida por deterioro.

- El nuevo importe de un activo en libros, tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.
- Una reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá inmediatamente en el resultado neto (ahorro o desahorro).
- Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.



Unidad 4

**La Contaduría General de la Nación
y el proceso de armonización contable**

La Contaduría General de la Nación y el proceso de armonización contable

4.1. Objetivo de la unidad

Describir el trabajo llevado a cabo por la Contaduría General de la Nación con el objetivo de armonizar las normas nacionales de contabilidad pública, sistemáticamente desarrolladas en el Plan General de Contabilidad Pública, con las normas internacionales de contabilidad del sector público.

4.2. Competencias del Contador General de la Nación

De acuerdo con lo desarrollado en unidades anteriores, es claro que la Contaduría General de la Nación, en cabeza del Contador General de la Nación, tiene la competencia para determinar las normas contables que deben regir en el país para el sector público. En este sentido, independientemente del procedimiento que señalen otras normas para efectos de implementar normas internacionales de contabilidad, el Contador General tendrá siempre la discrecionalidad para hacerlo, empleando para ello el procedimiento que considere más conveniente.

4.3. Proyecto de armonización contable

El proyecto de armonización contable realizado por la Contaduría General de la Nación, como ente regulador en materia de contabilidad pública, está enfocado al “mejoramiento del sistema contable público colombiano”. Este proyecto señala en su planteamiento la crisis del sistema contable público en Colombia, atribuyendo sus cau-

sas a los innumerables fenómenos y acontecimientos que en el campo social, político y económico ha sufrido el país antes y después de iniciar su participación en el proceso de internacionalización de la economía.

Se puede apreciar cómo a lo largo de la historia la disciplina contable ha experimentado múltiples transformaciones las cuales han surgido por la constante evolución de los sistemas económicos y de los diferentes contextos: sociales, políticos y culturales, que van creando necesidades y al mismo tiempo buscan estrategias y adoptan mecanismos que permiten darles solución a dichas necesidades.

La contabilidad como herramienta fundamental para la toma de decisiones se basa fundamentalmente en la recepción y emisión de información, la cual, sin duda alguna, constituye una de las necesidades más crecientes para los usuarios de esta disciplina. Las necesidades que se desprenden de la utilización y aplicación de la información contable se hacen cada vez más exigentes, obligando así a que las distintas unidades económicas tanto del sector público como privado emprendan labores de dinamización en pro de suministrar una información acorde con las cualidades de la información y en virtud de las normas que se expidan sobre esta materia.

Con el fin de dar cumplimiento a las exigencias creadas por el entorno económico,



puede observarse cómo en Colombia hasta finales del siglo XX se vive un tipo de economía cerrada que se ve reflejada en los resultados de la balanza comercial, la cual no es muy favorable para la economía nacional, y según el proyecto ejecutado por la CGN de manera textual señala: “Sin duda alguna esta situación ha tenido fuertes influencias sobre nuestro modelo de contabilidad, pues, en este caso, el objetivo del sistema es producir una información contable que se ajuste a las necesidades de los usuarios bajo un modelo de desarrollo de economía cerrada”. Esto indica que la contabilidad siempre ha estado sujeta a las fluctuaciones y perturbaciones originadas por los agentes de la economía.

A partir de 1990 Colombia comienza a buscar el fortalecimiento de la economía mediante la adhesión a programas y modelos económicos con otros países, es a partir de este momento donde emprende los procesos de integración y le abre paso a la “Apertura Económica”, buscando estimular el crecimiento económico por medio de la internacionalización de la economía y los retos de la globalización en donde ya no se puede dar marcha atrás; esta es una de las razones por las cuales, como lo expresa el proyecto: *“Se sugiere necesariamente un fortalecimiento de las fuerzas productivas y una modernización de los sistemas de información a fin de ser más competitivos”* y agrega: *“No cabe duda de que la globalización es una alternativa de desarrollo, en donde la contabilidad, como generadora de sistemas de información, ocupa un lugar preponderante, pues a partir de ella se obtiene el conocimiento necesario para controlar adecuadamente los recursos de un determinado ente, cualquiera que sea su objeto social”*.

Uno de los objetivos de la CGN es ajustar las normas de contabilidad pública a están-

dares internacionales con el fin de *“mejorar la calidad de la información contable y estadística pública reportada por los entes para suministrar una información razonable y socialmente útil”*, contribuyendo al mismo tiempo con la transparencia fiscal y un adecuado manejo de los recursos públicos.

