

Bienvenido

IFC Capacitación E-learning Campus Virtual

DIPLOMADO INTERNACIONAL GESTIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

CURSO: NICSP NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN EL SECTOR
PÚBLICO

MÓDULO: INTRODUCCIÓN Y MARCO CONCEPTUAL A NICSP



NICSP-CGR CHILE

Manual Introducción NIC SP-CGR Chile

Objetivo:

Al finalizar este curso, los participantes conocerán y entenderán la operatoria de la NICSP-CGR.

Objetivos Específicos

- Visión General de la Norma
- Objetivos, definición y alcance contenido y Aplicación
- Enfoque: Resolución N° 16, de 2015 de la Contraloría General de la República.

Tabla de contenido

Capítulo 1 INTRODUCCION A LA NORMATIVA	3
Capítulo 2 MARCO CONCEPTUAL.....	5
1. Objetivo del Marco Conceptual.....	5
2. Entidad Contable	6
3. Objetivos y usuarios de la información financiera	7
4. Principios contables.....	9
5. Características cualitativas de la información financiera	10
6. Criterios adicionales a la información financiera	12
7. Elementos de los estados financieros.....	14
8. Reconocimiento contable de los elementos de los Estados Financieros.....	15
9. Criterios de valorización.....	18
10. Referencia a NICSP	25



Capítulo 1 INTRODUCCION A LA NORMATIVA

¿QUE SON LAS NICSP?

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

¿CUAL ES LA NORMATIVA A APLICAR EN CHILE?

La CGR ha determinado efectuar una adopción indirecta de las NICSP, a través de una normativa nacional que cumpla con los requerimientos del estándar internacional, lo que se materializó con la emisión de la resolución N° 16/15, de este origen, Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación, NICSP-CGR, la cual es de aplicación obligatoria desde el 1 de enero de 2016 para todas las entidades del sector público a que se refiere el art/ 2° del decreto ley N° 1.263/75, y a aquellas que determine el Contralor General de forma expresa

la aplicación de la normativa contable se inicia de forma obligatoria a contar del 1 de enero de 2016.

¿QUIEN ESTA A CARGO DE LA IMPLEMENTACION DE LAS NICSP EN CHILE?

De acuerdo con lo establecido en la Constitución Política del Estado y lo regulado en su Ley Orgánica, N° 10.336, le corresponde a la Contraloría General de la República, entre otras funciones, llevar la contabilidad general de la Nación.

A su vez, el artículo 65 del decreto ley N° 1.263, de 1975, Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado, prescribe que la Contraloría General establecerá los principios y normas contables básicas y los procedimientos por los que se regirá el sistema de contabilidad gubernamental de aplicación obligatoria para todos los servicios a que se refiere el artículo 2° de dicho decreto ley.

En el cumplimiento de dicho cometido, se ha venido desde esa fecha implementando en forma gradual un sistema de contabilidad, integral, único y uniforme, destinado a sistematizar y racionalizar la contabilización y la información de las diversas transacciones o hechos económicos, sobre la base de normas e instrucciones que se encontraban hasta esta fecha refundidas en el oficio circular N.º 60.820, de 2005, de este origen.

En dicho texto se recogen los efectos derivados del proceso de modernización financiera en el Sector Público iniciado en la década de los 90, principalmente, el cambio en el clasificador presupuestario a contar del año 2005, con la dictación del decreto N° 854, de 2004, del Ministerio de Hacienda, el cual está en armonía con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas de 2001, del Fondo Monetario Internacional (FMI) y la puesta en marcha en 2005, del Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado (SIGFE).

Posteriormente, un avance importante de destacar, lo constituyó el oficio circular N.º 54.977, de 2010, mediante el cual se incorporó a la normativa señalada un capítulo sobre los estados financieros con el propósito de definir y homogeneizar la estructura de estos informes que constituyen la base



para la determinación de la situación financiera, presupuestaria y patrimonial de cada una de las instituciones, organismos y entidades que integran el Sector Público en materia de administración financiera.

Ahora bien, con el objeto de actualizar las Normas del sistema de contabilidad general de la Nación con los estándares internacionales de contabilidad pública, como, asimismo, con las nuevas prácticas administrativas y comerciales, y en concordancia con las disposiciones legales vigentes, se ha considerado necesario aprobar una nueva normativa del sistema de contabilidad general de la Nación.

¿QUIEN EMITE LAS NICSP?

En este nuevo texto se recogen las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través del IPSASB – Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – las cuales constituyen recomendaciones de normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del Sector Público de los distintos países.

En ese orden nuestro país ha decidido efectuar una adopción indirecta de las NICSP, la cual consiste en emitir una norma nacional que cumpla con los requerimientos de las NICSP, lo que permite avanzar en la calidad, comparabilidad y transparencia de la información contable para los usuarios internos y externos y, además, propender a una mejor rendición de cuentas. Para tales efectos, se han tenido en consideración las 32 normas emitidas por el IFAC hasta 2013.

La normativa ha sido analizada y elaborada sobre la base de un plan de trabajo iniciado el año 2011 en cuyo desarrollo se ha contado con una asesoría externa financiada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y grupos de trabajo con entidades del sector público, empresas de auditoría y universidades del país.

