

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

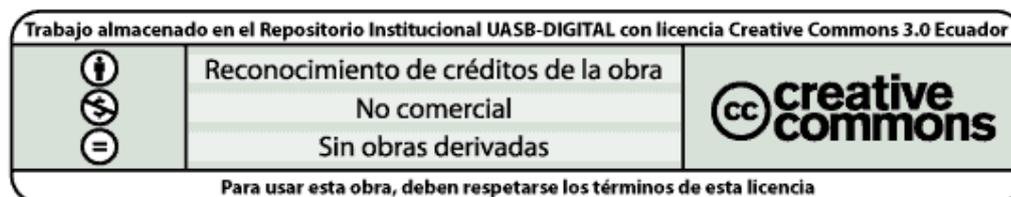
Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

El Sistema de Gestión Financiero de las Instituciones del Sector Público: su convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y sus efectos tributarios

Lorena Matilde Guerra Rodríguez

Quito, 2016



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Lorena Matilde Guerra Rodríguez, autora de la tesis intitulada “El Sistema de Gestión Financiero de las Instituciones del Sector Público: Su Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) Y sus Efectos Tributarios.”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 25 de febrero de 2016.

Firma:

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Tributación

**El Sistema de Gestión Financiero de las Instituciones del Sector Público: Su
Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)
y sus Efectos Tributarios.**

Autora: Lorena Matilde Guerra Rodríguez

Director: Gustavo Guerra Bello

Quito, 2016

RESUMEN

Las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP) son estándares de contabilización que por su carácter gubernamental, requiere una aplicación especial que establecen el tipo de información que se debe presentar conjuntamente con los Estados Financieros y su forma de contabilización.

La presente tesis de carácter contable-tributario examina las implicaciones que tiene un Sistema de Gestión Financiero de las Instituciones del Sector Público, por la convergencia al as Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y sus efectos tributarios, que permitan presentar información financiera transparente, con probidad administrativa y en un formato bajo estándares aceptables en el mundo. Tomando en consideración que las Entidades del Sector Público tienen la misión de proteger el debido uso del patrimonio público, garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y el fortalecimiento de la gestión financiera del Estado que busque su unificación económica con el resto de países del mundo.

Se establece la necesidad de la unificación e implementación de la Normas Internacionales de Contabilidad para Sector Público ecuatoriano que contribuya a una gestión más eficiente, transparente y participativa de la administración del Estado, a través de la incorporación de prácticas, herramientas y tecnologías de información que permitan mejorar la calidad y comparabilidad de la información financiera, prevención de irregularidades o fraudes y la posibilidad de obtener recursos de organismos internacionales.

Además aborda la aplicación que se ha dado en diferentes países, sus incidencias; la importancia del uso del principio del devengado, como requisito primordial para la aplicación de las NICSP.

Luego se realiza un estudio de caso, que nos permite determinar la conveniencia de la adopción o de la adaptación con la realidad ecuatoriana de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público.

Por último la presente investigación nos conlleva a establecer conclusiones y recomendaciones que se espera sean acogidas por las entidades e instituciones del sector público.

NIIF; NICSP, Convergencia, Devengado, Sector Público, Tributación.

DEDICATORIA

Dedico a Dios y a mi familia, especialmente a mi mamita querida que con su ejemplo de vida siempre me ha alentado a seguir y a cumplir con las metas trazadas y a mis hijos y esposo amado por su apoyo incondicional, paciencia y atenciones especiales.

A mis colegas y amigos que siempre estuvieron pendientes y me incentivaron en la culminación de este trabajo.

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina Simón Bolívar por sus invaluables enseñanzas, y a mi distinguido tutor Dr. Gustavo Guerra por su imprescindible guía académica para el desarrollo de esta investigación.

INDICE

RESUMEN	4
DEDICATORIA	5
AGRADECIMIENTO	6
INTRODUCCIÓN	8
Capítulo Primero	10
1.1 Antecedentes: evolución de la información contable y financiera, y su convergencia internacional.	10
1.1.2 Adopción en el Ecuador de las Normas Internacionales de Información Financiera. 16	
1.1.3 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas	29
1.2 Componentes del Sistema Nacional de Finanzas Públicas.....	33
1.3 Subsistema de Contabilidad Gubernamental	41
1.4 Aplicación de Principios y Normas de Contabilidad del Sector Público	43
Capítulo segundo	48
2.1 Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a nivel internacional.	48
2.2 Aplicación del Método del Devengado	56
2.3.1 Experiencia en Costa Rica.....	64
2.3.2 Experiencia en Guatemala	69
2.3.3 Experiencia en Colombia	71
2.4 Análisis comparativo de las Normas Internacionales de Información Financiera y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	74
Capítulo tercero	78
3.1 Propuesta de adopción de las normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	78
3.2 Estructura y contenido de los Estados Financieros	90
3.3 Caso de Estudio	92
3.4 Efectos tributarios de la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	99
Conclusiones y Recomendaciones	101
Conclusiones.....	101
Recomendaciones	103
Bibliografía.....	104

INTRODUCCIÓN

Para cumplir con el objetivo de mi tesis he procedido de desarrollarla en tres capítulos.

Las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP) son estándares de contabilización que por su carácter gubernamental, requiere una aplicación especial que establecen el tipo de información que se debe presentar conjuntamente con los Estados Financieros y su forma de contabilización.

La presente tesis de carácter contable-tributario examina las implicaciones que tiene un Sistema de Gestión Financiero de las Instituciones del Sector Público, por la convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y sus efectos tributarios, que permitan presentar información financiera transparente, con probidad administrativa y en un formato bajo estándares aceptables en el mundo. Tomando en consideración que las Entidades del Sector Público tienen la misión de proteger el debido uso del patrimonio público, garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y el fortalecimiento de la gestión financiera del Estado que busque su unificación económica con el resto de países del mundo.

En el primer capítulo se realiza un análisis de la evolución de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) así como de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP), y el establecimiento de la normativa ecuatoriana que se encuentra actualmente aplicada.

Con lo cual se establece el panorama de la evolución de esta normativa y la contribución que realiza en la búsqueda de la aplicación de una normativa homogénea que mediante su estudio permita una gestión más eficiente, transparente y participativa de la administración del Estado, a través de la incorporación de prácticas, herramientas y tecnologías de información que conlleve a mejorar la calidad y comparabilidad de la información financiera, prevención de irregularidades o fraudes y la posibilidad de obtener recursos de organismos internacionales.

En el segundo capítulo se aborda la aplicación que se ha dado en diferentes países, sus incidencias; la importancia del uso del principio del devengado, como requisito primordial para la aplicación de las NICSP. Esto nos permitirá tener una visión de la aplicación de la Normativa Internacional, establecer los factores de oportunidad y fortaleza de su aplicación así como las debilidades y amenazas de las mismas.

Luego se realiza un estudio de caso, que nos permite determinar la conveniencia de la adopción o de la adaptación con la realidad ecuatoriana de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público.

Por último la presente investigación nos conlleva a establecer conclusiones y recomendaciones que sirvan de guía para su aplicación en las entidades e instituciones del sector público.

Capítulo Primero

Generalidades Del Sistema De Gestión Financiero De Las Instituciones Del Sector Público Ecuatoriano

1.1 Antecedentes: evolución de la información contable y financiera, y su convergencia internacional.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son pronunciamientos emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, cuyo objetivo es formular normas contables para la profesión y promover su aceptación y adopción internacional, propender hacia la armonización de regulaciones y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros.

Los antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad, se remontan a “[...] 1966 cuando contadores de Estados Unidos, Reino Unido y Canadá constituyeron un grupo común de estudio que se dedicaba a publicar boletines técnicos relativos a aspectos importantes de la profesión contable; y sobre esa base se decidió la creación de un organismo internacional en materia contable.”¹

Se formalizó, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad el 29 de junio de 1973 mediante un acuerdo entre los organismos representativos de la profesión contable de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos de Norteamérica.”²

En el año 2001, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se disolvió y el organismo fue renombrado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board –IASB,) con sede en Londres.³

El IASB es el órgano encargado de la emisión de normas contables de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation –IASCF), no solo significó un cambio de nombre del organismo; sino que se inició un proceso de transformación en la estructura y el proceso de emisión de

¹ Patricio León y Salvador Marconi, “*La Contabilidad Nacional: Teoría y Método*”. Tercera Edición. (Quito: ABYA YALA, 1999), 7. El Grupo de Estudio se refiere al Grupo de Estudio Internacional.

²Gustavo Mora Roa, “Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un enfoque histórico”, Editado por Servicios Académicos Internacionales para eumed.net, 175.

³<http://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>, visto el 22 de agosto de 2015.

estándares contables, así como el desarrollo de esfuerzos significativos orientados a la armonización internacional de las normas contables.

Entre las principales diferencias que surgen entre el IASC y el IASB podemos citar:

“El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, no tiene una relación especial con la profesión de contabilidad internacional. Está administrado por un grupo de Fideicomisarios de diferentes áreas geográficas y con diversos conocimientos quienes son independientes de la profesión contable.”⁴

“Sus miembros son elegidos basándose en su habilidad técnica y bagaje de experiencia, más que como representantes de organismos contables de países específicos u otras organizaciones.”⁵

Estas diferencias en la conformación del recurso humano del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, nos permite llegar a la integración de equipos multidisciplinarios, que es como actualmente se trabaja en las empresas o negocios internacionales; la búsqueda de la especialización y por ende la segregación de funciones que previenen la práctica de anomalías (defraudaciones).

Resulta interesante como los conocimientos de varias áreas convergen en la contabilidad, sea ésta del sector público o privado; razón por lo cual coincido en la búsqueda de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera pero que sean revisadas con la aplicación nacional, y que estas observaciones sean puestas en consideración en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB por profesionales ecuatorianos, estudiosos e investigadores que demuestren que el país está alineado con los estándares contables vigentes.

Además es importante retomar el análisis crítico que debe caracterizar a los profesionales del área contable, debido a que por muchos años se nos ha enseñado a ser ejecutores de leyes y normativa interna y por ende a la preparación de Balances con fines tributarios o de cumplimiento para presentación a las entidades de control.

Al referirnos a la contabilidad internacional, por su historia esta surge de expresarnos en una misma lengua, una necesidad inexcusable de comunicar o revelar información contable, financiera relevante para la toma de decisiones entre los usuarios de diferentes países.

⁴ María Teresa Hansen-holm “y otros”, NIIF teoría y práctica Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera. (Guayaquil: Distribuidora de Textos del Pacífico, 2009), 47.

⁵Ibíd., 47.

Por lo cual se cambió el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde el 01 de abril del año 2001, una vez que se constituyó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB con el propósito de modificar o reformular las Normas Internacionales de Contabilidad NIC planteadas hasta esa fecha y la emisión de nuevas Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, con el cambio fundamental de un esquema de preparación y presentación de Estados Financieros (Reconocimiento de Ingresos y mantenimiento de capital) al esquema de medición y presentación de reportes sobre el impacto financiero (Utilidad e Ingresos), conocida como la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI).⁶

Nótese que el cambio dado de NIC a NIIF, busca la revelación de información financiera que se da a través de la preparación de Estados Financieros expresados en un lenguaje universal de información unificada para inversionistas, prestamistas o entidades que desean aportar sin fines de lucro.

En este contexto, “[e]l IASB está comprometido con el desarrollo de un conjunto único de normas financieras para propósitos generales. Los países que utilizan las NIIF han crecido sustancialmente, acercándose al objetivo del IASB, que consiste en que se utilicen en todo el mundo, un conjunto de normas contables comunes.”⁷

En los próximos años el IASB tiene previsto continuar su esfuerzo para conseguir la convergencia con las normas contables usadas en las principales economías del mundo, y para ayudar a asegurar la aplicación coherente de las NIIF a nivel global. De igual forma ha tomado en consideración las necesidades especiales de las pequeñas y medianas empresas, el IASB ha publicado las NIIF para las pequeñas y medianas empresas (PYME), que está diseñado para realizarse en paralelo con las denominadas NIIF completas.

El IASB tiene como responsabilidad la aprobación de las normas internacionales y los documentos relacionados (el marco conceptual, los proyectos de normas y las interpretaciones).

El Consejo Asesor de Normas (Standards Advisory Council - SAC) es un instrumento idóneo para que grupos de interés de origen geográfico y profesional diverso,

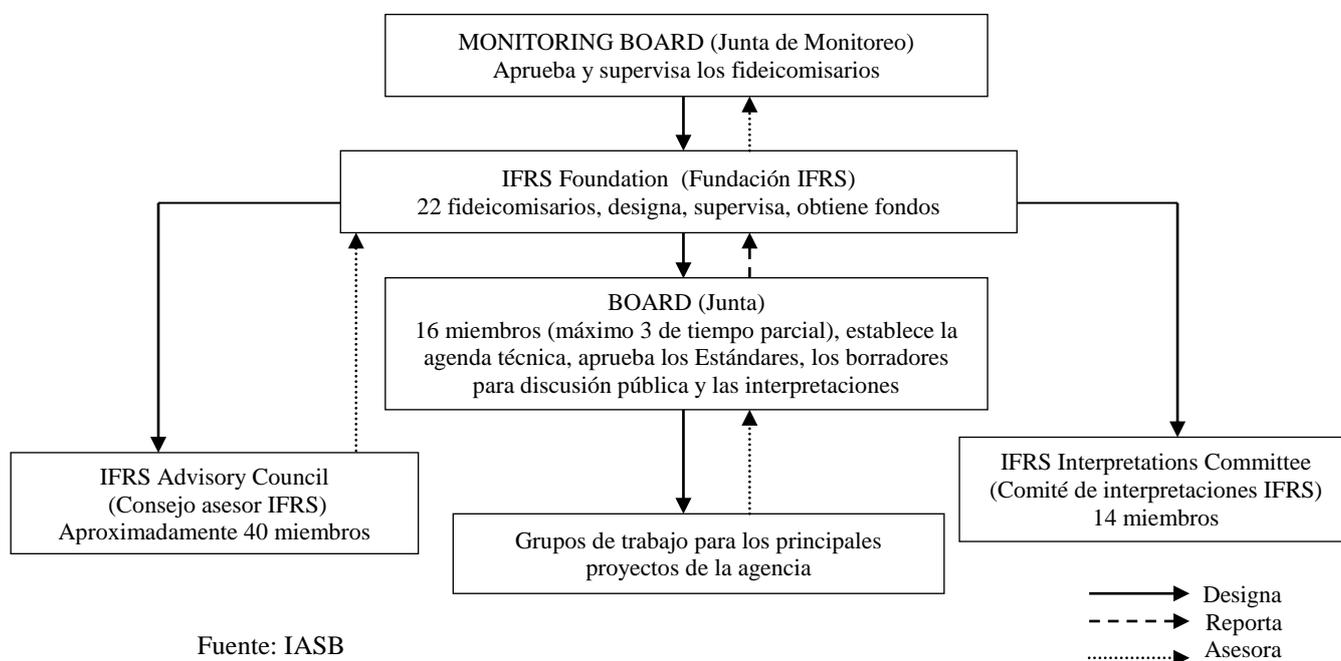
⁶ Mora, “Dinámica Económica”, 163. La Nueva Arquitectura Financiera Internacional surge tras la creciente actividad financiero – bursátil, bajo la necesidad de generar altos niveles de confianza que garanticen la dinámica del mercado-inversión, ha promovido la emisión e implementación de un conjunto de instrumentos de preparación y presentación de información económica financiera que ofrezca confianza a los diferentes actores de la economía.