Armonizar las normas de contabilidad pública nacionales con las normas internacionales de contabilidad debe estudiarse desde dos puntos de vista:

1. Con el objeto de lograr que la información contable sea uniforme y comparable, la CGN deberá propender al ajuste de la regulación contable pública colombiana a los lineamientos de la regulación contable internacional prescritas por IFAC (Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores).
2. Ajustar los elementos instrumentales del sistema contable público para clasificar y canalizar los hechos económicos, financieros y sociales de las entidades públicas, de acuerdo con las instrucciones y sugerencias impartidas por el Fondo Monetario Internacional.

El objeto de este trabajo es proporcionar información relativa al primera línea antes señalada, es decir, el ajuste de los parámetros nacionales a los estándares internacionales de contabilidad expedidos por la IFAC.

Uno de los fines esenciales de la contabilidad es satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios; por tanto, el análisis y posterior ajuste de las normas contables a estándares internacionales deberá tener en cuenta las condiciones micro y macroeconómicas, las de carácter social y legal que identifican el entorno colombiano, teniendo en cuenta además las características del sector público.

4.4. Modificaciones al Plan General de Contabilidad Pública

Antes de referir las modificaciones que se hicieron a las normas contables locales, es pertinente señalar que las nuevas disposiciones expedidas por el Contador General de la Nación plantean un reordenamiento de los desarrollos normativos y técnicos que hasta la fecha haya producido este organismo regulador.

Con la Resolución 222 de 2006 de la CGN se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, el cual está conformado por:

- Plan General de Contabilidad Pública. Está conformado por el marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases.
- Manual de Procedimientos. Lo conforman el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables.
- Doctrina Contable Pública. Está conformada por los conceptos de carácter vinculante que sean emitidos por la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien este designe para que cumpla dicha función.

Los anteriores componentes del Régimen también se adoptan con dicha Resolución. Este régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico.

Como resultado del trabajo de armonización realizado por la Contaduría General de la Nación, se hicieron algunas modificaciones al Plan General de Contabilidad Pública, las cuales quedaron incorporadas al nuevo ordenamiento contable con la mencionada Resolución 222.

A continuación se presentan los cambios introducidos a las normas contables pro-

ducto de la armonización, las cuales han sido debidamente sistematizadas por la Contaduría General de la Nación de acuerdo con la misma estructura del PGCP como componente del Régimen de Contabilidad Pública, así:

1. Con ocasión de la NIC SP 14, se revisó el principio de “Hechos posteriores al cierre”, el cual se definió de la siguiente manera:

“Hechos Posteriores al Cierre. La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente”. (Párrafo 124 del PGCP).

En el mismo sentido, se incorporó una norma técnica sobre este mismo tema, dada la necesidad de precisar algunos elementos que permitieran mayor comprensión de este principio.

2. Con base en la NIC SP se incorporó a la estructura conceptual de la contabilidad pública el concepto de “Materialidad” como una condición para efectos de lograr relevancia de la información contable. Esta condición se definió así: “Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones



que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados”. (Párrafo 109 del PGCP).

Retomando este concepto de materialidad, se hacen otros desarrollos que pretenden hacer más aplicable este concepto para la preparación de la información, así como para su respectiva revisión o auditoría para establecer razonabilidad, así:

“... La información revelada en los estados, informes y reportes contables representa transacciones, hechos y operaciones relevantes para el usuario, por ser materiales. (Párrafo 355 del PGCP).

Para efectos de revelación, una transacción, hecho u operación es material cuando, debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento, considerando las circunstancias que lo rodean, incide en las decisiones que puedan tomar o en las evaluaciones que puedan realizar los usuarios de la información contable pública.

En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese este clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.

Para el caso de la cuantía, no se consideren materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que pueden tener un impacto significativo en la información contable, y por tanto en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen.

En el caso de la naturaleza, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos de manera individual o en conjunto: 1. Si se trata de actividades ordinarias o partidas extraordinarias. 2. Si las transacciones o hechos representan riesgos u oportunidades para la entidad contable pública. 3. Si influyen o pueden influir significativamente en sus resultados. 4. Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública o. 5. Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia. Estas partidas o hechos deben revelarse en notas a los estados, informes y reportes contables”. (Párrafos 355, 356, 357, 358 y 359 del PGCP).

Aunque la norma internacional no precisa los porcentajes para establecer la materialidad desde el punto de vista cuantitativo, con ocasión de la revisión de la normativa contable pública, se ha incorporado algunos criterios que permitan atenuar el grado de subjetividad para interpretar este concepto, por esta razón se han considerado los porcentajes antes referidos.

3. Tratándose del “valor razonable” a que se refiere la NIC SP 1, este se incorporó como una base de valuación en la estructura normativa, en los siguientes términos:

“Valor Razonable. Se define como el precio que se pagaría por un activo o el importe por el que se cancelaría un pasivo en una transacción realizada entre partes interesadas, conocedoras y que actúan en condiciones de independencia mutua. Este valor puede determinarse en un mercado activo o por medio de una metodología que tase dicho valor”.