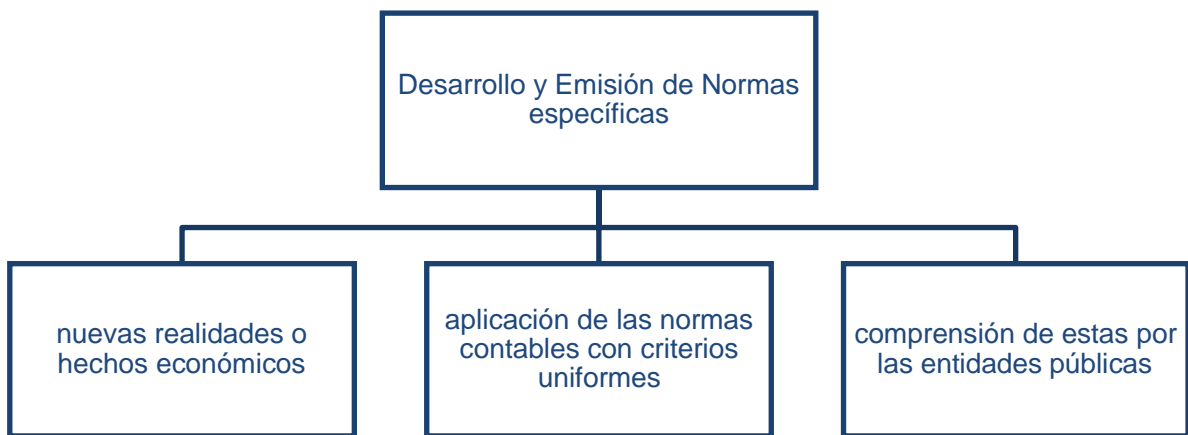
Esta nueva regulación constituye un marco de aplicación obligatoria para las entidades del sector público a que se refiere el artículo 2° del decreto ley N° 1.263, de 1975, Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado y para aquellas que determine el Contralor General, en ejercicio de sus atribuciones.

Por esta razón, cuando existan dudas respecto a la forma en que deben contabilizarse determinados hechos económicos o, en general, acerca de la aplicación de la normativa, resolverá en definitiva la Contraloría General de la República, para cuyo efecto puede actuar de oficio o a petición de los interesados.

Capítulo 2 MARCO CONCEPTUAL

1. Objetivo del Marco Conceptual

El Marco Conceptual es el conjunto de conceptos básicos que sirve como referencia para el desarrollo de las normas específicas y para apoyar el análisis y solución de nuevas realidades o hechos económicos que se puedan presentar en la formulación de los estados financieros. Asimismo, facilitará la aplicación de las normas contables con criterios uniformes y la comprensión de estas por las entidades públicas.



Se espera que el marco conceptual incremente la confianza en la normativa contable y en los estados financieros de las entidades públicas y que los usuarios de dichos informes puedan mejorar su comprensión e interpretación.

NOTA:

a) Desarrollo de Normas:

Sirve de base para el desarrollo y emisión de normas contables.

b) Utilización de las Normas:

Ayuda a los elaboradores de los estados financieros en la utilización y aplicación de las Normas y en el tratamiento de materias que aún no han sido tratadas por una Norma específica. Además, ayuda a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en los estados financieros.

2. Entidad Contable



Para los efectos de esta norma, se entenderá por entidad contable a cada una de las entidades a que se refiere el artículo 2° del decreto ley N° 1.263, de 1975, Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado y aquellas que determine el Contralor General en el ejercicio de sus atribuciones en materia contable.

De acuerdo con el mencionado precepto, el sistema de contabilidad general de la Nación se aplica en especial a las instituciones y servicios asociados: al Poder Ejecutivo, con los servicios dependientes y relacionados con los ministerios; al Poder Legislativo; al Poder Judicial; a la Contraloría General de la República; al Ministerio Público; y a las Municipalidades.

Dichas entidades, en general, tienen por objeto llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios o implementar de otra forma políticas públicas.

Su actividad no es lucrativa ya que se orienta a la prestación de servicios públicos a la colectividad a título gratuito o semigratuito y/o efectuar operaciones de redistribución de la renta y riqueza nacional.

Su principal fuente de financiamiento, previsto en su presupuesto, la constituye el aporte fiscal procedente del Tesoro Público, el que, a su vez, proviene en su mayor parte de los ingresos tributarios.

Sus gastos están sujetos a un presupuesto anual, limitativo y vinculante y a las normas que regulan la ejecución de dicho presupuesto. Por ello, pueden percibir y hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos e incurrir en pasivos.

Su régimen jurídico confiere a estas entidades facultades y limitaciones propias de su ámbito de actuación, por encontrarse sometidas al principio de legalidad, regulando diversos aspectos, entre ellos, su funcionamiento, gestión de servicios, su administración de personal, la contratación de bienes y servicios y su actividad

3. Objetivos y usuarios de la información financiera

a) Objetivos

Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Esta información debe resultar de utilidad para los usuarios con el objeto de determinar el nivel de servicios que puede suministrar la entidad; su capacidad para cumplir adecuadamente sus objetivos; apoyar la evaluación de sus operaciones; favorecer el interés de los usuarios en la rendición de cuentas; y facilitar la evaluación de los logros alcanzados y de los recursos aplicados en la prestación de los servicios públicos

Lo anterior implica que la información financiera de la entidad debe permitir a los usuarios evaluar a lo menos los siguientes temas:

- La situación económico-financiera de la entidad;
- La capacidad para proporcionar bienes y servicios según su objetivo;
- Si los recursos se han obtenido y utilizado de acuerdo con el presupuesto legalmente aprobado;
- Las limitaciones legales que afectan en forma importante la utilización de los recursos;
- El origen y aplicación de sus recursos financieros;
- La solvencia, liquidez y capacidad para financiar sus actividades, compromisos y obligaciones;
- Si la situación económica y financiera de la entidad ha variado positiva o negativamente como consecuencia de las operaciones realizadas;
- Si los ingresos han sido suficientes para financiar los bienes y servicios proporcionados;
- Si se han respetado los límites fijados de endeudamiento;
- Los objetivos y metas establecidas para cada servicio;
- La comparación de los logros alcanzados con los objetivos y metas previstos; y
- Los gastos, eficiencia y calidad de los servicios prestados.

b) Usuarios de la información financiera

Los principales usuarios de la información financiera de las entidades públicas son:

- Los beneficiarios de los servicios, interesados en determinar la capacidad y el nivel de calidad de servicios que puede ofrecer la entidad;
- Los acreedores, prestatarios e inversores en deuda pública, que proporcionan recursos y que necesitan de información financiera para establecer la capacidad de la entidad para cumplir sus obligaciones y compromisos, aunque la solvencia de la misma esté garantizada;
- El Congreso Nacional que fiscaliza al gobierno y aprueba el presupuesto del
- sector público;
- La Contraloría General, para cumplir su función fiscalizadora e informar de la situación del sector público, a las autoridades políticas y legislativas a partir de la información financiera de las entidades públicas;

- Entidades públicas nacionales u organismos internacionales, para evaluar la política fiscal o para otros fines;
- Analistas económicos y financieros y agencias calificadoras de riesgo, que, para los efectos de asesorar a inversionistas, requieren información para evaluar el riesgo y situación financiera de las entidades públicas;
- Contribuyentes y votantes, que decidirán quién los representará en el gobierno y en el Congreso Nacional y cuyas decisiones pueden tener consecuencias sobre la asignación de recursos;
- Los funcionarios públicos, que en la práctica ejercen el control a través de asociaciones gremiales;
- Banco Central y Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, responsables de elaborar las cuentas nacionales y estadísticas fiscales, respectivamente; y
- Organizaciones no gubernamentales, asociaciones, medios de comunicación, ciudadanos y sociedad civil, en general, interesados en la actividad pública.

c) Información proporcionada por los estados financieros

Los Estados Financieros de propósito general se refieren al Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Situación Presupuestaria y Estado de Cambio en el Patrimonio Neto.

La información sobre la situación financiera de una entidad pública permitirá a los usuarios identificar los recursos económicos que controla, la estructura de sus fuentes de financiamiento, la liquidez y solvencia.

Esta información posibilitará la evaluación de aspectos tales como: la medida en que la Administración ha cumplido con la responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad; la forma en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de provisión de bienes y servicios futuras y los cambios durante el período sobre el que se informa en el monto y composición de los recursos y derechos sobre éstos; y los montos y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar sus pasivos.

La información sobre los resultados de la entidad indica los gastos en que se ha incurrido para proveer los bienes y servicios y los ingresos con que se han financiado los mismos y en qué medida éstos han sido suficientes para cubrir aquellos.

Esta información permitirá evaluar temas tales como si la entidad ha adquirido recursos en forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de provisión de bienes y servicios y si los gastos en los que se incurrió se recuperaron con cargo a los usuarios, aportes fiscales o mediante endeudamiento.

La información sobre los flujos de efectivo indica la forma en que la entidad captó y utilizó el efectivo durante el período en sus actividades de operación, financiamiento e inversión. Esta información contribuye a la evaluación de la capacidad de la entidad para generar efectivo y otros medios monetarios, la liquidez y solvencia.

También puede apoyar la evaluación del cumplimiento de la entidad con los mandatos de gastos expresados en términos de flujos de efectivo y documentar la evaluación de los

montos probables y fuentes de efectivo necesarios en períodos futuros para mantener los objetivos de provisión de bienes y servicios.

La información de la entidad sobre la situación presupuestaria es un elemento importante de la rendición de cuentas. El análisis de los gastos permite comparar los recursos asignados con los efectivamente ejecutados. Una ejecución inferior a la prevista puede indicar una incapacidad para gestionar el presupuesto, que se estimó por encima de lo necesario, que se han introducido mejoras en la gestión manteniendo el nivel de bienes y servicios provistos en cantidad y calidad, o que se han puesto en práctica medidas de contención del gasto.

Por su parte, la evaluación de los ingresos permite comparar las previsiones aprobadas con los efectivamente generados. Una ejecución inferior a la presupuestada puede señalar una falta de capacidad en la recaudación o un presupuesto de ingresos muy optimista. Una ejecución superior puede indicar que las previsiones se estimaron en forma conservadora, que se han introducido mejoras en la recaudación, o ha habido una incidencia favorable de factores imprevistos.

La información de la entidad sobre el Cambio en el Patrimonio Neto permite mostrar las variaciones directas del patrimonio en el transcurso de un periodo contable.

4. Principios contables

Los principios contables constituyen las reglas básicas que rigen la contabilidad de la entidad y se determinan y aplican en función de los objetivos y las características cualitativas de la información financiera que emana de la misma.