⁷IFAC.ORG., “Estructura del IASB. Diciembre de 2014”. Consultado: 03 de agosto de 2015. Disponible en <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-December-2014.pdf>

puedan asesorar al IASB sobre prioridades e implicaciones de las normas para los usuarios y elaboradores de estados financieros.

El Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) reemplaza al Comité de Interpretaciones (SIC) y establece, a través de las interpretaciones, directrices oportunas sobre problemas que no estén tratados específicamente en los estándares del IASB.

El IASB se organiza a través de una Junta de Monitoreo, la misma que se detalla en el siguiente gráfico⁸:



El marco normativo del IASB [...] sigue un exhaustivo procedimiento público de actuación en el desarrollo de las NIIF (incluidas las Interpretaciones). Los requisitos de dicho procedimiento se basan en los principios de transparencia, consulta plena y justa teniendo en cuenta los puntos de vista de aquellas partes afectadas por las NIIF en todo el mundo.⁹

⁸Ifrsmaster, Visto: el 22 de agosto de 2015. Disponible: <http://www.ifrsmasters.com/noticias/98-el-sector-publico-en-las-niif>.

⁹DeloitteToucheTohmatsuLimited. “Guía Rápida IFRS 2014”. Departamento de Comunicación, (Imagen Corporativa y Business support, Madrid, 2014). 13.

A la presente fecha está constituido por un marco conceptual para la preparación de los estados financieros, las NIC, las interpretaciones de las NIC, las NIIF y las interpretaciones de las NIIF.

En la actualidad posee el siguiente esquema de estándares contables:

- Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros;
- 41 NIC (29 estándares vigentes);
- 33 interpretaciones de NIC (11 interpretaciones vigentes)¹⁰;
- 15 NIIF; y
- 18 interpretaciones de NIIF (15 interpretaciones vigentes)¹¹.

Los Estados Unidos de Norte América, inició un proceso de convergencia entre las normas del Consejo de Normas de Contabilidad Financieras FASB y las normas del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB. El evento más importante ocurrido a favor de la convergencia de las normas contables a nivel mundial, tuvo lugar en Septiembre del 2002 en Norwalk (USA) con la vinculación formal entre el IASB y el FASB, celebrando el «Acuerdo de Norwalk», donde ambos conciertan seguir un programa de Convergencia orientado a eliminar las diferencias existentes entre los dos modelos: los Estándares

¹⁰ Las interpretaciones de la NIC son las SIC al año 2015 se encuentran vigentes 11 y se detallan a continuación: SIC 7 Introducción al euro; SIC 10 Ayudas oficiales, sin relación específica con actividades de explotación; SIC 12 Conciliación Entidades con cometido especial; SIC 13 Entidades controlada conjuntamente-Aportaciones no monetarias de los participantes; SIC 15 Arrendamientos operativos-Incentivos; SIC 21 Impuestos sobre las ganancias-Recuperación de activos no depreciables revaluados; SIC 25 Impuestos sobre las Ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de la entidad de sus accionistas; SIC 27 Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento; SIC 29 Información a revelar-Acuerdos de concesión de servicios; SIC 31 Ingresos Ordinarios-Permutas de servicios de publicidad; SIC 32 Activos intangibles-costes de sitio web. Auditores y Asesores Gerenciales, “Normas Internacionales de Información Financiera”. Visto el 02 de septiembre de 2015. Disponible en www.smsecuador.ec.

¹¹ Las interpretaciones de las NIIF son las CINIIF y se encuentran vigentes 15, procedo a detallar las mismas: CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similitudes; CINIIF 2 Aportaciones de los socios de entidades, cooperativas e instrumentos similares; CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento; CINIIF 5 Derechos por la participación en fondos para jubilación de servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental; CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos-Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos; CINIIF 7 Aplicación del procedimiento de la reexpresión según la NIC 29; CINIIF 10 Información financiera intermedia y deterioro del valor; CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios; CINIIF 13 Programa de fidelización de clientes; CINIIF 14 Limite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción; CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles; CINIIF 16 Coberturas de la inversión neta de un negocio en el extranjero; CINIIF 17 Distribución de los propietarios de activos distintos al efectivo; CINIIF 18 Transferencias de activos procedentes de clientes; CINIIF 19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio. Auditores y Asesores Gerenciales, “Normas Internacionales de Información Financiera”. Visto el 02 de septiembre de 2015. Disponible en www.smsecuador.ec.

Internacionales de Reportes Financieros (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados US-GAAP.¹²

De manera resumida se puede manifestar que las NIIF son el resultado de la convergencia de dos potencias mundiales y sistemas en materia contable: La FASB de Estados Unidos y el IASB Europeo. Ambas organizaciones establecieron proyectos para trabajar y desde entonces se han observado avances hacia la incorporación y adherencia mundial a las NIIF.

Diversas organizaciones internacionales como el Banco Mundial, Organización para las Naciones Unidas y Banco Interamericano para el Desarrollo han apoyado la convergencia a través de capacitaciones.

Esta trayectoria histórica que nos conlleva hacia el IASB y por ende a su normativa de aplicación internacional, ha sido un continuo esfuerzo de varios países por lograr que la información financiera se presente bajo un estándar de aplicación internacional y nos permita comunicarnos bajo un mismo idioma contable.

Resulta interesante el conocer que estudiosos e investigadores de varios países se han preocupado por establecer un estándar común de normas de aplicación internacional, que están sujetas a revisiones y modificaciones; y que nosotros como país podemos poner en consideración nuestro aporte en diferentes áreas, tan solo debemos dedicarnos a realizar análisis y dejar de ser meramente aplicadores de normas.

Por lo expuesto, considero que es el momento para ser parte de este cambio global y mundial, que se tomen en consideración nuestros aportes y conocimientos, como consecuencia de un desarrollo investigativo, no que sólo se nos imponga la ejecución de normas, debido a que se requiere acceder a préstamos internacionales sino porque estamos preparados para brindar servicios y vender productos; todo esto se logra con la transparencia de la información que nos permita tomar decisiones oportunas.

¹² Mora, "Dinámica económica" 177.

1.1.2 Adopción en el Ecuador de las Normas Internacionales de Información Financiera

Es así como luego de un esfuerzo conjunto desplegado por el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE) y su Comité de Pronunciamientos conformado por representantes de Firms Auditoras Internacionales y Organismos de Control (Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y Servicios de Rentas Internas), el 08 de julio de 1999, Ecuador a través de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, resolvió emitir el Marco Conceptual y primer grupo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), de la No. 1 a la No.15.¹³

Las NEC emitidas estaban conformadas por las normas básicas y de aplicación prioritaria para la preparación y presentación de estados financieros de las entidades del sector privado y mixto sujetas al control y supervisión de los organismos societario, bancario y tributario.

Estas Normas fueron ratificadas por la Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, mediante Resoluciones individuales emitidas en agosto 12, 25 y 27 de 1999 respectivamente.¹⁴

Debido a la hiperinflación y devaluación sufrida por nuestro país entre los años 1998 y 1999, fueron desarrolladas, adaptadas y emitidas, las NEC 16 que se refiere a la Corrección Monetaria Integral de Estados Financieros y la NEC 17 referente a Conversión de Estados Financieros para el Esquema de Dolarización, puestas en vigencia para estados financieros en dólares, período que iniciaba el primero de enero del año 2000, esta última oficializada mediante Resolución Interinstitucional entre la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas No. SB. SC.SRI. 01 del 31 de marzo del 2000, publicada en el RO. No. 57 del 13 de abril del 2000.

Finalmente, durante el año 2001 el Comité de Pronunciamientos del IICE elaboró un tercer grupo de Normas, conformadas por las NEC No. 18 a la No. 27, La NEC 25 Activos Intangibles derogó la NEC 14 Costos de Investigación y Desarrollo, y la NEC 26 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, dejó en vigencia un tercio de la NEC 4 Contingencias y Hechos ocurridos después de la fecha del balance.¹⁵

¹³ Ecuador, Federación Nacional de Contadores Ecuatoriano. Resolución 07.08.09, en Registro Oficial No 291, del 5 de Octubre de 1999.

¹⁴ Ecuador, Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, publicadas en el R.O. 270 del 06 de septiembre de 1999.

¹⁵ Ecuador, Federación Nacional de Contadores Ecuatoriano, Edición Especial No. 4 del Registro Oficial del 18 de septiembre del 2002.

El Comité Técnico del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador IICE que estuvo dirigido por Firmas auditoras internacionales hasta el 31 de diciembre del 2007, “[...] desde el año 2002 reportó falta de tiempo para lograr actualizar y emitir las demás NEC, acorde con las modificaciones y vigencia de temas modernos y de negocios específicos contenidos en las nuevas NIC.”¹⁶

En el año 2006, tras un profundo análisis del entorno económico del país, la competitividad, y la imperiosa necesidad de actualizar las normas de contabilidad vigentes en el Ecuador, con el fin de armonizar los principios, políticas, procedimientos y normas universales, el Comité Técnico del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador recomienda a la Superintendencia de Compañías adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF emitidas por el IASB y por ende dejar sin efecto las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC.

A continuación se detallan los cambios realizados a la Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC:

NEC	TITULO	VIGENTE	AÑO	BASADO EN
NEC - 1	Presentación de los Estados Financieros	NO	1999	NIC 1
NEC - 2	Revelación en los estados financieros de bancos y otras instituciones financieras similares	NO	1999	NIC 27
NEC - 3	Estados de Flujo de Efectivo	NO	1999	NIC7
NEC - 4	Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del balance.	NO	1999	
NEC - 5	Utilidad o pérdida neta por el período errores fundamentales y cambios en políticas contables.	NO	1999	NIC 8
NEC - 6	Revelaciones de partes relacionadas.	NO	1999	
NEC - 7	Efectos de las variaciones en tipos de cambio de moneda extranjera.	NO	1999	NIC 21
NEC - 8	Reportando información financiera por segmentos.	NO	1999	

¹⁶Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador. Informe de NIC&NEC en Ecuador. 2008.

NEC - 9	Ingresos	NO	1999	NIC 18
NEC - 10	Costos de financiamiento.	NO	1999	NIC 23
NEC - 11	Inventarios.	NO	1999	NIC 2
NEC - 12	Propiedades, planta y equipo.	NO	1999	NIC 16
NEC - 13	Depreciaciones	NO	1999	NIC 16
NEC - 14	Costos de investigación y desarrollo.	NO	1999	
NEC - 15	Contratos de construcción.	NO	1999	NIC 11
NEC - 16	Corrección monetaria integral de estados financieros	NO	1999	NIC 32
NEC - 17	Conversión de estados financieros para efectos de aplicar el esquema de dolarización.	NO	1999	NIC 32
NEC - 18	Contabilización de las inversiones	NO	2002	NIC 28
NEC - 19	Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias.	NO	2002	NIIF 10
NEC - 20	Contabilización de inversiones en asociadas.	NO	2002	NIC 28
NEC - 21	Combinación de negocios.	NO	2002	
NEC - 22	Operaciones discontinuadas	NO	2002	
NEC - 23	Utilidades por acción.	NO	2002	
NEC - 24	Contabilización de subsidios del gobierno y revelación de información referente a asistencia gubernamental.	NO	2002	

NEC - 25	Activos Intangibles	NO	2002	
NEC - 26	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.	NO	2002	
NEC - 27	Deterioro del valor de los activos	NO	2002	
NEC - 28	Beneficios del empleado	NO	2002	NIC 19

Fuente: www.smsecuador.ec

Elaboración: propia

La Superintendencia de Compañías a través de la Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008 en su artículo sexto establece que:

Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad “NEC”, de la 1 a la 15 y de la 18 a la 27, se mantendrán vigentes hasta el 31 de diciembre del 2009, hasta el 31 de diciembre del 2010 y hasta el 31 de diciembre del 2011 para las compañías y entes mencionados en los numerales 1), 2) y 3) del Artículo Primero de esta Resolución, respectivamente¹⁷.

La adopción de las NIIF y derogación de las NEC se efectivizó mediante Resolución de Superintendencia de Compañías No. 06.Q.ICI.004, misma que resolvió “Adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF”¹⁸, y que sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros, a partir del primero de enero del 2009, fecha a partir de la cual quedarán derogadas las Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

La Superintendencia de Compañías mediante Resolución No. ADM08199 del 03 de julio del 2008, resolvió “Ratificar el cumplimiento de la Resolución 06.Q.ICI.004 que ordena la aplicación obligatoria de las NIIF a partir del 01 de enero del 2009”¹⁹, resolución con la cual se aclaran los comentarios y publicaciones de prensa que señalaban la posible suspensión de la vigencia de las NIIF.

Mediante la Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008, se ratifica la adopción y una apropiada divulgación a las personas responsables de la preparación y aprobación de estados financieros, así como a organismos reguladores y usuarios en general

¹⁷ Ecuador. Superintendencia de Compañías. Resolución No. 08.G.DSC, (Quito, 20 de noviembre de 2008).

¹⁸ Ecuador. Superintendencia de Compañías. Resolución No. 06.Q.ICI.004, (Quito, 21 de agosto del 2006), Registro Oficial, No. 348, (Quito: 4 de septiembre 2006).

¹⁹ Ecuador. Superintendencia de Compañías. Resolución No. ADM08199, (Quito, 03 de julio del 2008).

de los estados financieros al establecer un cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF en tres grupos desde el año 2010, 2011 y 2012 respectivamente²⁰.

Para ello, se establece un cronograma de implementación de las NIIF, que se condensa en lo siguiente:

GRUPO	TIPO DE COMPAÑÍA O ENTE SUJETO A CONTROL Y VIGILANCIA	AÑO DE ADOPCION	FECHA DE TRANSICION
PRIMERO	POR LA LEY DE MERCADO DE VALORES (COTIZAN EN BOLSA)	2010	ENERO DEL AÑO 2009
	FIRMAS DE AUDITORIA EXTERNA		
SEGUNDO	COMPAÑIAS CUYO ACTIVO TOTAL SEA IGUAL O SUPERIOR A LOS CUATRO MILONES DE DOLARES (4'000.000,00) AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2007	2011	ENERO DEL AÑO 2010
	LOS HOLDING O TENEDORAS DE ACCIONES QUE CONFORMEN GRUPOS EMPRESARIALES		
	LAS COMPAÑIAS DE ECONOMIA MIXTA		
	LAS SOCIEDADES QUE CONSTITUYA EL ESTADO Y ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO		
	LAS SUCURSALES DE COMPAÑIAS EXTRANJERAS		
TERCERO	LAS DEMAS COMPAÑIAS NO CONSIDERADAS EN LOS GRUPOS ANTERIORES (ES DECIR AQUELLAS CUYO ACTIVO TOTAL ERA INFERIOR LOS CUATRO MILONES DE DOLARES (4'000.000,00) AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2007 PYMES)	2012	ENERO DEL AÑO 2011

Fuente: Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre de 2008 se publicó la Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008

Elaboración: propia

Los Órganos de Control optaron por efectuar la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera a la realidad ecuatoriana, debido a que su ejecución a diferencia de su readecuación propende la obtención de estados financieros articulados a estándares internacionales y transparentes para quienes decidan invertir en el Ecuador. En otras palabras, la adopción de estas normas aseguró el cumplimiento de uno de los objetivos primordiales del Consejo de Normas Internacionales de ContabilidadIASB,

²⁰Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre de 2008 se publicó la Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008.

que busca armonizar las normas de contabilidad a parámetros internacionales, generando en Ecuador una seguridad jurídica de amplia aceptación a nivel mundial.