Mercado activo es el espacio de transacción en que fluyen y participan múltiples agentes y en donde los precios se forman por interacción de las fuerzas de la oferta y la demanda”. (Párrafos 138 y 139 del PGCP).

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que esta base de valuación no aplica para todos los casos, en esencia debe aplicarse para las inversiones. En este sentido se precisa lo siguiente:

“Para propósitos de revelación, podrán construirse informes aplicando el valor razonable a los bienes, derechos y obligaciones para los cuales exista un mercado activo y que no tienen como criterio de reconocimiento y actualización el valor razonable”. (Párrafo 140).

4. Derivado de la NIC SP 1, y de las características económicas, jurídicas y sociales del sector público colombiano, se redefine el concepto de Activo de la siguiente forma:

“Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de

hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general”. (Párrafo 141 del PGCP).

5. Con el análisis de la NIC SP 12 se precisa el procedimiento para reconocer las provisiones a los inventarios, así:

“Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, si existieren. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberán efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto



de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado”. (Párrafo 163 del PGCP).

6. Derivado del análisis de la NIC SP 16, que trata sobre propiedades de inversión, se introdujeron modificaciones al concepto de propiedades, planta y equipo para revelar específicamente este tipo de bienes. En este sentido, el concepto se definió de la siguiente forma:

“Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos o construidos para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. También incluye los bienes en uso permanente, recibidos sin contraprestación y donde no se ha formalizado la transferencia de la propiedad”. (Párrafo 165 del PGCP).

7. El análisis de la NICSP 17 que trata sobre las propiedades, planta y equipo llevó a la conclusión de modificar el procedimiento para reconocer contablemente la valorización o desvalorización de estos bienes frente a su valor en libros,

quedando de la siguiente forma:

“Deben reconocerse provisiones o valorizaciones, de conformidad con las normas contables vigentes, cuando el valor en libros de los bienes difiera del que se determina en los avalúos realizados, sean estos con fines de revelación contable o para otros efectos. Los avalúos deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado y grado de negociabilidad de los bienes, la obsolescencia y el deterioro que sufren las propiedades. El reconocimiento de las provisiones en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto”. (Párrafo 173 del PGCP).

8. Con la revisión de la NICSP 1 que trata sobre la presentación de estados financieros se redefinió el concepto de pasivo en los siguientes términos:

“Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal”. (Párrafo 202 del PGCP).

9. Retomando los conceptos de ordinario y extraordinario de que trata la NICSP 1, se redefinió el concepto de cuentas de actividad, financiera, económica, social y ambiental, en los siguientes términos:

“Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias”.

Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan porque son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública.

Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se consideran no operacionales. (Párrafos 259, 260 y 261 del PGCP).

10. Derivado de la anterior modificación, el concepto de ingresos quedó definido

de la siguiente forma:

“Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”. (Párrafo 263 del PGCP).

11. También como consecuencia del análisis de la NICSP 1, especialmente del análisis de los conceptos de ordinario y extraordinario, se modifica el concepto de gasto, así:

“Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario”. (Párrafo 281 del PGCP).

12. Producto de la NICSP 5 sobre costos por intereses, se precisa el tratamiento de estos costos cuando los bienes adquiridos con recursos del crédito no se encuentran en condiciones de utilización o venta, así:

“... Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta se reconocerán como un mayor valor del mismo. (Párrafo 166 del PGCP).

En este mismo sentido, se establece que cuando se han realizado inversiones de



administración de liquidez con recursos del crédito, los cuales están destinados a la adquisición de activos, los rendimientos producidos por estas inversiones constituirán un menor valor de los activos que se estén financiando, y no como ingreso extraordinario, como lo señala el procedimiento vigente en la actualidad.

13. Retomando lo señalado en la NICSP 1 sobre presentación de estados contables, se han definido en la norma técnica relativa a estados contables los conceptos de corriente y no corriente, los cuales son fundamentales para efectos de lograr una adecuada revelación y comprensión de la información. Aunque los conceptos ya estaban definidos en la actual normativa en un procedimiento, justamente por su importancia se han elevado a nivel de norma técnica. Los conceptos incorporados son los siguientes:

“Activo Corriente. Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

Activo no Corriente. Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos.

Pasivo Corriente. Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública, exigibles en un período no mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

Pasivo no Corriente. Corresponde a las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública exigibles en un periodo mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general. (Párrafos 367, 368, 369 y 370 del PGCP).