Devengo	<ul style="list-style-type: none"> • Los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren, y no cuando se recibe o paga dinero.
Gestión continuada	<ul style="list-style-type: none"> • Supuesto, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido.
Imputación presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> • origen del ingreso y al objeto del gasto • se realizará cuando se producen los hechos económicos, • integración contable presupuestaria • clasificador presupuestario con el plan de cuentas contable

a) Gestión continuada

Se presume, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido conforme a la ley u otra disposición de su creación. Por tanto, la aplicación de las reglas contables no puede ir encaminada a determinar el valor de liquidación del patrimonio institucional.

b) Devengo

Las transacciones y otros hechos económicos deben reconocerse en los registros contables cuando estos ocurren y no en el momento en que se produzca el flujo monetario o financiero derivado de aquellos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos patrimoniales e ingresos y gastos presupuestarios.

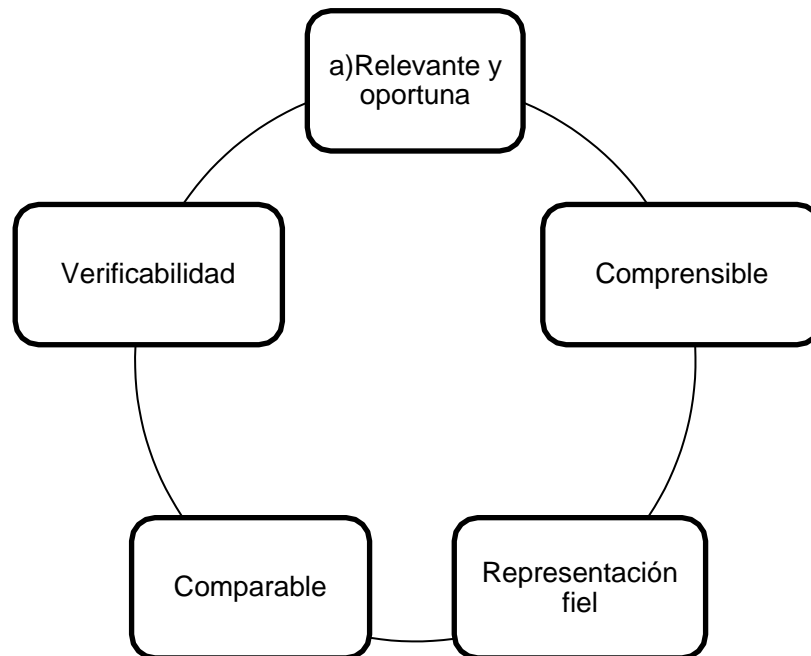
c) Imputación presupuestaria

La imputación al presupuesto del ejercicio se efectuará atendiendo al origen del ingreso y al objeto del gasto y se realizará en la misma oportunidad en que se producen los hechos económicos, mediante el procedimiento técnico de integración contable presupuestaria que asocia el clasificador presupuestario de ingresos y gastos con el plan de cuentas contable.

5. Características cualitativas de la información financiera

Las características cualitativas corresponden a la serie de atributos que hacen que la información contenida en los estados financieros sea útil para los usuarios.

Entre éstas pueden señalarse las siguientes:



a) Relevante y oportuna

La información será relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros; o para confirmar o corregir observaciones que pudieran haber sido planteadas en evaluaciones anteriores. Para que la información sea relevante deberá, además, ser presentada con la debida oportunidad.

Si se produce alguna demora en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder entregar la información en forma oportuna, bien pudiera estimarse necesario emitirla antes de conocer todos o algunos aspectos de una determinada transacción, aun cuando implique poner en riesgo su completa fiabilidad.

A la inversa, si la emisión de información se dilata hasta poder completarla pudiera resultar altamente fiable, pero perdería valor para los usuarios. Ahora bien, como una forma de alcanzar el equilibrio entre fiabilidad y relevancia, el factor predominante que prevalezca ha de ser cómo satisfacer mejor las necesidades del usuario con respecto a la toma de decisiones, lo que debe ser debidamente fundado.

b) Comprensible

Se entiende por comprensión que la información suministrada en los estados financieros debe presentarse de una manera que sea fácilmente interpretado por los usuarios. También se debe suponer que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, de su contabilidad.

No debe excluirse información relevante por ser compleja.

c) Representación fiel

La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio. A continuación, profundizaremos más en el tema revisando algunos conceptos:

- La información debe representar fielmente las transacciones hechos o sucesos que han dado como resultado los activos, pasivos y patrimonio.
- La contabilidad y presentación debe estar de acuerdo con su esencia sobre la forma y realidad económica, y no meramente según su forma legal.
- La información debe ser neutral o estar libre de sesgo.

La información, respecto de su contenido, será neutral si no está influida por sesgos o prejuicios que puedan predisponer al usuario de esta.

Libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del hecho económico.

Para que la información tenga una representación fiel, es necesario, además, la aplicación de cierto grado de cautela o criterio conservador al hacer una estimación en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos, subestimados.

d) Comparable

La información será comparable cuando permita a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de hechos económicos. Esta característica no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien un atributo de la relación entre dos o más partidas de información.