Sin embargo, dicha ejecución inicialmente generó resistencia de ciertos sectores por cuanto este proceso implicaba cambios sustanciales en la forma de revelar la información financiera. En este contexto, cuando una entidad adopta por primera vez estas normas debe realizarlo aplicando la NIIF 1, en la cual señala el Marco Conceptual de aplicación.²¹

Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF fueron los que cerraron su periodo contable al 31 de diciembre del 2010, por lo tanto el año 2009 fue conocido como año de transición, en el cual se realizaron los ajustes de los saldos iniciales y finales retroactivamente con resultado de ejercicios anteriores, aplicando las NIIF vigentes al 31 de diciembre del 2010.

En la actualidad, las normas tributarias vigentes en el Ecuador y que tienen incidencia en forma directa o indirecta en la preparación de los estados financieros son las siguientes:

- a) Código Orgánico Tributario;
- b) Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno;
- c) Ley de Registro Único de Contribuyentes;
- d) Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.
- e) Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno;
- f) Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.
- g) Reglamento a la Ley de Registro Único de Contribuyentes; y
- h) Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, entre otras.

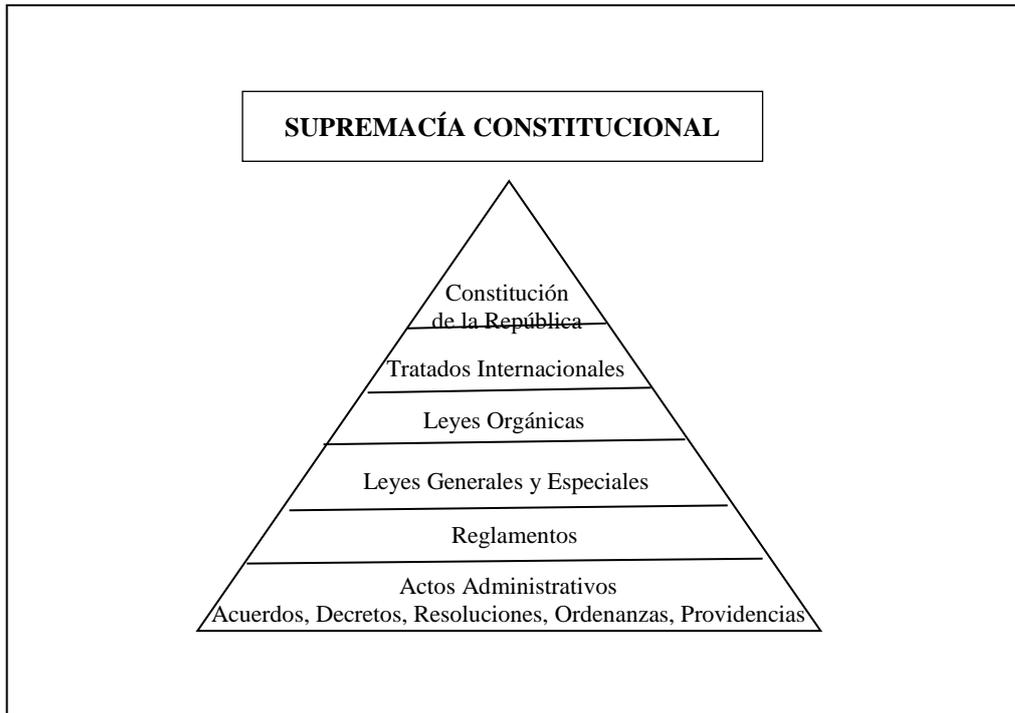
Cabe indicar que los estados financieros que preparan los contribuyentes de forma obligatoria, servirán de base para la remisión de las declaraciones de impuestos, de igual forma para su envío a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos, según el caso.

Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de

²¹La adopción de estas normas por primera ocasión se basó en la NIIF 1 que determinaban el marco conceptual de su aplicación.

dichos estados financieros, los mismos estados que sirvieron al sujeto pasivo para realizar sus declaraciones tributarias.²²

Otro aspecto importante que debemos tomar en consideración es la supremacía constitucional, conforme al Código Orgánico Tributario, establece que las disposiciones de dicha norma legal y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales, aspecto que ratifica la primera disposición final de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, ya que especifica que prevalecerá sobre toda norma que se le oponga y de hecho la tributaria es una Ley Orgánica.



Fuente: La Pirámide de Kelsen
Elaboración: Propia

En la norma tributaria también hace mención sobre la base en la cual debe ser llevada la contabilidad “se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares [...]”²³

Además especifica que los “estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de declaraciones de obligaciones tributarias [...]”²⁴

²² Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 21 Estados Financieros, 24. Consultado: 07 de agosto en www.sri.gob.ec

²³ Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No 242 (29 de diciembre de 2007), Capítulo VI Contabilidad y Estados Financieros, art. 20, Principios Generales, 23.

²⁴ Ecuador. Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No 242 (29 de diciembre de 2007), Capítulo VI Contabilidad y Estados Financieros. Art. 39, Principios Generales, 38.

Para fines tributarios, las Normas de Contabilidad deberán considerar las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y de su reglamento, así como las de otras normas legales o reglamentarias de carácter tributario emitidas por el “Servicio de Rentas Internas”²⁵.

Por consiguiente las normas contables deben sujetarse a la norma tributaria y las diferencias en el procedimiento de aplicación de estas deberán ser corregidas a nivel de conciliación tributaria del impuesto a la renta.

Las diferencias se generan porque las normas contables buscan una aplicación técnica a las diferentes operaciones que pueden presentarse en las empresas o entidades, mientras que las normas tributarias buscan una adecuada recaudación y establecimiento de una base imponible para la determinación del impuesto a la renta.

En lo relacionado a la declaración del Impuesto a la Renta “[...] deberán consignar en el formulario definido para el efecto, Estado de Situación y Estado de Resultados, los valores que resulten de sus registros contables. La conciliación tributaria deberá regirse por el ordenamiento jurídico tributario aplicable para el efecto”²⁶.

La deducción de los gastos efectuados con el propósito de “obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo”²⁷.

La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se rige por las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, y en ninguno de estos cuerpos normativos se encuentra prevista la aplicación de una figura de “reverso de gastos no deducibles-impuestos diferidos”²⁸, para dichos efectos.

En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente, y el

²⁵ Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal” [2014], art. 14, Decreto Ejecutivo 539, en Registro Oficial 407-3S.

²⁶ Ecuador. Servicio de Rentas Internas. Circular NAC-DGERCGC11-00143. R.O. 442 del 06 de mayo de 2011.

²⁷ Ecuador. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No. 463 (Quito, 17 de noviembre de 2004), art. 10, 12.

²⁸ Ecuador. Servicio de Rentas Internas. Circular NAC-DGECCGC12-00009, publicado en el R.O. No. 718 del 06 de junio del 2012.

ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el primero de enero al 31 de diciembre de cada año.

Este análisis de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador en las Compañías o entes sujetos bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, nos da una visión del camino a seguir en las Entidades del Sector público es decir las Empresas Públicas, que pese a que constó su aplicación para las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público en el cronograma a partir del 01 de enero de 2011 y se ratifica su aplicación, mediante Ley de Empresas Públicas, constituyéndose el ente rector el Ministerio de Finanzas y confirma que las mismas deben aplicar “NIIF completas”.²⁹

En lo referente a la declaración y pago del impuesto a la renta, las instituciones estatales no están obligadas a realizar su presentación y aporte³⁰; mientras que las empresas públicas que se encuentren exoneradas del pago del impuesto a la renta, “deberán presentar únicamente una declaración informativa de impuesto a la renta”³¹; y, las demás empresas públicas deberán declarar y pagar el impuesto conforme las disposiciones generales.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, el Servicio de Rentas Internas se remitirá a la información contenida en el catastro de entidades y organismos del sector público y empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, que emita, actualice y publique el organismo competente.

Las Empresas Públicas, sus subsidiarias y filiales no están obligadas a llevar su contabilidad aplicando normas de contabilidad gubernamental, tampoco están obligadas a gestionar sus recursos financieros a través de la Cuenta Única del Tesoro Nacional ni a través del e-SIGEF.

Con esta disposición las Empresas Públicas se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías y deben aplicar las NIIF completas, full o plenas. Tan solo para fines de consolidación de información de los Estados Financieros del Sector Público estas deben reportar la siguiente información Financiera: Balance de Comprobación, Cédula de Ingresos, Cédula de Gastos, Estado de Ejecución presupuestaria, Estado de Flujo de Efectivo, Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados.

²⁹ Las Empresas Públicas deberán aplicar las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La Guía No 1, Presentación de información Financiera por las Empresas Públicas, señala que las NIIF son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público.

³⁰ Ecuador. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 16, 9.

³¹ Ecuador. Ley Orgánica de Empresas Públicas, en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre de 2009. Quinta disposición General.

De igual forma los ingresos “[...] obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas”³² se encuentran exentos.

En relación a las Entidades del Sector Público se aplican las Normas Internacionales de Contabilidad para las Entidades del Sector Público (NICSP o IPSAS por sus siglas en inglés).

Estas “son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB, y están diseñadas para que el gobierno rinda cuentas a sus usuarios sobre la provisión de recursos y tomar decisiones importantes acerca del uso de los mismos, sobre la base del devengado”.³³

Es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) emisor independiente regido por el IFAC, cuyo objetivo es promover sistemas de información financiera robustos y eficaces.

En Ecuador, en noviembre del año 2014, se establece que para “la formulación de la normativa contable gubernamental, el Ministerio de Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados”.³⁴

Mientras se desarrolla esta tesis aún no se publica la nueva normativa a ser aplicada, conforme a información no oficial revisada en el Ministerio de Finanzas, la misma se encuentra en proceso de formulación, inicialmente optarían por realizar una “convergencia”.³⁵

Analizado el significado de la palabra CONVERGENCIA, se denota que:

Convergencia, viene del “Latín, *convergens*, -entis, *convergente*. 1. f Acción y efecto de *convergir*”.³⁶

³² Ecuador. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No. 463 (Quito, 17 de noviembre de 2004), art. 9, numeral 2, 6.

³³ Zapata Jorge, Análisis Práctico y Guía de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 2010.

³⁴ Ecuador. Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Capítulo V. Del Componente de Contabilidad Gubernamental. Art. 164. Pág. 39. RO suplemento del 383 del 26 de noviembre de 2014.

³⁵ Carmen Palladino, “Principales desafíos en la implementación de las NICSP” (Taller de Contabilidad Gubernamental, Costa Rica, 2013). Visto el 21 de agosto de 2015. Disponible en www.youtube.com/watch?v=-AgYv5NKf78.

³⁶ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, 23, a, ed., Edición del tricentenario, en línea, (Madrid: Espasa, 2014).

Convergir de igual forma, viene del “Latín, convergere 1. Intr Dicho de dos o más líneas: Dirigirse a unirse en un mismo punto. 2. Intr Dicho de los dictámenes, opiniones o ideas de dos o más personas: Concurrir al mismo fin”.³⁷

De lo cual se concluye que la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NICSP), nos conlleva en forma paralela con distintos instrumentos o medios a un mismo fin, estableciendo en una norma local la aplicación de las NICSP.

Es decir mediante el establecimiento y ejecución de fases se pasa de una norma nacional a una norma internacional de información financiera; tal como es el caso de Colombia que decidió realizar la convergencia para lo cual recomendaban ejecutarla como que se tratase de las fases de un proyecto: diagnóstico, diseño y planeación, desarrollo de soluciones (aplicación de ajustes previos a la implementación), implementación, revisión y ajustes a la implementación.

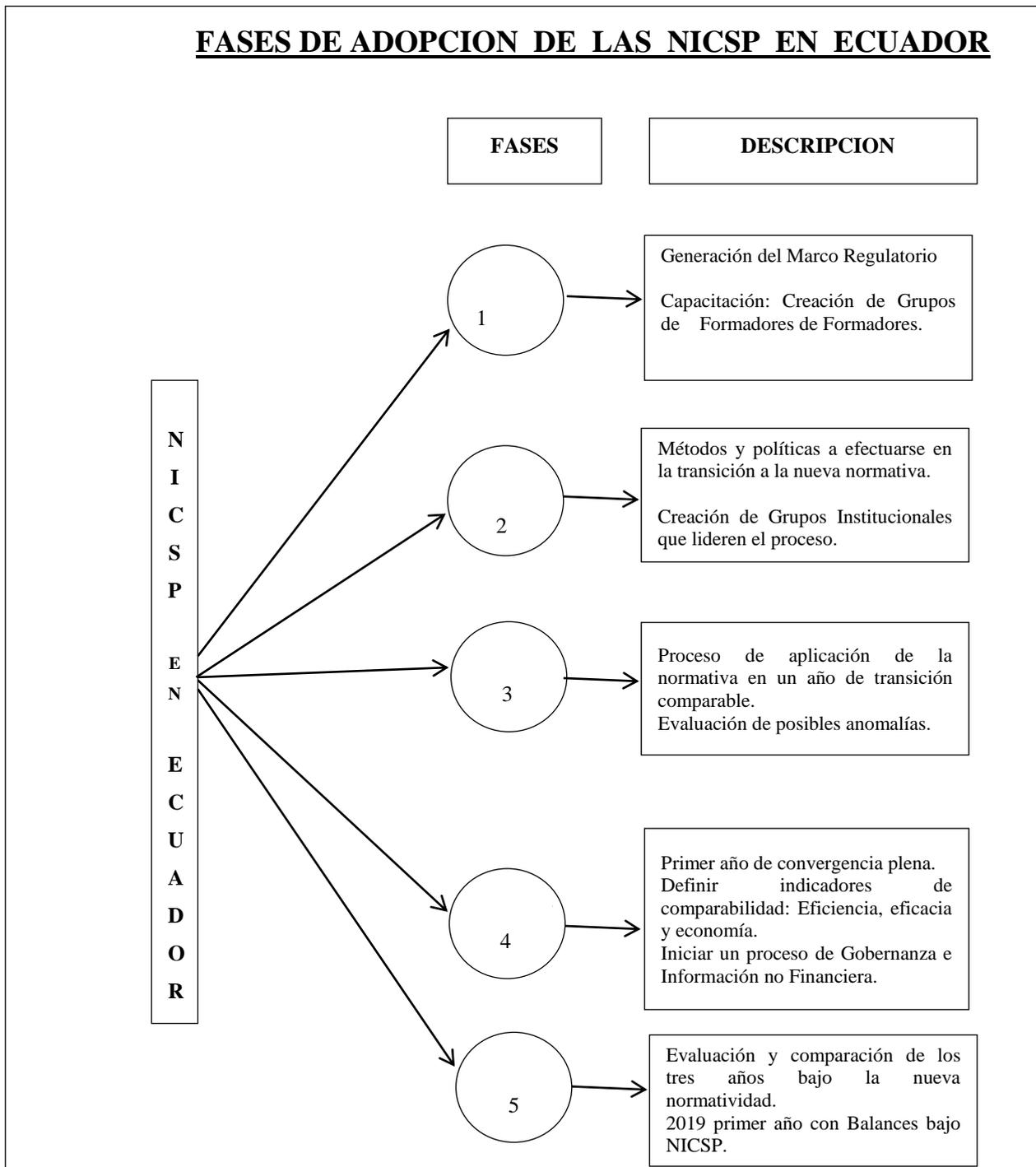
Conforme a la entrevista mantenida con la Eco. Sonia Garzón, Analista de Consolidación de Estados Financieros del Ministerio de Finanzas del Ecuador, manifestó que como ente rector de las finanzas públicas, las NICSP a las que vamos a converger o adaptar inicialmente serían las: NICSP 1, Presentación de Estados Financieros; NICSP 6, Estados Financieros Consolidados y contabilidad para las entidades controladas; NICSP 17, Propiedad, planta y Equipo; NICSP 24, Presentación de la información Presupuestaria en los Estados Financieros; NICSP 32, Acuerdos de concesión de servicios; para lo cual están trabajando en el marco legal a ser aplicado, el mismo que se encuentra en revisión en el departamento jurídico; luego de lo cual procederían con el establecimiento del cronograma para las capacitaciones respectivas a las entidades del sector público para su debida aplicación.