14. Desde el punto de vista procedimental se ha incorporado una serie de disposiciones también retomadas de la normativa internacional, por ejemplo aspectos relacionados con el reconocimiento de inversiones en entidades controladas, inversiones de administración de liquidez, informes financieros de intereses en empresas conjuntas, elaboración y estructuración del estado de flujos de efectivo por cada uno de sus componentes (operación, inversión y financiación), entre otras disposiciones.
15. Por supuesto que las modificaciones incorporadas en las normas técnicas y procedimentales han derivado en modificaciones al Catálogo General de Cuentas, por ejemplo en temas relacionados con las propiedades de inversión, en los gastos financieros, más precisamente relacionado con la identificación de primas y descuentos en la adquisición y colocación de títulos.

5. Bibliografía

CANO PABÓN, Jairo Alberto. “Marco de conceptos relativo a la implementación de estándares internacionales de contabilidad pública en Colombia”. Revista *Economía y desarrollo*. ESAP, 2005.

COLMENARES RODRÍGUEZ, Luis Alonso. *Aplicación de las normas internacionales de contabilidad pública en el contexto colombiano*. Bogotá, D. C., 2005.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Grupo de investigación Normas Internacionales de Contabilidad Pública: PÉREZ SOTELO, Rocío; ROLDÁN BOLÍVAR, Rosa Margarita; PULGARÍN GIRALDO, Hernán. *Propuestas de modificación al plan general de contabilidad pública derivadas del análisis comparado con las normas internacionales de contabilidad pública*. Bogotá, D. C., 2004.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 222 de 2006, por medio de la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. *Proyecto de comunicación de la comisión*. Modernización del plan contable de las Comunidades Europeas. Bruselas, 17 de diciembre de 2002.

DROSDOFF Daniel. *Normas internacionales de contabilidad y auditoría: una*

buena inversión. Información confiable y más transparente crea confianza y atrae inversores. Junio de 2001.

DON EDWARDS, James y B. BARRACK, John. *Aplicación de normas de contabilidad internacional*.

DANÍES LACOUTURE, Rodolfo. “Las normas que regulan la contabilidad en Colombia son confusas, obsoletas y contradictorias. La adopción de estándares internacionales a partir de 2005 será un reto para las empresas del país”. Revista *Semana*, 28 de abril-5 de Mayo de 2003.

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES – IFAC. IPSASB. Actualización 5. Julio de 2006.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, José Miguel. “La problemática de la amortización en contabilidad pública”. Revista *Técnica* No. 16 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. 1987.

FERNÁNDEZ TASCÓN, María Teresa. *Armonización y normalización contable en el ámbito internacional*. Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Contaduría, Medellín, 1995.

GUINART I SOLÀ, Josep María. *Indicadores de gestión para las entidades públicas*. VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de



la Administración Pública. Panamá, 28-31 de octubre de 2003.

HORNO BUENO, M^a Paz. *El proceso de armonización contable en Europa (1995-2002): Un análisis retrospectivo*.

IFAC. *Boletín informativo* No. 55. Posición de IFAC frente al caso Enron. Santa Cruz, marzo de 2002.

_____. *Boletín informativo* No. 55. Noticias de IFAC. Estrategias del IFAC. 200-2002. Santa Cruz, marzo de 2002.

_____. *Boletín Informativo* No. 56. Nuevas reglas e independencia presentadas en el código de ética de la IFAC. Santa Cruz, marzo de 2002.

_____. Normas Internacionales de Contabilidad Pública – NIC SP 1 a 21.

NACIONES UNIDAS. Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo. Informe del grupo de trabajo intergubernamental de expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes sobre su 21^o periodo de sesiones. Ginebra, 27-29 de octubre de 2004.

ROSALES R., Leny F. Documento: *Estructura e importancia mundial de la profesión de la Contaduría Pública*.

SOTO MEJÍA, Eutimio. *Implicaciones de la armonización o estandarización de la estructura contable, visión crítica*. 27 de marzo de 2004.

SIERRA MOLINA Guillermo. Revista *Auditoría Pública* No. 5. “Los principios contables en las empresas públicas”.

SIERRA GONZÁLEZ, Ernesto. “El nuevo período de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia”. Revista *Innovar* No. 19 de ciencias administrativas y sociales. Enero-junio de 2002.

TRISTANCHO VÁSQUEZ, Gabriel. X Simposio Contaduría Universidad de Antioquia. “La Contaduría Pública frente a la crisis: desafíos y propuestas”. Medellín 20 de octubre de 2000.

www.ifac.org – Página web de la Federación Internacional de Contadores – IFAC.

www.iasb.org – Página web de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.



www.imprensa.gov.co

Conmutador: PBX (0571) 457 80 00

Carrera 66 No. 24-09

Bogotá, D. C., Colombia