Esta cualidad es útil, entre otros, para:

- el contraste de los estados financieros de la misma entidad en distintos ejercicios contables;
- cotejar estados financieros de diferentes entidades.

Una característica relevante de este atributo es que los usuarios necesitan estar informados sobre las normas empleadas en la preparación de los estados financieros, los cambios efectuados en dicha preceptiva y sus efectos.

Es importante que los estados financieros muestren información de los ejercicios precedentes, en comparación con la que se entrega en el ejercicio en curso, debido a que los usuarios necesitan evaluar y cotejar el resultado de una entidad a lo largo del tiempo.

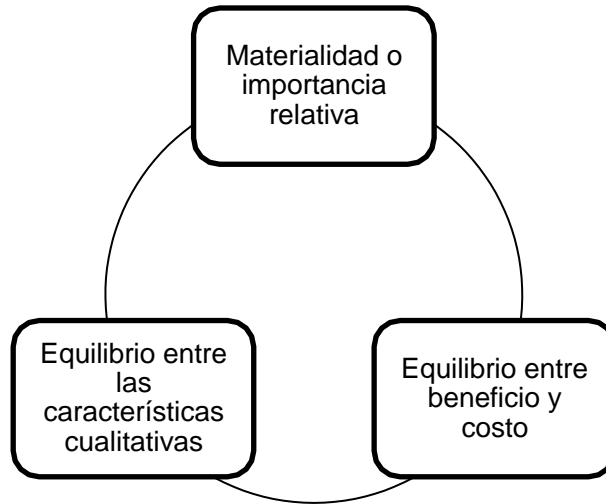
Esta característica se refiere a que los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad no solo a lo largo del tiempo, sino también con otras entidades diferentes. Para esto es importante revelar información cualitativa

e) Verificabilidad

La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los hechos económicos y de otro tipo que se propone representar, para esto, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas.

6. Criterios adicionales a la información financiera

Sin perjuicio de las características cualitativas indicadas precedentemente, para determinar qué información se presenta, o cómo se presenta, se debe considerar lo siguiente:



a) Materialidad o importancia relativa

Se debe evaluar si la información es importante, esto es, si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones que adopten los usuarios sobre la base de los estados financieros presentados.

La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o el alcance del error considerando las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación. Por ello, tal condición es un umbral o límite, en lugar de una característica cualitativa básica que la información deba poseer para ser útil.

b) Equilibrio entre beneficio y costo

La información financiera impone costos. Los beneficios de la información financiera deberían justificar esos costos. La evaluación de si los beneficios de proporcionar información justifican los costos de reunirlos, procesarlos y difundirlos, es, a menudo, un tema de juicio profesional, porque con frecuencia no es posible identificar o cuantificar todos los costos y todos los beneficios de la información incluida en los estados financieros.

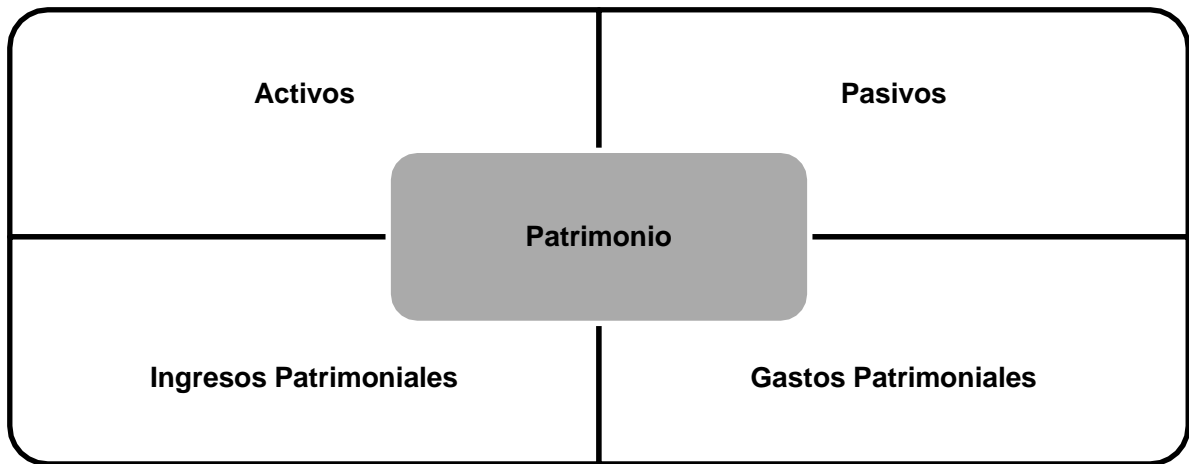
La aplicación de la restricción costo beneficio involucra la evaluación de si los beneficios de presentar información probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Al realizar esta evaluación, es necesario considerar si una o más características cualitativas pueden sacrificarse en algún grado para reducir costos.

c) Equilibrio entre las características cualitativas

En la práctica, a menudo es necesario un equilibrio entre las características cualitativas con el fin de que se alcancen los objetivos de la información contenida en los estados financieros.