En el Evento denominado Crecer que se desarrolló en febrero de 2015 en Ecuador, organizado por Preservar logros económicos e invertir en el futuro (Preserving Economic Gains and Investing in the future), conto con la participación del Ministerio de Finanzas, en el cual expuso la Eco. Magdalena Vicuña, Subsecretaria de Contabilidad Gubernamental que a través de “cinco fases Ecuador va a realizar la adopción de las NICSP para el año 2019”.³⁸

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ Ecuador. Ministerio de Finanzas. Diapositivas del Evento Crecer 2015. Visto el 22 de agosto de 2015.

Las mismas que son las que se resumen en cuadro siguiente:



Fuente: Ministerio de Finanzas, “Evento Crecer” 2015.

Elaboración: Propia

Otro aspecto importante de la exposición del Ministerio de Finanzas, en el Evento Crecer 2015, es que se expresa como un logro “la Consolidación Nacional de Estados

Financieros del Sector Público no Financiero. Incluyendo la contabilidad del Gobierno Central y Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD)”.³⁹

En este sentido el Art. 159, del Reglamento del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas expresa:

El Ministerio de Finanzas es responsable de la preparación de los estados financieros agregados y consolidados del sector público, así como de preparar las notas aclaratorias para cada uno de los rubros que integran los estados financieros, identificando los hechos relevantes que haya que informar que permitan tomar correctivos a tiempo o tomar decisiones a las máximas autoridades en cuanto a la administración de los recursos del Estado.⁴⁰

Para cumplir con la Consolidación de los Estados Financieros del Sector Público se establece que la información debe ser remitida “[...] mensualmente, dentro de los treinta días del mes siguiente, al Ministerio de Finanzas, la información financiera y contable, [...]”.⁴¹

De igual forma requieren a las empresas públicas el envío “[...] dentro de los treinta días del mes siguiente, los estados financieros, [...] de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”.⁴²

Mientras que a los Gobiernos Autónomos Descentralizados se les requiere que remitirán al Ministerio de Finanzas, [...] “dentro de los treinta días del mes siguiente posterior al cierre del ejercicio fiscal, [...] de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).”⁴³

De la investigación realizada se desprende que los Estados Financieros presentados por las Empresas Públicas y por los Gobiernos Autónomos Descentralizados no se encuentran conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); aún existe resistencia al cambio y retos por cumplir.

³⁹Ecuador. Ministerio de Finanzas. Diapositivas del Evento Crecer 2015. Visto el 22 de agosto de 2015.

⁴⁰ Ecuador. Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. ART. 59. Agregación y Consolidación de la Información Financiera, 38.

⁴¹ Ecuador. Reglamento al COPLAFIP. ART. 60. Plazo para el envío de la Información, 38.

⁴² Ecuador. Reglamento al COPLAFIP. ART. 60. Plazo para el envío de la Información. Los Estados Financieros que requieren sean enviados en forma mensual por las Empresas Públicas son: Balance de Comprobación, Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio, Flujo de Efectivo, Ejecución Presupuestaria con sus anexos: cédula de ingresos y gastos y reporte de transferencias fiscales, con las notas aclaratorias respectivas, 38.

⁴³ Ecuador. Reglamento al COPLAFIP. ART. 60. Plazo para el envío de la Información. Los Estados Financieros que requieren sean enviados por los Gobiernos Autónomos Descentralizados en forma anual son: Balance de Comprobación, Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Flujo de efectivo y Ejecución Presupuestaria con sus anexos: cédula de ingresos y gastos y reporte de transferencias fiscales, con las notas aclaratorias respectivas, 38.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB consciente de que existe una brecha en la aplicación por parte de los Gobiernos de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicadas tanto al sector privado como al público continua con la capacitación a las Entidades que informan a nivel nacional para que trabajen en un plan de convergencia hacia las NIIF.

Es necesario cambiar la concepción de los profesionales contables, su participación debe ser activa iniciando con la capacitación, pasando de un esquema de cumplimiento de instrucciones a un estudio de casos en cada una de las entidades, que confronten las NIIF y NICSP según su ámbito de aplicación y remita consultas inicialmente al órgano rector y este a su vez al IASB para la reformulación pertinente, de ser el caso.

De igual forma es necesario que se establezca un Sistema de Administración Financiero integrado único y de obligatoria aplicación, debido a que actualmente el e-SIGEF es de uso obligatorio tan sólo para las entidades del Gobierno central no financiero y opcional para las empresas públicas y Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Esta desagregación no ha permitido que se trabaje en la unificación de criterios y que se continúe con la utilización de sistemas de información particulares que son susceptibles de manipulación y presentan carencia de un módulo de auditoría.

1.1.3 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas

Según el Artículo 71 de la referida Norma Legal, la Rectoría del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas, SINFIP, corresponde a la Presidenta o Presidente de la República, quien la ejercerá a través del Ministerio a cargo de las finanzas públicas, que será el ente rector del SINFIP.

Por lo tanto en cumplimiento de lo dispuesto en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP), la elaboración, consolidación y presentación de los Estados Financieros del sector público le corresponde al Ministerio de Finanzas.

Es de suma importancia que se encuentre establecida cual es la entidad responsable de comunicar y entregar información financiera del sector público para la toma de decisiones, por lo cual es acertada que se estipule a través de normativa esta atribución.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) que se encuentran vigentes al año 2015 son:

IPSAS (NICSP)	TITULO	VIGENTE	BASADO EN
NICSP - IPSAS 1	Presentación de los Estados Financieros	SI	NIC 1
NICSP - IPSAS 2	Estados de Flujo de Efectivo	SI	NIC7
NICSP - IPSAS 3	Políticas contables, Cambios en las Estimaciones y Errores Contables	SI	NIC 8
NICSP - IPSAS 4	El Efecto de los Cambios en las Tasas de Cambio Extranjero	SI	NIC 21
NICSP - IPSAS 5	Costos de préstamos	SI	NIC 23
NICSP - IPSAS 6	Estados Financieros Consolidados y Contabilidad para las Entidades Controladas	SI	NIC 27
NICSP - IPSAS 7	Contabilidad para Inversiones en Asociados	SI	NIC 28
NICSP - IPSAS 8	Información Financiera de Intereses en Empresas Mixta	SI	NIIF 11
NICSP - IPSAS 9	Ingresos provenientes de Transacciones de Intercambio	SI	NIC 18
NICSP - IPSAS 10	Información financiera en Economías con Hiperinflación	SI	NIC 29
NICSP - IPSAS 11	Contratos de construcción	SI	NIC 11
NICSP - IPSAS 12	Inventarios	SI	NIC 2
NICSP - IPSAS 13	Arrendamientos	SI	NIC 17

NICSP - IPSAS 14	Eventos posteriores a la Fecha de información	SI	NIC 10
NICSP - IPSAS 15	Instrumentos financieros: Revelaciones y Presentación	SI	NIC 32
NICSP - IPSAS 16	Propiedad de Inversión	SI	NIC 40
NICSP - IPSAS 17	Propiedad, Planta y Equipo	SI	NIC 16
NICSP - IPSAS 18	Información del segmento	SI	NIC 14
NICSP - IPSAS 19	Provisiones, Pasivos y activos contingentes	SI	NIC 37
NICSP - IPSAS 20	Revelaciones de la Parte Relacionada	SI	NIC 24
NICSP - IPSAS 21	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo	SI	NIC 36
NICSP - IPSAS 22	Revelación de Información Financiera acerca del Sector Gubernamental General	SI	
NICSP - IPSAS 23	Ingreso proveniente de las Transacciones sin contraprestación (Impuestos y transferencias)	SI	
NICSP - IPSAS 24	Presentación de la Información Presupuestaria en los Estados Financieros	SI	
NICSP - IPSAS 25	Beneficios del empleado	SI	NIC 19

NICSP - IPSAS 26	Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo	SI	NIC 36
NICSP - IPSAS 27	Agricultura	SI	NIC 41
NICSP - IPSAS 28	Instrumentos Financieros: Presentación	SI	NIC 32
NICSP - IPSAS 29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	SI	NIC 39
NICSP - IPSAS 30	Instrumentos Financieros: Revelaciones	SI	NIIF 9
NICSP - IPSAS 31	Activos intangibles	SI	NIC 38
NICSP - IPSAS 32	Acuerdos de Concesión de Servicios	SI	
NICSP - IPSAS 33	Adopción por primera vez de NICSP - IPSAS sobre la Base del devengado	SI	NIIF 1
NICSP - IPSAS 34	Estados Financieros Separados	SI	NIC 27
NICSP - IPSAS 35	Estados Financieros Consolidados	SI	NIIF 10
NICSP - IPSAS 36	Inversiones en Asociados y Empresas Mixtas	SI	NIC 28
NICSP - IPSAS 37	Acuerdos conjuntos	SI	NIIF 11

NICSP - IPSAS 38	Revelaciones de Intereses en Otras Entidades	SI	NIIF 12
---------------------	-------------------------------------------------	----	---------

Fuente: International Federation of Accountant. www.ifac.org

Elaboración: Propia

Con este primer panorama de la normativa conceptual bajo la que se ampara el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para el Sector Privado y las Empresas Públicas; y, las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), resalta la importancia de que los Entes Rectores en Ecuador definan el marco legal sobre el cual sustentaran la adopción o convergencia e implementación de las NICSP incluyendo el cronograma de aplicación.

1.2 Componentes del Sistema Nacional de Finanzas Públicas

El artículo 227 de la Constitución de la República del Ecuador hace referencia a la Administración Pública como un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

Esto conlleva a considerar que la palabra Administrar proviene del latín ad y ministrare: ad" (ir, hacia) "ministrare" (servir, cuidar).⁴⁴

La administración pública no es meramente una máquina inanimada que ejecuta irreflexiblemente el trabajo del gobierno. Si la administración pública tiene relación con los problemas del gobierno, es que está interesada en conseguir los fines y los objetivos del Estado. La administración pública es el Estado en acción, el Estado como constructor.⁴⁵

El Estado en movimiento que interactúe con la comunidad para lograr la satisfacción de sus clientes internos y externos, implica ser parte de una administración pública como servidor público, que conlleve al cumplimiento de una cabal gestión pública. Al ejecutar un trabajo que busque la eficacia (logro de metas y objetivos), la eficiencia (utilización

⁴⁴Wikipedia, disponible: https://es.wikipedia.org/wiki/Administraci%C3%B3n_p%C3%BAblica, visto el 02 de diciembre de 2015.

⁴⁵Dimock, Marshall. "The Meaning of Scope in Public Administration".Gaus, John et al. The Frontiers of Public Administration. (New York, Russell and Russell. 1967), 12.

adecuada de recursos), esto se refleja en la calidad del bien o servicio que se brinda al pueblo, es decir el nivel de satisfacción de los usuarios de la prestación pública.

Es por esto que se hace indispensable hablar un idioma internacional a nivel contable, que permita transparentar la información, lo que se consigue con la aplicación de controles a través de normas de medición y corrección: Las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público.

Sobre la base del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP)⁴⁶, la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental tiene la misión de analizar e interpretar los estados financieros individuales y consolidados del sector público, con el propósito de suministrar información oportuna, comprensible, relevante, fiable y comparable de manera que sea útil para los usuarios en la administración y gestión de los recursos públicos y en la planificación y estructuración de las estadísticas fiscales.

Por otra parte, el Sistema de Administración Financiera “SAFI” “es el conjunto de elementos interrelacionados, interactuantes e interdependientes, que debidamente ordenados y coordinados entre sí, persiguen la consecución de un fin común, la transparente administración de los fondos públicos”.⁴⁷

Los principios Generales para la aplicación del Sistema de Administración Financiero Institucional son:

- a) Entes Financieros: organismos, entidades o proyectos que administran recursos y obligaciones del Estado, su gestión se refleja en el Sistema de Administración Financiero Institucional SAFI.
- b) Modelo de Gestión Financiera: el Gobierno Central y Entidades Descentralizadas y Autónomas, se rigen a través de la centralización contable y de la caja fiscal y desconcentración de la ejecución presupuestaria sea a través de la Unidad de Administración Financiera (UDAF), las Unidades Coordinadoras o de las Entidades Operativas Desconcentradas (EOD).
- c) Periodos de Gestión: es mensual con el fin de medir, conocer y comparar los resultados de la gestión y la situación económica financiera, contable y presupuestaria, se podrán generar igual informes con la oportunidad, forma y

⁴⁶ Ecuador, Asamblea Nacional, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Registro Oficial Suplemento No. 306 del 22 de octubre de 2010. Decreto ejecutivo 489 publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 383 del 26 de noviembre de 2014, entro en vigencia el Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Publicas (COPLAFIP).

⁴⁷ Ecuador, Ministerio de Finanzas, Normativa de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería. Acuerdo Ministerial 447. Año 2011.

contenido que se requiera. El ejercicio fiscal coincidirá con el año calendario, comprendido entre el primero de enero y el treinta y uno de diciembre de cada año.

- d) Consistencia: el SAFI está estructurado como un Sistema integral, único. Los efectos en los resultados contables y presupuestarios se darán a conocer en notas explicativas, analizando el impacto económico o financiero.
- e) Exposición de información: busca revelar con razonabilidad los hechos financieros, económicos y sociales de las instituciones del Sector Público no financiero, su utilización en procura del bienestar del ciudadano.
- f) Importancia relativa: los principios, normas y procedimientos técnicos para la operación del Sistema Integrado de Administración Financiera se aplicarán criterios con sentido práctico, siempre y cuando no se distorsione la información contable y presupuestaria institucional, sectorial o global.
- g) Observancia del Ordenamiento legal: el sistema SAFI está supeditado al ordenamiento jurídico vigente, prevalecerán las disposiciones legales respecto de los principios y normas técnicas que se establezcan en materia contable y presupuestaria.
- h) Obligatoriedad del Sistema de Administración Financiera (SAFI): Su aplicación es obligatoria en el ámbito de los organismos, entidades, fondos o proyectos del Sector Público no Financiero; la inobservancia de sus normas estará sujeta a las sanciones previstas en la Ley.

El Sistema Integrado de Información Financiero SIGEF tuvo sus orígenes “en el año 1997, como parte del Proyecto MOSTA-BIRF-3822-EC con el apoyo financiero del Banco Mundial, para la implementación de la Reforma del Sistema de Gestión Financiera del Estado, que contempló una racionalización de procesos, la incorporación de tecnología y adecuación de sistemas de información.”⁴⁸

Este Sistema presentó dificultades de conexión entre los diferentes módulos, debido a que en la ejecución no “se desarrolló una interrelación automática que permita obtener en línea y al día la información.”⁴⁹

Además debido a que su desarrollo se realizó en una plataforma informática de Oracle, resultaba costosa su implementación en todas las entidades del sector público no

⁴⁸Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Fortalecimiento del Sistema de Administración Financiera del Sector Público Ecuatoriano, e-SIGEF Fase III-“, (Quito, diciembre de 2014), 2.

⁴⁹Ibíd., 3.

financiero “por el costo asociado a las licencias del producto, la infraestructura de hardware asociado y el soporte permanente.”⁵⁰

“La solución informática desarrollada se basaba en arquitectura Cliente/Servidor ofreciendo un esquema de procesamiento con concentración normativa y desconcentración operativa, se inició la implementación del SIGEF institucional en 22 entidades a pesar del riesgo inherente de control relacionado ya que al estar instalado en cada entidad usuaria, el ente rector se ve limitado en su capacidad de realizar controles programados.”⁵¹

En marzo de 2006 se realizó un Taller Internacional en Quito, con la participación del Ministerio de Economía y Finanzas, Banco Mundial, Contraloría General del Estado y del Servicio de Rentas Internas, en el que se presentaron las principales debilidades y fortalezas del sistema SIGEF [...]; además, se presentaron las experiencias de Argentina, Colombia y Guatemala, en los procesos de modernización de sus Sistemas de Administración Financiera.⁵²

Es entonces en donde se pudo “determinar las similitudes del proceso guatemalteco con el ecuatoriano, respecto del salto tecnológico que se requiere para cambiar de modelo desconcentrado operativamente y distribuido tecnológicamente a un modelo tecnológicamente centralizado que presento el modelo conceptual del SIAF-SAG para mantener las fortalezas y superar las debilidades que presenta el Sistema Ecuatoriano.”⁵³

Con estos antecedentes el Sistema de Administración Financiera “SAFI” e-SIGEF que se aplica en forma obligatoria en el Sector Público No Financiero del Ecuador, se lo realiza desde “febrero de 2007 contempló en su primera fase el desarrollo del núcleo del sistema, y se conformó por los módulos de: Presupuesto, Contabilidad y Tesorería; y las interfaces entre estos.”⁵⁴

Actualmente el Sistema de Administración Financiero se encuentra conformado por los subsistemas: e-SIGEF, SPRYN y e-SByE.

El e-SIGEF se compone de los siguientes módulos: Catálogos, Presupuesto, Contabilidad, Tesorería y Administración de Fondos el cual se encuentra en proyecto realizar ya la implementación de la tercera fase.

⁵⁰Ibíd., 3.

⁵¹ Ecuador, Ministerio de Finanzas, Acuerdo 182, Registro Oficial, N° 249, (Quito, 22 de enero de 2001), 3.

⁵²Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Fortalecimiento del Sistema de Administración Financiera del Sector Público Ecuatoriano, -e-SIGEF Fase III-“, (Quito, diciembre de 2014), 9.

⁵³Ibíd., 9.

⁵⁴Ibíd., 10.

El SPRYN es el Subsistema presupuestario para manejo de remuneraciones y nómina, el mismo que se utiliza a partir de “enero de 2014”⁵⁵ en reemplazo del subsistema e-SIPREN, este cambio se dio por la búsqueda de mejorar conceptual y operativamente los procesos financieros a través de una vinculación transaccional entre presupuesto y contabilidad y el uso de los distributivos de remuneraciones y demás beneficios económicos y sociales con el pago de las nóminas institucionales.

El e-SByE es el subsistema para manejo de Bienes y Existencias, el mismo que se encuentra implementado a partir de “enero del año 2012”⁵⁶, el cual busca que se mantenga un control único de todos los bienes que posee el Estado en las diferentes entidades del sector público no financiero.

Inicialmente se requirió a las entidades que realicen una matriz de carga inicial de todos los bienes que se adquirieron hasta mayo de 2014, previa una conciliación de los saldos de los auxiliares de los bienes de larga duración, bienes de control administrativo y existencias (Bienes de consumo), con los saldos de las cuentas del mayor general. Para lo cual debían realizar la toma física de los bienes, en donde se verificaría la existencia de los mismos así como su estado con el fin de que si existen bienes que ameritan darse de baja (Donación o chatarrización), realicen previamente este proceso.

Con esta metodología, se buscó conducir a las entidades para que realicen un ingreso de información depurada en el nuevo subsistema; que permita lo menos posible realizar ajustes posteriores o duplicación de esfuerzos para lo cual se requiere un trabajo conjunto entre el custodio de los bienes y contabilidad.

Conforme a una entrevista mantenida con la Ing. Cintia Catota, Analista de la Dirección Nacional de Activos Públicos del Ministerio de Finanzas hasta diciembre de 2015, solamente han realizado la carga de la matriz inicial de Bienes de Larga Duración y Bienes Sujetos a Control Administrativo un 40% de las Entidades del Sector Público no Financiero, por lo cual a partir de enero de 2016 se iniciará ya un seguimiento por entidad para conocer, solventar y orientar el cumplimiento de esta disposición que es de carácter obligatorio.

Además los Bienes de Larga Duración o Propiedad, Planta y Equipo un Activo y por el valor sustancial que representa en el Estado de Situación Financiero, se requiere que esta

⁵⁵Ecuador, Ministerio de Finanzas, Oficio Circular No MINFIN-SP-2014-001, (Quito, 08 de enero de 2014).

⁵⁶Ecuador, Ministerio de Finanzas, Oficio No MINFIN-SP-2011-001: Desarrollo del subsistema de Bienes y Existencias. La implantación en las tres entidades pilotos seleccionados, que son: Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTO), Universidad Central del Ecuador (UCE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI) (Quito, septiembre de 2011).

información se encuentre razonablemente contabilizada para la toma de decisiones confiable y oportuna.

Estos subsistemas están regidos por principios y normas técnicas destinados a posibilitar la asignación y utilización eficiente de los recursos públicos, de la cual se generen los adecuados registros que hagan efectivos los propósitos de transparencia y rendición de cuentas.

La Tesorería de la Nación ente que administra con eficiencia, eficacia y oportunidad los recursos del Estado generados por impuestos, tasas y contribuciones, venta de bienes y servicios, renta de inversiones y multas, donaciones, venta de activos financieros, pagando y transfiriendo recursos a los beneficiarios y acreedores con oportunidad, exactitud, eficiencia y calidad.⁵⁷

En base a la programación periódica de caja que constituye la herramienta fundamental para determinar los saldos de la Cuenta Única del Tesoro (CUTN), efectiviza las transferencias y pagos ordenados por las Entidades que conforman el Presupuesto General de Estado.

Las transferencias se realizan a los Consejos Provinciales, Municipios y Juntas Parroquiales (Gobiernos Autónomos Descentralizados), mensualmente de acuerdo a la cuota asignada y que por Ley les corresponde.

El Comprobante Único de Registro (CUR) de transferencia o pago, son las órdenes de pago o transferencias registradas por las Entidades o Instituciones Públicas en el Sistema de Gestión Financiera (e-SIGEF).

La política fiscal influye de manera decisiva en la determinación de la realidad económica que afecta directamente a las operaciones fiscales del país. La presentación de datos referentes a este marco facilita el análisis de las transacciones del sector público en relación con el ingreso, el gasto, la acumulación de capital y el financiamiento.

El componente de endeudamiento público conforme al Art. 123- Contenido y finalidad, nos dice que “bajo su responsabilidad esta normar, programar, establecer mecanismos de financiamiento, presupuestar, negociar, contratar, registrar, controlar, contabilizar y coordinar la aprobación de operaciones de endeudamiento público, de

⁵⁷Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP), en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo VI, Del Componente de Tesorería, Contenido y Finalidad, art. 160, 26.

administración de deuda pública y operaciones conexas para una gestión eficiente de la deuda.”⁵⁸

La deuda pública puede provenir “de contratos de mutuo; colocaciones de bonos y otros valores, incluidos las titularizaciones y las cuotas de participación; los convenios de novación y/o consolidación de obligaciones; y, aquellas obligaciones en donde existan sustitución de deudor establecidas por ley.”⁵⁹

Para las empresas públicas “se excluyen todos los contratos de mutuo del tipo crédito con proveedores que no requieran garantía soberana.”⁶⁰

Los pasivos contingentes no forman parte de la deuda pública. Un pasivo contingente solo se constituirá en deuda pública, en el monto correspondiente a la parte de la obligación que fuera exigible; debido a que un pasivo contingente surge por hechos pasados, que pueden concretarse en un futuro cercano.

La deuda contingente podrá originarse cuando el Estado: ⁶¹

1. Otorgue garantía soberana.
2. Por la emisión de bonos y más títulos valores.
3. Por la suscripción de contratos de garantía.
4. Por contingentes asumidos por el Estado ecuatoriano.

El Código Orgánico de Planificación Financiera en su artículo 124 referente al límite al endeudamiento público dispone que:

El monto total del saldo de la deuda pública realizada por el conjunto de las entidades y organismos del sector público, en ningún caso podrá sobrepasar el cuarenta por ciento (40%) del PIB.

En casos excepcionales, cuando se requiera endeudamiento para programas y/o proyectos de inversión pública de interés nacional, y dicho endeudamiento supere el límite establecido en este artículo, se requerirá la aprobación de la Asamblea Nacional con la mayoría absoluta de sus miembros. Cuando se alcance el límite de endeudamiento se deberá implementar un plan de fortalecimiento y sostenibilidad fiscal.”⁶²

⁵⁸Ecuador. Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP), en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo IV, Del Componente de Endeudamiento Público, Sección I, Contenido y Finalidad, art. 123, 21.

⁵⁹ Ibíd., 21.

⁶⁰Ibíd., 21.

⁶¹Ibíd., 21.

⁶²Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo IV, Del Componente de Endeudamiento Público, Sección II, Límites de Endeudamiento, Destino de los Recursos y de los Proyectos, art. 124, 21.

Así como señala que “[n]ingún contrato u operación de endeudamiento público comprometerá rentas, activos o bienes, de carácter específico del sector público. Exceptúese de esta prohibición, los proyectos que tienen capacidad financiera de pago, mismos que podrán comprometer los flujos y activos futuros que generen dichos proyectos”.⁶³

Conforme a la publicación oficial del Ministerio de Finanzas⁶⁴, revela que la deuda total asciende a \$32.771,20 (en millones de dólares); lo cual representa con relación al PIB \$99.068,20 un total de endeudamiento del 33.10 % que se encontraría dentro del límite que permite de endeudamiento del Sector Público.

Lo cual se contrasta con la información revelada por Jaime Carrera, Director del Observatorio de la Política Fiscal (OPF), “refiere que si bien los reportes oficiales muestran una deuda de \$ 31.086,6 millones, hay que considerar los valores por venta anticipada de petróleo a China (\$ 2.327 millones hasta noviembre del 2014) y los Certificados de Tesorería (\$ 549 millones), dos rubros que no se incluyen como deuda aunque se usan para financiamiento a corto plazo.”⁶⁵

Conforme a la opinión de Walter Spurrier, de Análisis Semanal, expresa que la deuda pública ha tenido una trayectoria variable durante estos últimos años, que incluye “(...) con un préstamo de corto plazo de venta anticipada de petróleo retiró \$ 3.200 millones de estos (recompra), lo cual bajó el nivel de acreencias y ayudó al crecimiento del PIB.”, que con la baja del precio del petróleo se tradujo en una política de “agresivo endeudamiento”⁶⁶.

De acuerdo a los Estados Financieros comparados de los años 2013 y 2014 consolidados por el Ministerio de Finanzas, no reflejan durante el año 2014 los costos financieros por venta anticipada de Petróleo; pese a que el Banco Central del Ecuador expresa en el Boletín de prensa que “El resultado de la cuenta corriente para el 2015, refleja un mayor déficit determinado principalmente por la caída de los precios del petróleo”⁶⁷

⁶³Ibíd., art. 130, 22.

⁶⁴Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Deuda Sector Público del Ecuador a diciembre de 2015”. (Quito: Ministerio de Finanzas), 2015, 3.

⁶⁵ Ecuador, Observatorio de la Política Fiscal, Jaime Carrera, Director del OPF.

⁶⁶ El Universo, “En el Universo, publicado el domingo 12 de abril de 2015.”

⁶⁷Ecuador, Banco Central del Ecuador, Boletín de Prensa, “En el 2015, la Cuenta Corriente registró un déficit producto de un resultado comercial desfavorable a la economía ecuatoriana de USD -1,649.8 millones (-1.7% PIB). Las exportaciones bajaron en el orden de -28.4 % y las importaciones en -22.4 %, en relación al año 2014.” Visto el 01 de abril de 2016. Disponible en <http://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/863-el-resultado-de-la-cuenta-corriente-para-2015-refleja-un-mayor-deficit-determinado-principalmente-por-la-caida-de-los-precios-del-petroleo>.

La Norma Internacional de Contabilidad aplicada al Sector Público NICSP 5 Costo por Préstamos establece, como regla general, el reconocimiento inmediato como gasto de los costos por préstamos. No obstante, “permite, como tratamiento alternativo, la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción, o producción de un activo apto.”⁶⁸

Con estos antecedentes se denota nuevamente la importancia de la aplicación de la NICSP, que nos dan una guía para una correcta contabilización en este caso de los financiamientos internos y externos, lo cual permitirá una adecuada toma de decisiones ya que para economías primarias exportadoras y dependientes del precio del petróleo, es que la deuda no supere el 25% del PIB, pese a que por Ley se estipula un máximo del 40%.

1.3 Subsistema de Contabilidad Gubernamental

El componente de Contabilidad Gubernamental “Constituye el proceso de registro sistemático, cronológico y secuencial de las operaciones patrimoniales y presupuestarias de las entidades y organismos del Sector Público no Financiero, expresadas en términos monetarios, desde la entrada original a los registros contables hasta la presentación de los estados financieros; [...]”.⁶⁹

Al establecer, poner en funcionamiento y mantener en cada entidad del Sector Público no Financiero, un sistema único de contabilidad, que integre las operaciones, patrimoniales, presupuestarias y de costos que aseguren la producción de información financiera completa, confiable y oportuna, mediante la cual permita la rendición de cuentas, la toma de decisiones, además de su retroalimentación a través del establecimiento de controles y la adopción de medidas correctivas; se procedería a dar cumplimiento con la finalidad del componente de contabilidad.

⁶⁸Federación Internacional de Contadores (IFAC), Normas Internacionales de Contabilidad aplicada al Sector Público (NICSP) es el publicado por el IASB en idioma inglés, Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom., “Beneficios económicos futuros o potencial de servicio, para describir la característica esencial de los activos aptos, los activos que cumplen las condiciones son los edificios para oficinas, hospitales, activos de infraestructura tales como las carreteras, puentes e instalaciones para la generación de energía, y los inventarios que necesitan un largo periodo de tiempo para ser puestos en condiciones de ser usados o vendidos.”, párrafo 10, 6.

⁶⁹Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo V, Del Componente de Contabilidad Gubernamental, art. 148, 25.

Las empresas públicas podrán tener sus propios sistemas de contabilidad de conformidad a la ley y el reglamento del presente Código. Para fines de consolidación de la contabilidad y demás información fiscal del Sector Público no Financiero estará obligado a realizar y enviar reportes contables en los plazos y formatos que emita el ente rector de las finanzas públicas para el efecto.