7. Elementos de los estados financieros

Para lograr los objetivos de la información contable, los estados financieros deben, necesariamente, proporcionar datos o antecedentes acerca de los siguientes elementos:



a) Activos

Constituyen los recursos en bienes y derechos, controlados por la entidad como resultado de los actos y contratos realizados en el transcurso de su gestión pasada, de los cuales se espera obtener, en el futuro beneficios económicos o un potencial de servicio.

b) Pasivos

Constituyen las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, cuya solución o pago se espera que represente un flujo de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

c) Patrimonio

Es la parte residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos.

d) Ingresos Patrimoniales

Son los incrementos brutos de beneficios económicos o potencial de servicio del periodo que implican aumentos indirectos del patrimonio.

e) Gastos Patrimoniales

Son las reducciones brutas de beneficios económicos o potencial de servicio del periodo que implican disminuciones indirectas del patrimonio.

f) Ingresos Presupuestarios

Corresponden a los flujos de recursos financieros destinados a financiar los gastos presupuestarios del ejercicio. Se pueden originar, entre otros, en ingresos por impuestos y otros tributos, imposiciones previsionales, aporte fiscal, otras transferencias, ingresos financieros, reembolso de préstamos, enajenación de activos, endeudamiento y otros ingresos patrimoniales.

g) Gastos Presupuestarios

Representan los flujos financieros correspondientes a la aplicación de los recursos de la entidad que han sido autorizados como gastos en el presupuesto. Tienen su origen en desembolsos para el funcionamiento de la entidad, adquisición de activos financieros y no financieros, otras inversiones de capital, otorgamiento de préstamos, transferencias y la disminución de pasivos financieros.

8. Reconocimiento contable de los elementos de los Estados Financieros

El registro o reconocimiento contable es el proceso mediante el que se incorpora una partida a los Estados Financieros, previa verificación que ésta cumple con la correspondiente definición y con las características cualitativas de la información según corresponda. Todos los hechos económicos deben ser registrados en orden cronológico y de manera oportuna.

¿CUÁNDO SE DEBEN RECONOCER LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS?

Se deben reconocer cuando cumplan con los siguientes 2 conceptos

probable

fiable

a) Activos

Los activos deben reconocerse en el balance cuando:

- sea probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, beneficios económicos o un potencial de servicio en el futuro; y
- su valor pueda medirse con fiabilidad.

El registro de un activo debe realizarse cuando, cumpliendo con las condiciones anteriores, se perfeccione la transacción, de manera que la entidad adquiera el derecho a utilizarlo.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o el incremento del patrimonio neto.

Cualquier disminución en el beneficio económico o el potencial de servicio esperado debe ser reconocida en el mismo período en que tenga lugar. Esta disminución puede ser motivada por el deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia.

Los derechos por cobrar derivados de la ejecución del presupuesto se reconocerán como activos cuando se hayan cumplido todos los requisitos establecidos en la normativa contable y presupuestaria que les sean aplicables.

b) Pasivos

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando:

- sea probable que la entidad tenga, a su vencimiento, la obligación de entregar o ceder recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio futuros; y
- su valor pueda determinarse con fiabilidad.

El registro de un pasivo debe realizarse cuando, cumpliendo con las condiciones anteriores se perfeccione la operación, de modo que la entidad adquiera la obligación de desprenderse de recursos.

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo o de un gasto, o bien la disminución de otro, o una disminución del patrimonio neto.

Las obligaciones por pagar derivadas de la ejecución del presupuesto se reconocerán como pasivos cuando se hayan cumplido todos los requisitos establecidos en la normativa contable y presupuestaria que les sean aplicables.

c) Ingresos Patrimoniales

Los ingresos se reconocerán en el estado de resultados cuando se produzca un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, y cuya cuantía pueda medirse con fiabilidad

El reconocimiento de un ingreso conlleva el registro simultáneo de un activo (o de un incremento del mismo) o la eliminación o disminución de un pasivo.

Los ingresos se consideran devengados cuando la entidad haya realizado, de forma sustancial, aquello que resulta necesario para adquirir el derecho a percibir dichos ingresos.

d) Gastos Patrimoniales

Los gastos se reconocerán en el estado de resultados cuando se produzca una disminución de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante una disminución en los activos o un aumento en los pasivos, y cuya cuantía pueda medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de un gasto implica el registro simultáneo de un pasivo (o de un incremento de este) o la eliminación o disminución de un activo.

El reconocimiento de una obligación, sin registrar simultáneamente un activo relacionado con la misma, implica la existencia de un gasto, que debe reflejarse en el estado de resultados cuando se reconoce aquella obligación.

Los gastos se consideran devengados cuando la entidad haya cumplido con un proceso de consumo de productos o servicios.

Los gastos basados en estimaciones deben tratarse de acuerdo con la característica de representación fiel.

e) Ingresos Presupuestarios

El ingreso se reconocerá de acuerdo con el principio de devengo y la normativa contable y presupuestaria aplicable. Supone el reconocimiento del deudor presupuestario, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo.

El reconocimiento de un ingreso como percibido supone la materialización de su cobro en forma de efectivo o de otros recursos disponibles o en una disminución de una obligación presupuestaria.

f) Gastos Presupuestarios

El gasto se reconocerá de acuerdo con el principio de devengo y la normativa contable y presupuestaria aplicable. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria, y simultáneamente el de un activo, o de un gasto, o bien la disminución de otro pasivo.

El reconocimiento de un gasto como pagado supone la materialización de su desembolso en forma de efectivo o de otros recursos disponibles o en una disminución de un deudor presupuestario.