La responsabilidad del debido funcionamiento del componente de contabilidad gubernamental recae sobre las máximas autoridades de cada entidad u organismo público y los servidores de las unidades financieras, de observar la normativa contable.⁷⁰

Conforme se expresa en el párrafo anterior, considero que es importante la responsabilidad que tiene cada uno de los funcionarios de los departamentos financieros en la aplicación consciente de la normativa contable, con el fin de evitar distorsiones en la información financiera que se refleje para una adecuada toma de decisiones.

Adicionalmente, las máximas autoridades de las entidades y organismos del sector público enviarán la información financiera y presupuestaria, [...] dentro de los plazos previstos en dichos instrumentos. En caso de incumplimiento, el ente rector de las finanzas públicas suspenderá la asignación de recursos y/o transferencias desde el Presupuesto General del Estado, luego de 60 días de finalizado el mes del cual no se ha enviado la información.”⁷¹

Por lo expuesto, el Ministerio de Finanzas a las entidades, Gobiernos Autónomos Descentralizados y Empresas Públicas, al no realizar el envío de información en el Sistema Integrador para la consolidación de los Estados Financieros; procede a comunicar a la Contraloría General del Estado el incumplimiento y al no envío de los recursos conforme a la planificación realizada en el Plan Anual de la Política Pública (PAPP).

El registro contable sea de ingresos o gastos presupuestarios se realizará conforme a lo establecido en el principio del devengado. Se considerarán ingresos a todos los derechos de cobro; y gastos a las obligaciones derivadas de la recepción de bienes y servicios adquiridos por la autoridad competente.⁷²

En lo citado anteriormente, se reafirma la aplicación del principio del devengado; lo cual es una de las bases primordiales para la convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP); ya que el devengado implica el

⁷⁰Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo V, Del Componente de Contabilidad, art. 152, 25.

⁷¹Ibíd., 25.

⁷²Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo V, Del Componente de Contabilidad, art. 154, 26.

registro de ingresos a través de cuentas por cobrar y el registro de gastos mediante el enlace de las cuentas por pagar, es decir el reconocimiento de derechos y obligaciones respectivamente sin que esto implique un movimiento de dinero. El flujo de efectivo es secundario esto involucra la última fase de pago que se da mediante el pago o cobro efectivo del dinero.

En razón de lo cual surge la inquietud además de la formalización tributaria del reconocimiento de derechos y obligaciones mediante el sustento de una factura, considerando que nos encontramos en el proceso de facturación electrónica, que es de aplicación obligatoria para el sector público a partir de enero de 2015.⁷³

En términos de caja, constituirán ingresos las recaudaciones tributarias y no tributarias que se perciban en el transcurso del ejercicio, cualquiera sea la fecha en que se hubiera generado el derecho; constituirán egresos de caja los pagos que se realicen durante el ejercicio, cualquiera sea la fecha en que hubiera nacido la obligación, incluyendo las salidas de dinero en calidad de anticipos.⁷⁴

En el párrafo anterior nos indica la normativa como una vez que se realiza la contabilización por el método del devengado, es decir el reconocimiento de derechos (ingresos) y de obligaciones (gastos), se procede a realizar la recaudación o desembolso respectivamente.

1.4 Aplicación de Principios y Normas de Contabilidad del Sector Público

Los principios comunes contemplados en el Código de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP) y que se basan en la sección segunda de la Constitución de la República del Ecuador, Política Fiscal son los siguientes:

Sujeción a la planificación.- “La programación, formulación, aprobación, asignación, ejecución, seguimiento y evaluación del Presupuesto General del Estado, los

⁷³Ecuador, Servicio de Rentas Internas, SRI, “Resolución NAC-DGERCGC14-00157: Organismos y entidades públicas deben emitir comprobantes de venta únicamente a través de mensajes de datos y firmados electrónicamente”, Registro Oficial, No. 215, 31 de marzo de 2014: 3.

⁷⁴Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo V, Del Componente de Contabilidad, art. 154, 26.

demás presupuestos de las entidades públicas y todos los recursos públicos, se sujetarán a los lineamientos de la planificación del desarrollo de todos los niveles de gobierno.”⁷⁵

La contabilidad gubernamental, se basa en el ciclo presupuestario mediante el cual las entidades públicas pueden realizar un planteamiento, un supuesto a nivel de actividades que esperan ejecutar con el fin de lograr coadyuvar los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir.⁷⁶

El presupuesto está implícito en todo ámbito, mucho más en el sector público que nos conlleva a establecer una balanza entre los ingresos y los gastos a ejecutarse durante el ciclo económico.

Sostenibilidad fiscal.-“Se entiende por sostenibilidad fiscal a la capacidad fiscal de generación de ingresos, la ejecución de gastos, el manejo del financiamiento, incluido el endeudamiento, y la adecuada gestión de los activos, pasivos y patrimonios, de carácter público”.⁷⁷

Los recursos para cubrir las necesidades de las entidades del sector público para satisfacer los requerimientos de los ciudadanos a los que se debe el Estado, deben estar solventados mediante fuentes de financiamiento de ingresos: “recursos fiscales, recursos de créditos externos, recursos de créditos internos, asistencia técnica y donaciones y otros fondos”.⁷⁸

Bajo este principio de sostenibilidad fiscal, nos induce a aseverar en que “toda norma que cree una obligación financiera con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente. Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley”.⁷⁹

Las tasas y contribuciones especiales de mejoras, corresponden a una fuente de financiamiento que encaja en la estructura de figura tributaria.

Con esta premisa es de gran valor contar con una normativa a nivel de Constitución que establezca dentro del régimen tributario los principios a ser aplicados y bajo los cuales

⁷⁵Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo I, Delas disposiciones comunes a la Planificación y las Finanzas Públicas, art. 5, 4.

⁷⁶Constitución de la República del Ecuador [2008], tít VI, “Régimen de Desarrollo”, cap. Segundo, “Planificación participativa para el desarrollo”, art. 280 y “Presupuesto General del Estado”, sección cuarta, art.293, 143.

⁷⁷Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en Registro Oficial No 306, Segundo Suplemento, (Quito, 22 de octubre del 2010), Capítulo I, De las disposiciones comunes a la Planificación y las Finanzas Públicas, art. 5, 4.

⁷⁸Ecuador, Ministerio de Finanzas, Catálogo Fuentes de Financiamiento de Ingresos. 2005.

⁷⁹Constitución de la República del Ecuador [2008], tít VI, “Régimen de Desarrollo”, cap. cuarto, “Soberanía Económica”, sección segunda, art. 287, 141.

se propenderá la recaudación fiscal; el principio de sostenibilidad fiscal es importante para el progreso económico y social de un país, debido a que con una limitada capacidad para recaudar ingresos y para acceder a recursos de financiamiento, la política de gasto debe mantenerse y lograr ejecutar los objetivos públicos.

Bajo estos principios comunes, “las formas tributarias de financiar el gasto público constituyen únicamente, soluciones indicativas. En efecto, aunque los tributos son los ingresos públicos predominantes, no son los únicos”.⁸⁰

El Ministerio de Economía y Finanzas comunica periódicamente a la Contraloría General del Estado, respecto a las entidades que incumplan con la remisión de la información financiera en forma confiable y oportuna, a fin de que el Organismo Superior de Control disponga se efectúen las verificaciones que estime del caso, ya sea mediante exámenes especiales o auditorías integrales, ya que en uso de sus atribuciones, establezca las responsabilidades y sanciones a que hubiere lugar, por la inobservancia de lo establecido en la Ley, Principios, Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, Normas Técnicas de Control Interno y otras disposiciones normativas aplicables.

Se encuentran vigentes y fueron publicadas mediante Registro Oficial suplemento 87 del 14 de diciembre del 2009, las "Normas de Control Interno para las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos"⁸¹.

La Contraloría General del Estado, frente a los cambios en la legislación ecuatoriana que se produjeron a partir de la emisión de la nueva Constitución de la República del Ecuador, reformas a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y otras disposiciones legales y normativas para los sectores ambiental, eléctrico, administrativo, talento humano, información pública, finanzas públicas, contratación pública, entre otras; y, los avances y mejores prácticas en la administración pública moderna emitidos por las organizaciones internacionales encargadas de su investigación y divulgación, consideró necesario actualizar las Normas de Control Interno, para proveer a las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, de un importante marco normativo a través del cual puedan desarrollarse para

⁸⁰José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario” (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 17.

⁸¹Ecuador, Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, Normas Técnicas de Control Interno, en Registro Oficial, No. 87 (Quito, 14 de diciembre de 2009).

alcanzar sus objetivos y maximizar los servicios públicos que deben proporcionar a la comunidad.

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, dispone a este organismo, la regulación del funcionamiento del sistema de control, con la adaptación, expedición, aprobación y actualización de las Normas de Control Interno. A partir de este marco regulador, cada institución del Estado dictará las normas, políticas y manuales específicos que consideren necesarios para su gestión.

Con este primer análisis, nos hemos enfocado en la evolución en tiempo y normativa jurídica que tuvieron que atravesar a nivel interna y externa las Normas Internacionales de información financiera NIIF se utiliza a nivel de empresas privadas y públicas, las Normas Internacionales de Contabilidad NICSP se aplican a nivel del sector público, en algunos países se encuentran aún en un proceso de estudio para determinar si justifica la convergencia o la adopción de las mismas.

También este análisis se enfocó, en demostrarla imperiosa necesidad de contar con un instrumento que permita disponer de elementos conceptuales, técnicos, prácticos, para poder mantener información unificada en este mundo cambiante y globalizado, a través del inicio de un proceso que logre el traspaso de Estados Financieros y Económicos elaborados en un lenguaje contable nacional, a la presentación de información contable con revelación de información proporcionando un valor agregado para toma de decisiones a nivel de empresarios, accionistas, empleados y posibles inversionistas.

Además nos damos cuenta que se puede obtener una herramienta que nos permita manejar un mismo lenguaje contable internacional con el fin de propender a la transparencia y unificación de la información incentivando al sector público a utilizar sus recursos en forma óptima, a reducir los niveles de corrupción; que estos estándares internacionales de información contable conlleven a que las empresas y entidades del sector público realicen una revisión exhaustiva de cada una de las cuentas y partidas que consolidan información, así como, a la revelación a través de Notas a los Estados Financieros en donde expresen los métodos de contabilización, de información pertinente que permita aclarar los ajustes o la falta de aplicabilidad de una norma.

La información obtenida permitirá que cada uno de los ejecutores, revisores y entidades de control puedan ser parte de un equipo de trabajo que propenda a que su empresa o entidad de Gobierno mejore continuamente, le conduzca a un cambio hacia la calidad total, rompiendo paradigmas, lo que se logra con la retroalimentación de

información oportuna, confiable y leal; para que nuevos inversionistas retomen su interés y seamos un destino atractivo para empresas o inversiones extranjeras.

De igual forma se realizó un enfoque de cómo se encuentra estructurado actualmente el Sistema de Administración Financiero en el Ecuador, cuales son los principales subsistemas que lo componen: Presupuestario, Contable, Tesorería, Administración de Fondos, Nomina, Bienes y Existencias; así como la normativa vigente emitida por el Ministerio de Finanzas como ente rector de las Finanzas Públicas.

Capítulo segundo

Análisis de las Incidencias de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en algunos Países

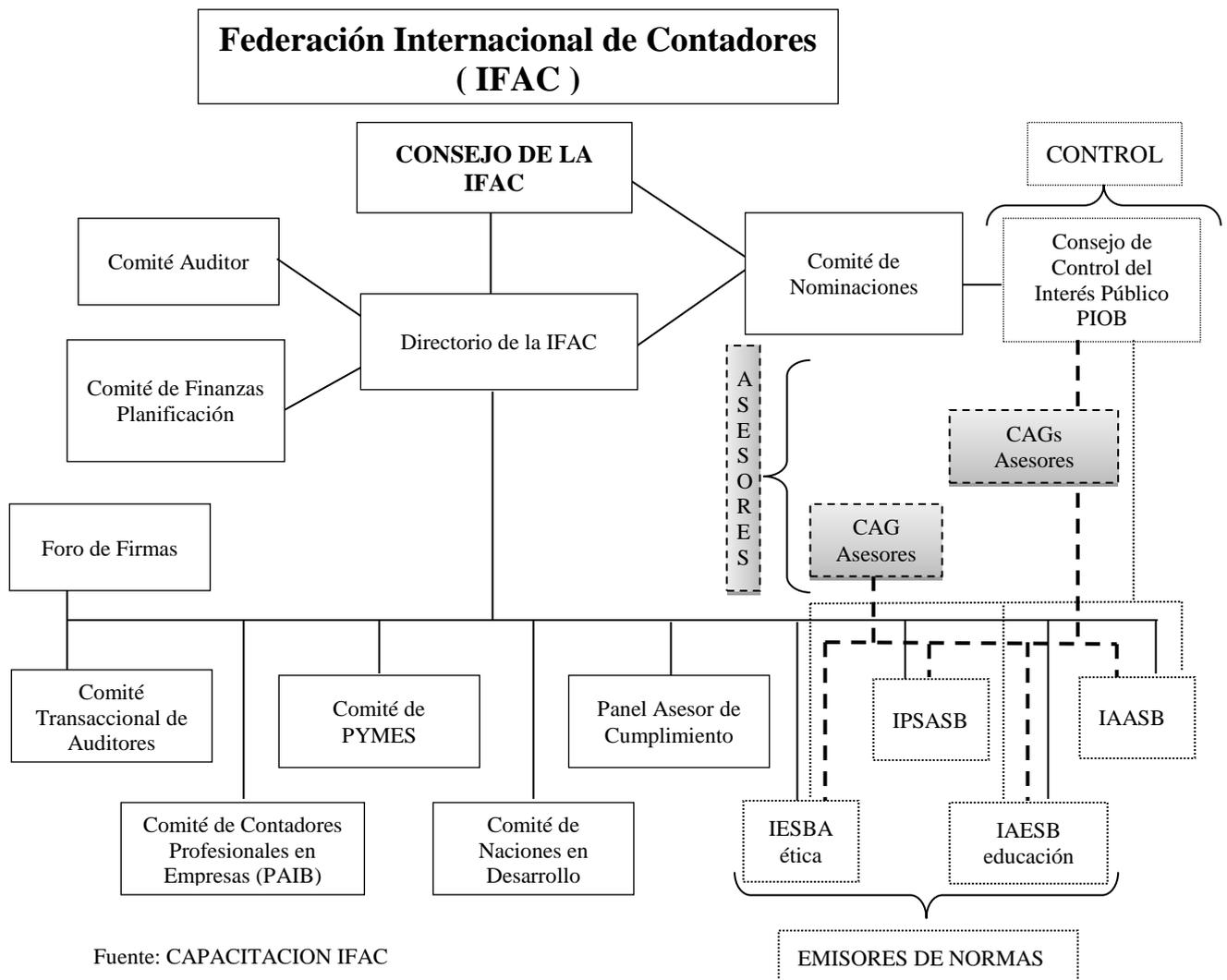
2.1 Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a nivel internacional.

Al realizar un repaso de la historia podemos notar que las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) ó International Public Sector Accounting Standards (IAPS) por sus siglas en inglés, no son criterios técnicos recientes (IPSAS) son emitidos por la International Federation of Accountants IFAC, a través del Public Sector Committee PSC, y las NICSP han tomado como fuente las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

En este proceso, el Comité busca mantener el tratamiento contable y el texto original de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), pero si un tema del sector publico requiere un tratamiento especial, se modifica para ajustarla a estos requerimientos específicos; algunos ejemplos de estos, son la forma como las entidades públicas obtiene sus ingresos, a través de los “tributos”⁸² el tipo de usuarios destinatarios de la información, la distribución de sus recursos, entre otras.