NOTA:

Probabilidad y fiabilidad

El concepto de *probabilidad* se refiere al grado de incertidumbre de los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la entidad. Las evaluaciones del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de beneficios futuros se hacen sobre la base de la evidencia disponible cuando los estados financieros se preparan.

En muchos casos, el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no perjudica su *fiabilidad*.

Ejemplos: Los beneficios económicos en el futuro pueden llegar a la entidad en un número de maneras:

- Los inventarios, propiedades, planta y equipo pueden ser utilizados en la producción de bienes o servicios para ser vendidos por la entidad.
- Equivalentes y equivalentes al efectivo, cuentas por cobrar o valores negociables puede ser intercambiado por otros activos;
- Efectivo y equivalentes de efectivo puede ser utilizado para cancelar un pasivo.

Es importante destacar que a medida que estudiamos cada norma, nos podremos dar cuenta que los requisitos para reconocer una transacción o suceso y los criterios de medición o valoración se irán perfeccionando y siendo más específicos, y que la interrelación entre los elementos significa que toda partida que cumpla los criterios de definición y el reconocimiento de un elemento en particular, por ejemplo, un activo de forma automática requiere el reconocimiento de otro elemento, por ejemplo el ingreso o un pasivo

9. Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada elemento de los estados financieros, de acuerdo con lo dispuesto en las normas específicas relativas a cada uno de ellos, incluidas en el capítulo segundo de esta normativa.

El proceso de valoración considera las necesidades de los usuarios de los estados financieros y los objetivos de estos.

Sin embargo, atendido que un solo criterio no satisface íntegramente todos los objetivos posibles ni permite alcanzar niveles máximos de utilidad en relación con la rendición de cuentas y la toma de decisiones, se han considerado diferentes criterios de valoración.

Los criterios generales de valoración son los siguientes, no obstante, en caso de que las normas específicas atribuyan un criterio diferente o particular, este último prevalecerá:

a) Precio de adquisición

El precio de adquisición de un activo es la suma, en efectivo u otros activos, pagada o que la entidad se ha comprometido a pagar, así como cualquier costo directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.

Ejemplo aplica precio de adquisición y costo de un pasivo.

	Compramos un Computador	UM. 100.000	
	.-----X-----	Debe	Haber
Activo	Computador	100.000	
Pasivo	Proveedor		100.000

b) Costo de producción

El costo de producción de un activo comprende el precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al mismo y una porción razonable de los indirectamente relacionados con tal activo, correspondientes, en todo caso, con el período de producción, elaboración o construcción.

Ejemplo:

Existencias	
Acumula costos	
Materias Primas	10.000
Otros costos	5.000

c) Costo de un pasivo

El costo de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda.

d) Valor razonable:

Es el monto por la que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.

Este valor no tendrá en cuenta los costos de transacción en los que se pueda incurrir si se enajena el elemento patrimonial. La definición de valor razonable incorpora el **principio de gestión continuada**, y, por lo tanto, no es la cantidad que se recibiría en una transacción forzada.

El precio de cotización se considera la mejor evidencia del valor razonable, y cuando exista debe ser utilizado. En general, se calcula por referencia a un valor fiable de mercado. Se considera mercado activo aquel en el que están disponibles de forma ágil y regular los precios de los activos negociados. Ello implica que se dan las siguientes condiciones:

- los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;

- pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y efectuadas con regularidad.

Si no existe mercado activo, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valorización consistentes con las metodologías generalmente aceptadas para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valorización empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene estimaciones más realistas de los precios.

La entidad deberá evaluar periódicamente la efectividad de la técnica de valorización que utilice.

Los elementos cuyo valor razonable no puedan valorizarse de forma fiable, con referencia a un valor de mercado o mediante modelos y técnicas de valorización, se determinarán, según proceda, por su precio de adquisición, costo de reposición depreciado, costo de producción o costo amortizado.

e) Valor realizable neto

El valor realizable neto de un activo es la cantidad que se puede obtener por su venta en el mercado, de manera natural o no forzada, menos los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución y, en el caso de los productos en proceso, los costos estimados para terminar su producción o construcción.

Valor realizable neto = Precio Venta - Costos necesarios para realizar la venta

f) Costo corriente de reposición

El costo corriente de reposición es aquel en que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.

Siguiendo el mismo ejemplo:

Compramos un Computador		UM. 100.000			
	.-----x-----	Debe	Haber		
Activo	Computador	100.000			
Pasivo	Proveedor		100.000		
Asignamos vida útil ejemplo 3 años					
Al final del ejercicio el computador tiene un valor libro de				100.000	
Depreciación				33.333	
Valor libro del bien				<u>66.667</u>	
Ahora el costo de reposición sería					
cuanto pagaría por ese mismo bien, con 1 años de uso al cierre, ejemplo. 70.000					
es decir, su valor de mercado, es menor que su valor libro, sin embargo,					
esto no significa que el bien este deteriorado, ya que su uso será el mismo.					

g) Valor de uso

El valor de uso de aquellos activos que incorporan beneficios económicos futuros se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición.

El valor de uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio es el valor actual del activo manteniendo dicho potencial. Este valor se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado, el de costo de rehabilitación del activo o el de unidades de servicio.

Siguiendo con el ejemplo del computador:
Lo adquirimos con leasing financiero.