Además es de suma importancia tomar en cuenta a las autoridades reguladoras del país, las instituciones profesionales contables y otras organizaciones internas en la presentación de información financiera.

⁸² José Vicente Troya, “Manual de Derecho Tributario” (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 1. La palabra Tributo viene del latín tributum que significa carga, gravamen, imposición, la misma que era utilizada en la antigua Roma, para asignar el impuesto que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo y que era recaudado por tribus. El derecho tributario es la rama del derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos. El tributo es el instituto propio del derecho tributario, constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado.



En el cuadro, se puede apreciar la estructura de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), órgano que rige al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) emisor independiente, cuyo objetivo es promover sistemas de información financiera robustos y eficaces.

La característica principal de la Contabilidad gubernamental está dada por la integración de las operaciones patrimoniales con las presupuestarias, al momento en que suceden los hechos económicos; los instrumentos que hacen posible la interconexión entre el Presupuesto y la Contabilidad, son el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos y el Catálogo General de Cuentas.

“Su principal ámbito de aplicación será el Sector Público, su objetivo primordial es la prestación social, vender sin contraprestación sin que ingrese algo a cambio, presto mi servicio como Estado.”⁸³

En donde debo tomar en cuenta la “Inversión pública”⁸⁴ que es sinónimo de inversión social.

El Sistema Integrado de Administración Financiero, es importante para la aplicación de las NICSP, para que sea confiable su aplicación se deben considerar todos los aspectos; “en la época de los 90 tuvo su impulso en el Ecuador, la importancia de su aplicación se fundamentó en Controlar el Gasto por lo cual se inició con los subsistemas de: Contabilidad, Tesorería, Presupuesto y crédito público”⁸⁵(todos los países tenían problemas de Deuda Pública).

Esto ha cambiado, debido a que las entidades del Estado ya no buscan sólo controlar el gasto, buscan una inversión con enfoque social y el cumplimiento de sus objetivos y metas que se traduce en el logro de la satisfacción a los ciudadanos.

Con estos subsistemas no se tiene información integrada y completa, para el análisis y aplicación de las NICSP debemos incluir a Contratación Pública, Recursos Humanos (es el principal gasto de los Gobiernos), Bienes y Existencias (Registro de Activos y consumo de materiales) debemos pasar de un concepto de Inventario de responsabilidades a un Registro de los Bienes de Larga Duración (Control de cuanto costo, si lo tengo o no, si se deterioró o no, si el valor es razonable o no razonable, de su depreciación: uso en la ciudadanía) De los bienes patrimoniales (de su tratamiento).

“La inversión Pública, las transferencias que se dan a los Gobiernos Locales, que se toman como gasto corriente y en realidad se está construyendo un camino, hay que tomar en cuenta el ordenamiento de su tratamiento y su registro”.⁸⁶

⁸³ Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público”, Octubre de 2014, en inglés, ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de la Universidad de Zaragoza, España en marzo del 2015 y se reproduce con permiso del IFAC, Título original en inglés: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, ISBN number: 978-1-60815-192-9.

⁸⁴ Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 306 del 22 de octubre del 2010, art. 55, 12. Define a la inversión pública como conjunto de egresos y/o transacciones que se realizan con recursos públicos para mantener o incrementar la riqueza y capacidades sociales y del Estado, con la finalidad de cumplir los objetivos de la planificación.

⁸⁵Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Acuerdo Ministerial 444”; publicado en el Registro Oficial 259 del 24 de enero de 2008 que dispone el uso de la herramienta informática e-Sigef, con el carácter de obligatorio y en forma gratuita en las entidades, organismos, fondos y proyectos.

⁸⁶Carmen Palladino. “Principales desafíos en la implementación de las NICSP” (Taller de Contabilidad Gubernamental, Costa Rica, 2013). Visto el 21 de agosto de 2015. Disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=k1R7cCGrGdA>.

Los ingresos fiscales se clasifican en:⁸⁷

- 1) Ingresos permanentes, e
- 2) Ingresos no permanentes.

Son Ingresos permanentes aquellos “ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible.”⁸⁸

Los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público.⁸⁹

Los ingresos no permanentes son “recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria.”⁹⁰

La generación de ingresos no-permanentes [...] puede provenir, entre otros, de la venta de activos públicos o del endeudamiento público.⁹¹

También podemos considerar a la clasificación de los ingresos de acuerdo a su naturaleza económica en “Ingresos corrientes, de capital y de financiamiento”.⁹²

Los ingresos corrientes provienen del poder impositivo ejercido por el Estado, de la venta de sus bienes y servicios, de la renta de su patrimonio y de ingresos sin contraprestación.

Están conformados por los impuestos, los fondos de la seguridad social, las tasas y contribuciones, la venta de bienes y servicios de consumo, las rentas de sus inversiones y las multas tributarias y no tributarias, las transferencias, las donaciones y otros ingresos.

En la ejecución, su devengamiento produce contablemente modificaciones indirectas en la estructura patrimonial del Estado, debido a la utilización de cuentas operacionales o de resultados que permiten establecer previamente el resultado de la gestión anual.

Los ingresos de capital provienen de la venta de bienes de larga duración, venta de intangibles, de la recuperación de inversiones y de la recepción de fondos como transferencias o donaciones sin contraprestación, destinadas a la inversión en la formación bruta de capital.

⁸⁷Ecuador, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 306 del 22 de octubre del 2010, art. 78, 15 y 16. Los Ingresos Fiscales podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.

⁸⁸Ibíd., 16.

⁸⁹Ibíd., 16

⁹⁰Ibíd., 16.

⁹¹Ibíd., 16.

⁹² Ecuador, Ministerio de Finanzas, Clasificador presupuestario de Ingresos y Gastos del Sector Público, (Septiembre de 2015).

Su devengamiento produce contablemente modificaciones directas en la composición patrimonial del Estado.

Los ingresos de Financiamiento constituyen fuentes adicionales de fondos obtenidos por el Estado, a través de la captación del ahorro interno o externo, para financiar prioritariamente proyectos de inversión. Están conformados por los recursos provenientes de la colocación de títulos y valores, de la contratación de deuda pública interna y externa, y de los saldos de ejercicios anteriores.

El devengamiento de los ingresos de financiamiento produce contablemente modificaciones directas en la estructura patrimonial del Estado, que se evidencian en el aumento de sus obligaciones internas y externas.

Los “Ingresos”⁹³ en el sector público forman parte del equilibrio presupuestario, para varios países los más significativos son los ingresos tributarios que están conformados por impuestos, tasas y contribuciones especiales y de mejora.

Conforme a los principios económicos de la tributación, según el tratadista Ricardo Enrique Bara, “los tributos son una transferencia coactiva de recursos del sector privado al sector público”.⁹⁴

Esta acción coactiva se encuentra normada por el Estado, es así como en Ecuador la Constitución en su Art. 301 manifiesta: “sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”⁹⁵

El tributo representa una suma de dinero o en especie valorada que se cancela, para satisfacer la obligación de contribuir a la manutención económica de una obra o institución, es sinónimo de impuesto o contribución que se la debe realizar de manera obligatoria.

El concepto de tributación hace crónica a la denominación genérica que representa el monto, el sistema o la forma de coacciones de toda clase a que están sujetos las personas de

⁹³Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Manual de Contabilidad Gubernamental”, Acuerdo Ministerial 326 del 19 de septiembre de 2006, promulgado en el Registro Oficial 368 del 02 de octubre del 2006, 7. Generalmente se define al Ingreso en el Sector Público como los derechos de cobro provenientes fundamentalmente, de los aportes obligatorios que demanda de las personas naturales y sociedades, haciendo uso de su facultad soberana de coacción; de la venta de los bienes y servicios, lo que obtiene por las concesiones que da al sector privado para que explote sus bienes patrimoniales; lo que percibe por la venta de sus inversiones en bienes de larga duración y el financiamiento que recibe del ahorro interno y externo.

⁹⁴Vicente O. Díaz, “Tratado de Tributación”, tomo II Política y Economía Tributaria, volumen 1 Sector Público, 57.

⁹⁵Constitución de la República del Ecuador [2008], tít VI “Sección quinta. Régimen de tributario”, art. 301, ([Quito]: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización, s.f.): 97

una nación, esto hace referencia a la carga u obligación de cumplimiento que se fija como una norma de carácter forzoso.

Carlos A. Mersan, jurista paraguayo en su obra *Derecho Tributario* define al tributo como: "[...] prestaciones pecuniarias que el Estado u otros organismos de Derecho Público exigen en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir las necesidades económicas"⁹⁶

Ángel Schindel, afirma que “el tributo, desde su punto de vista jurídico, es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente que el Estado u otro, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines”⁹⁷.

El tratadista Héctor Villegas concibe a los tributos como: “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad del contribuyente, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”⁹⁸.

Esto nos conlleva a concluir que el tributo es toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional.

En nuestro régimen ecuatoriano el Art. 6 del Código Tributario manifiesta: “que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”⁹⁹.

La Ley establece la vigencia de los tributos cuya administración corresponde al gobierno central, los gobiernos locales y algunas entidades que los administran para fines específicos.

De los diferentes criterios jurídicos y de las citadas normas legales se puede establecer que en el Ecuador, los tributos son aquellas prestaciones de carácter económico demandadas por el Estado a través de la administración pública, a los ciudadanos amparados en un derecho otorgado por Ley, y que estará regido por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, progresividad, proporción, irretroactividad y suficiencia recaudatoria

⁹⁶Carlos A. Mersan, “Derecho Tributario”, (Asunción: Octava edición. Editora Litocolor, 1997), 26

⁹⁷Ángel Shidel, “Concepto y especies de tributo” *Tratado de Tributación*. Tomo II. Derecho Tributario, Director Horacio A. García Belsulce Astrea, (Buenos Aires, 2003), 30.

⁹⁸Héctor Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 67.

⁹⁹Ecuador, Código Tributario, (Quito, Ediciones Legales, 2009), Art. 6, 4.

a fin de cubrir las necesidades del Estado y por ende permita prestar en retribución servicios a sus ciudadanos para cubrir sus necesidades de educación, salud, seguridad y justicia.

Conforme al Marco conceptual emitido por el IPSASB, considera que “la tributación es un mandato legal, una transacción sin contraprestación obligatoria entre individuos o entidades y el Gobierno. Los poderes para recaudar impuestos pueden variar considerablemente, dependen de la relación entre los poderes del gobierno nacional, de los gobiernos subnacionales y otras entidades del sector público”.¹⁰⁰

Por lo cual podemos deducir que la tributación al sector público, le permite a través de asignaciones del Gobierno Nacional a las entidades prestar sus servicios a la ciudadanía, servicios que no buscan obtener beneficios ni rentabilidad, y que deben examinar su eficiencia y eficacia.

Esta recaudación de recursos en especial tributarios se da por medio de la tesorería y a través de la aplicación del “devengado”.¹⁰¹

Inicialmente las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público admitían cuatro tipos de criterios para la elaboración de la contabilidad gubernamental: Criterio de Caja, Criterio de Caja Modificado, Criterio del Devengado y Criterio del Devengado modificado.

“Se aplica el Criterio de Caja cuando en la operación interviene el Flujo de Tesorería. Es precisamente en ese momento cuando se realiza la operación, en la cancelación del derecho devengado (aunque devengo es un derecho), es decir, cuando se cancela el derecho de terceras personas sobre la empresa. Es entonces cuando se puede decir que la empresa ha realizado una sustitución de un bien por otro (Inmovilizado material, mercaderías, gasto, etc.)”.¹⁰²

Por lo cual podemos concluir que el criterio de registro de Base de Caja, mide el flujo de recursos de tesorería, reconociendo las transacciones y los hechos solo cuando se recibe o se paga efectivo o su equivalente.

¹⁰⁰ Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público”, Octubre de 2014, en inglés, ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de la Universidad de Zaragoza, España en marzo del 2015 y se reproduce con permiso del IFAC. Título original en inglés: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, ISBN number: 978-1-60815-192-9, 5.

¹⁰¹ Ecuador, Ministerio de Finanzas, concepto de devengado: en la contabilidad Gubernamental los hechos económicos serán registrados en el momento que ocurran, haya o no movimiento de dinero, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones ciertas, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o práctica comerciales de general aceptación.

¹⁰² Manuel Garrido González, “Criterios de devengo y caja. Fusión de criterios”, (Pontevedra: 2011), 6.

“El Criterio de Caja Modificado, permite incorporar a los Estados Financieros del ejercicio, los cobros y pagos efectuados en un periodo de tiempo determinado, posterior al cierre del ejercicio”.¹⁰³

Por lo cual otro de los criterios bajo el cual se registra la contabilidad gubernamental es el de Base de Caja Modificado, se registran los gastos sobre base del devengado y los ingresos sobre base de caja.

Actualmente los Gobiernos para aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad deben pasar de una base de efectivo o caja a una base del devengado.

En cuanto a la base del devengado, nos conlleva a la base contable por la cual las transacciones y otros hechos económicos son registrados cuando impactan cuantitativamente y/o cualitativamente en el patrimonio de la entidad y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente.

El devengado de un impuesto se puede dar por tres casos conforme a la norma: cuando no se puede captar en el momento del devengado, cáptelo en el momento donde lo pueda medir fiablemente vaya por la caja, pero primero justifique su aplicación.¹⁰⁴

También se puede dar por Estimaciones (cinco años de estimaciones) quienes deben realizarlo son los Órganos que recaudan debe realizarlo el SRI, Aduana. La normativa nos dice que debemos devengar los impuestos.

COMPARACION DE INGRESOS TRIBUTARIOS AÑOS 2012, 2013 Y 2104

AÑOS	INICIAL	CODIFICADO	RECAUDADO	IMPUESTOS MAYOR RECAUDACION	% RECAUDACION	OTROS IMPUESTOS	% RECAUDACION
2012	10.362.488.275,77	12.070.252.280,42	11.958.076.048,25	10.492.106.687,35	0,88	1.465.969.360,90	0,12
2013	10.362.488.275,77	13.601.806.746,59	13.599.334.957,63	12.319.149.247,10	0,91	1.280.185.710,53	0,09
2014	13.940.265.098,19	14.570.002.661,12	14.297.279.905,66	12.972.980.287,67	0,91	1.324.299.617,99	0,09

TIPO DE IMPUESTO	2014	2013	2012
A LA RENTA GLOBAL	4.041.156.110,18	3.728.554.031,17	3.175.750.850,29
AL VALOR AGREGADO RECAUDADO POR EL SRI	4.314.778.464,28	3.982.552.174,32	2.123.072.122,56
AL VALOR AGREGADO RECAUDADO POR EL SENAE	1.994.256.721,96	2.037.460.573,18	2.783.924.824,97
ARANCELARIOS A LA IMPORTACIÓN	1.376.884.310,29	1.331.005.451,27	1.277.627.911,73
IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS	1.245.904.680,96	1.239.577.017,16	1.131.730.977,80
OTROS IMPUESTOS	1.324.299.617,99	1.280.185.710,53	1.465.969.360,90
TOTAL IMPUESTOS MAYOR RECAUDACION	12.972.980.287,67	12.319.149.247,10	10.492.106.687,35
TOTAL OTROS IMPUESTOS	1.324.299.617,99	1.280.185.710,53	1.465.969.360,90
TOTAL RECAUDADO	14.297.279.905,66	13.599.334.957,63	11.958.076.048,25

Fuente: Ministerio de Finanzas, Dirección Nacional de Consistencia Presupuestaria.