Desde capital						
Capital	100.000					
Tasa anual	5,000%					
Periodos	5					
Periodo	Suma	1	2	3	4	5
Cuenta por cobrar o pagar 01 .01		100.000	81.903	62.900	42.948	21.998
Interés	15.487	5.000	4.095	3.145	2.147	1.100
Capital	100.000	18.097	19.002	19.952	20.950	21.998
Cuota Mínima / pago recibido	115.487	23.097	23.097	23.097	23.097	23.097
Cuenta por cobrar o pagar 31.12		81.903	62.900	42.948	21.998	-

,-----01.01.20x1-----		metodo directo de contabilizacion	
equipos computacionales en arr.	100.000		
arrendamiento por pagar c/p		18.097	
arrendamiento por pagar l/p		81.903	
reconocimiento d.uso	100.000	100.000	

h) Costos de venta

Son los gastos directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

i) Monto recuperable

El monto recuperable de un activo es el que resulte mayor de entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

Este criterio es aplicado principalmente al calcular deterioro de un bien.

j) Valor actual de un activo o pasivo

El valor actual de un activo o de un pasivo es el monto de los flujos de efectivo a recibir o pagar, respectivamente, en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a una tasa de descuento adecuada.

Ver ejemplo criterio g) Valor de uso

k) Costo amortizado de un activo o pasivo financiero

El costo amortizado de un activo financiero es el monto por el que inicialmente fue valorado, menos los reembolsos del principal que se hubieran cobrado, más la parte imputada en los resultados del ejercicio, mediante el método de la tasa de interés efectiva, sobre la diferencia entre el monto inicial y el valor de reembolso y menos cualquier reducción de valor por deterioro.

El costo amortizado de un pasivo financiero es el monto por el que inicialmente fue valorado, deducidos los costos de transacción, en su caso, menos las amortizaciones de la deuda que se hayan producido, más o menos, la parte imputada en los resultados del ejercicio, mediante el método de la tasa de interés efectiva, de la diferencia entre su monto inicial y su valor de reembolso.

La tasa de interés efectiva, también denominada tasa anual equivalente, se define como el tipo de actualización que iguala exactamente el valor contable de un activo o un pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas futuras por riesgo de crédito.

En su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiamiento.

Aplica ejemplo criterio g) Valor de uso, solo que hay que incorporar los costos de transacción.

l) Costos de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero

Son los gastos directamente atribuibles a la compra o venta de un activo financiero, o a la emisión o adquisición de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción.

Entre ellos se incluyen los honorarios y comisiones pagadas a intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos notariales, impuestos y otros. Se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión y los gastos incurridos por estudios y análisis previos.

Los costos transaccionales al inicio podrían afectar el capital en una tabla de amortización, utilizando la TIR, para modificar la tasa, transformándola en tasa de interés efectiva.

m) Valor contable o valor libro

El valor contable es el monto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en el balance, menos, en el caso de los activos, la depreciación o amortización acumulada y cualquier deterioro reconocido.

n) Valor residual de un activo

El valor residual de un activo es la cantidad que la entidad podría obtener actualmente por su venta u otra forma de disposición, menos los costos estimados para realizar ésta, si el activo hubiese alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

La vida útil es el período durante el cual se espera utilizar el activo por la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

NOTA:

Precio de Adquisición: es la base de mayor uso en transacciones como adquisiciones, construcciones o en general, cuando el valor es determinable por los precios fijados para el intercambio o está determinado por contratos.

Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio, en el momento de la adquisición.

Ejemplo: la adquisición de un automóvil, o la autoconstrucción de un edificio.

Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes, que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda.

Costo corriente: el costo corriente refleja el valor que a una entidad le costaría obtener, los activos que posee a la fecha de presentación de los estados financieros. *Estos activos a que se refiere corresponden, por ejemplo: a la compra de un vehículo, o una máquina a precio de mercado, el cual no se pretende vender, sino utilizar en la producción, o en uso administrativo. No así las existencias (ver valor de realización).*

Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo, que se necesitaría para liquidar el pasivo en el momento presente.

Valor de realización:

Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos.

Los pasivos se llevan por sus valores de liquidación, esto es, los importes sin descontar de efectivo u otros equivalentes al efectivo, que se espera puedan cancelar las deudas, en el curso normal de la operación.

Por ejemplo, las existencias deben valorarse o medirse al menor entre su valor libro y su valor neto de realización) otra situación en que podría utilizarse esta base de medición es



cuando una entidad no cumpla con la hipótesis de la empresa en marcha, por lo que deberá asignar este valor a sus activos (el valor al cual pueden ser vendidos) y pasivos (el valor al cual se cancelarán estos).

Valor actual: el valor actual implica reconocer el valor financiero del dinero en el tiempo, con una tasa de descuento que refleje cuánto dinero se requerirá para comprar un activo o pagar un pasivo en el futuro.

Para simplificar el entendimiento de esta base de medición, asociémosla con desembolsos o recaudación de dinero en el futuro ya sea en un pago o en una serie de pagos, por ejemplo: un préstamo bancario, un leasing financiero, una provisión por desmantelamiento. En cada uno de estos casos para registrarlos hoy, debemos aplicarle una tasa de descuento, para traerlo al valor actual o presente).

10. Referencia a NICSP

El Marco Conceptual se ha desarrollado en consideración del Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, contenido en la edición del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público año 2013.