Elaboración: Propia

¹⁰³Ferrán Termes e Ignacio Cabezas; “Comentarios al documento el desarrollo de las normas contables internacionales del Sector Público “IFAC”, (Salvador: 2000)

¹⁰⁴ IFAC, “Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público No 23: Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias), párrafo 68 Medición de activos que surgen de transacciones impositivas, 869.

2.2 Aplicación del Método del Devengado

Según el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad¹⁰⁵ la base contable del Devengado es un postulado fundamental. Se ha adoptado para permitir que los Estados Financieros, cumplan sus objetivos. Los efectos de los hechos económicos o ahora transacciones económicas se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o se paga en efectivo. Se contabilizan en los libros contables, debidamente clasificados y se presentan en los Estados Financieros en los periodos a los cuales corresponde.

El término devengado significa, adquirir un derecho o alguna percepción o retribución mereciéndola por alguna razón, como principio contable considera el momento en que se perfecciona legalmente las operaciones que dan lugar al nacimiento de la obligación de pago o de cobro.

Para evidenciar su importancia el IFAC ha dedicado a su explicación y aplicación en forma exhaustiva en la Norma Internacional de Contabilidad aplicada al Sector Público NICSP 33.

PAÍSES	ORGANISMO RECTOR	APLICA NICSP	FECHA DE IMPLEMENTACIÓN	DOCUMENTO	BASE DE REGISTRO
ARGENTINA	CONTADURÍA GENERAL DE LA NACION	ADAPTACIÓN	PROPIAS	LEY DE ADM. FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DEL CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO	BASE DEL DEVENGADO MODIFICADO
BOLIVIA	MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PUBLICAS	CONVERGENCIA	2009 - ACTUALIZÓ	LEY 1178- 1990	BASE DEL DEVENGADO
BRASIL	GOBIERNO FEDERAL	APLICA SIAF			PROPIAS BASE DEL DEVENGADO
CHILE	CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA	CONVERGENCIA	2010 AL 2015	CGR. Resolución 2011 NICSP	BASE DEL DEVENGADO

¹⁰⁵ Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público”, Octubre de 2014, en inglés, ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de la Universidad de Zaragoza, España en marzo del 2015 y se reproduce con permiso del IFAC, Título original en inglés: Conceptual Framework for General Purpose Financial reporting by Public Sector Entities, ISBN number: 978-1-60815-192-9.

COLOMBIA	MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	CONVERGENCIA	2004 (EJECUCIÓN DE PROYECTO)	DECRETO -3048-2011	BASE DEL DEVENGADO
COSTA RICA	MINISTERIO DE HACIENDA COSTA RICA	TRANSICIÓN- ADOPCIÓN -	PLAN DE ACCION	ENERO 2016, Decreto Ejecutivo -36961-H	BASE DEL DEVENGADO
ECUADOR	MINISTERIO DE FINANZAS	CONVERGENCIA	PROPIAS	ACUERDO 329	BASE DEL DEVENGADO
HONDURAS	NO APLICA		PROPIAS		BASE DEL FLUJO DE CAJA MODIFICADO
MÉXICO	GOBIERNO FEDERAL Y ESTATUAL	ARMONIZACIÓN	2011- PROPIAS	LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	BASE DEL DEVENGADO
PARAGUAY	DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	NO	PROPIAS	LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO BASE REAL DEL	PERCIBIDO
PERÚ	DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	GRADUAL	NICSP 1 AL 17 ENERO DE 2004 Y NICSP 18 AL 21 MARZO DE 2006	LEY GENERAL DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD	BASE DEL DEVENGADO
REPÚBLICA DOMINICANA	SECRETARÍA DE FINANZAS	INTENSIFICAR	PROCESO	LEY DE CREACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	DEVENGADO MODIFICADO
URUGUAY	CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN	ADAPTAR	2003	ORDENANZAS DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA NACIÓN	DEVENGADO MODIFICADO SOLO PRESUPUESTARIO

Fuente: Jazmín Sánchez y David Pincay, “La Contabilidad Pública en América Latina y el devengo en el Ecuador”. Analítica: Revista de análisis estadístico, 3, (2013), vol. 6, 19

Elaboración: Propia

En el cuadro anterior se puede apreciar la aplicación del método del devengado en la contabilidad gubernamental en algunos países de América Latina, aspecto primordial para converger hacia las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público.

La transición a la base del devengado, que también se lo conoce como devengo, acumulado o causación; debe aplicarse en la contabilidad gubernamental como un principio contable, es un postulado básico, el Presupuesto inicia con la certificación pero en contabilidad tenemos la obligación de imputar la transacción en el momento que impacta en el patrimonio.

El devengado, es la base fundamental sobre la cual se reconocen las transacciones y otros eventos en el momento en que suceden. (Para que no estén sobrevalorados los Activos). Esto implica un reconocimiento de todos los Activos, Pasivos que incluyen las Deudas del Exterior, con un reconocimiento de Intereses para reflejar la verdadera deuda del país.

Reconocimiento de los Ingresos, más allá de un registro contable tiene un impacto social, en la medida en que sigan analizando los políticos la recaudación de impuestos por lo percibido van a seguir aumentando los impuestos directos, los de fácil recaudación (IVA) en donde termina pagando el impuesto el consumidor final.

Es por esto que el IASB emitió recientemente “en enero de 2015 la NICSP 33 Adopción por primera vez de causación internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público”¹⁰⁶, mediante la cual establece que la adopción de esta regulación se aplicará a partir de enero de 2017, no obstante puede aplicarse anticipadamente. Esta norma aplica a todas las entidades del sector público distintos de Negocios Gobierno es decir las Empresas Públicas en Ecuador.

A diferencia del sector privado, que marca su gestión en las utilidades, el sector público mide su desempeño a través de la satisfacción de la comunidad y esto se consigue con el cumplimiento de lo Planificado: “Gestión” como la satisfacción social, medida en obras, servicios de calidad dados por las Instituciones públicas basadas en controles, con el fin de cumplir con los objetivos y usar adecuadamente sus recursos económicos.

Al ser el Principio del Método del devengado de suma importancia para la aplicación de la Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, a continuación se presentan ejemplos de su impacto:

Una institución Pública firma un contrato de prestación de servicios, mediante el cual se comprometen las partes, la Institución Pública como oferente a recibir el servicio y el proveedor del Estado a prestarlo. Dentro de las cláusulas del Contrato se estipula que se otorgará un anticipo para el cumplimiento del contrato de un 40% para lo cual se recibirá una póliza que avale el buen uso del anticipo y además para garantizar el cumplimiento del contrato recibe una póliza de fiel cumplimiento del mismo.

La firma del contrato se realiza una vez que se encuentra adjudicado el proveedor ganador, ahora a través de un proceso de Contratación Pública. Esto implica previamente

¹⁰⁶Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Adopción por primera vez de causación internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público”, Enero de 2015, Título original en inglés: First time adoption of accrual Basis international Public Sector Accounting Standards (IPSAS, ISBN number: 978-1-60815-208-7, 3.

para la institución pública un proceso precontractual en donde es de exigibilidad la certificación presupuestaria, que es el primer paso mediante el cual se cristaliza el devengado; debido a que aquí ya la Institución Pública realiza una reserva de su presupuesto para el cumplimiento de una obligación futura.

Luego en la etapa contractual esta certificación presupuestaria, permite que se enlace a un compromiso y registro ya del contrato adjudicado, lo que implica que se realice una contabilización de la obligación y reconocimiento de esta a través ya de un comprobante único de registro en estado devengado, es decir el reconocimiento y contabilización de que se recibirá un bien o servicio en un tiempo estipulado y en unas condiciones contractuales pero que implican ya una obligación para las partes y esto se reconoce sin necesidad de que exista un desembolso de dinero; una vez concluido el proceso las partes firmaran un acta de entrega recepción en donde se establecerá si se cumplió con los términos del contrato y la recepción efectiva del bien o servicio y se procederá al pago de la obligación adquirida.

En relación al reconocimiento del devengado en un ingreso, este de igual forma surge a través del Plan Anual De Política Pública (PAPP) desde junio del año previo al de su aplicación, lo cual se pone en consideración y consolidación del Ministerio de Finanzas y luego promulgación de la Asamblea Nacional; es decir existe una etapa previa de planificación para luego poder ejecutar la recaudación respectiva.

Esta aprobación permite que la Institución del Estado pueda ya a través de su presupuesto aprobado proceder a realizar un reconocimiento del devengado mediante el registro de ingresos futuros, sin que exista una transferencia efectiva de dinero.

Otro caso se presenta en una Universidad Pública, la cual planifica que para el cumplimiento de su gestión en educación es de relevancia incrementar el número de graduados, para lo cual requiere incentivar a sus estudiantes a través del otorgamiento de becas a aquellos que se gradúen con rendimiento académico satisfactorio; y esto se financia con fondos provenientes del Estado, denominados preasignados, los mismos que fueron aprobados previamente en el Presupuesto General del Estado (PGE).

El reconocimiento del devengado en el ingreso se inicia una vez se procede a registrar a través del PGE el derecho de cobro de unos fondos que fueron aprobados y que son necesarios para el cumplimiento de lo planificado, en este caso, los estudiantes beneficiarios que alcanzaron los parámetros establecidos y por ende se hicieron acreedores a un beneficio previamente estipulado. Por lo cual el reconocimiento del devengado de un

ingreso se perfecciona una vez que este se encuentra aprobado para el cumplimiento de sus objetivos y actividades, es decir su razón de ser o para lo que fueron creados.

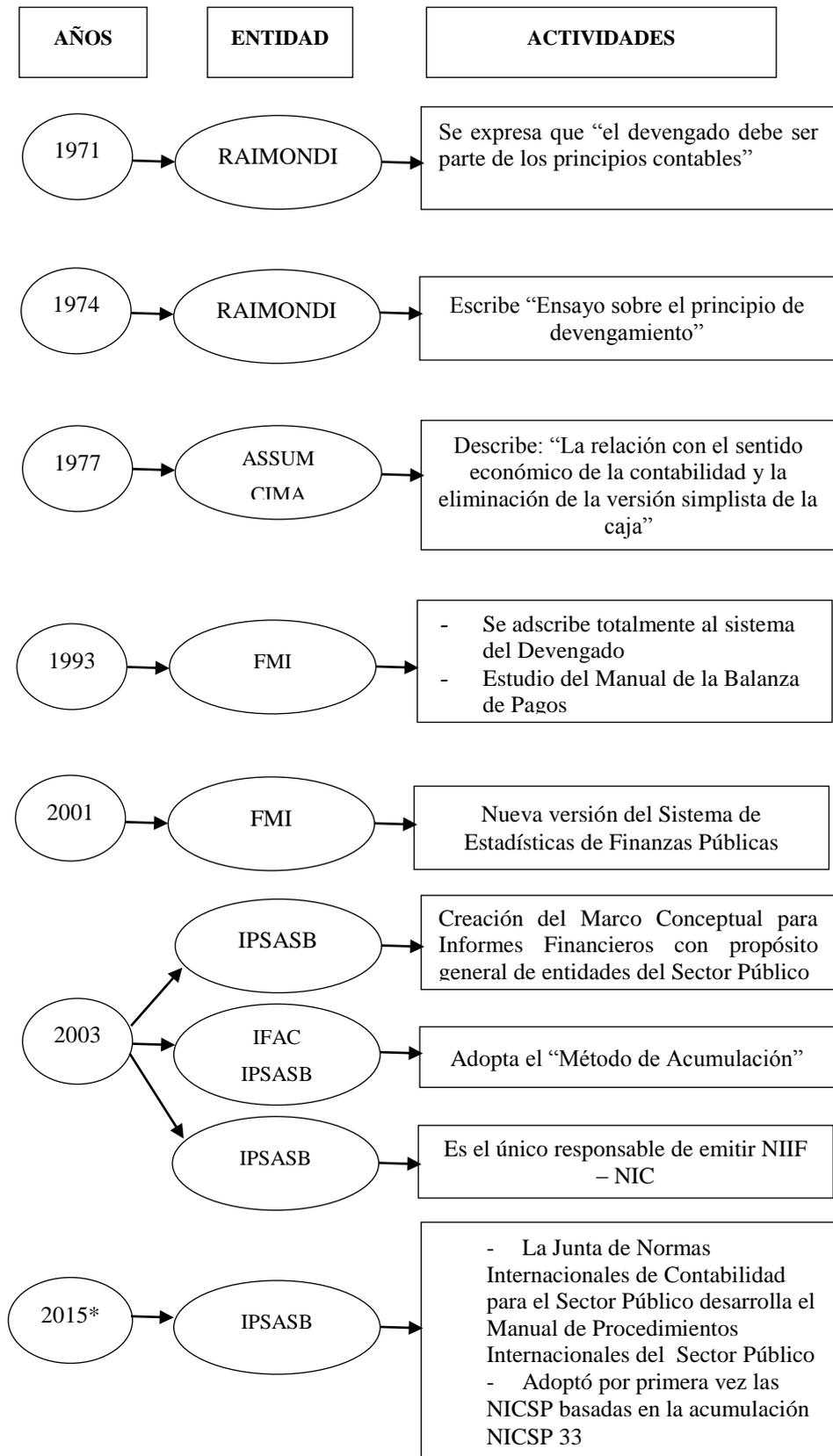
En este momento los ingresos son contabilizados en el ejercicio en que se adquiriera el derecho a recibirlos, pues devengar es el derecho a recibir. Lo devengado, asume como premisa que la renta se ha adquirido cuando la operación de la cual se deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensable que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan solo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentre perfeccionado.

Otro ejemplo para la aplicación del principio del devengado en los ingresos, es la recaudación que se realiza a través del Impuesto a la renta, el cual constituye uno de los sistemas de imputación de rentas junto con lo percibido. El impuesto a la renta se establece como sistema de imputación de ingresos y gastos, para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, se considera producida en el ejercicio económico en que se produzca “devenguen” independientemente del pago por parte del contribuyente, y de los intereses y multas que se generen por la recaudación tardía. De igual forma un pago indebido de Impuesto a la renta por parte del sujeto pasivo o contribuyente generará una obligación de devolución por parte del Sujeto Activo o Estado una vez presente el trámite de devolución del impuesto y este sea aceptado por la autoridad tributaria generándose el devengado del gasto independiente de su pago o acreditación en la cuenta del contribuyente.

Un ejemplo del devengado se puede observar en los beneficios provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año computados a partir de la fecha de la venta, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago. Las rentas se consideran percibidas cuando se encuentra a disposición del beneficiario, aun cuando este no haya cobrado en efectivo o especie.

El principio de lo devengado no toma en cuenta el momento del pago o percepción efectiva, sino el momento de la exigibilidad. El devengado considera el instante en que se perfecciona legalmente las operaciones que dan lugar al nacimiento de la obligación de pago o de cobro. La aceptación del rédito devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal significa admitir que existe una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva de ingreso, existiendo un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio y que puede evaluarse monetariamente. En este caso señala que hay una realización potencial, pero no una realización efectiva.

CRONOLOGÍA DEL DEVENGADO



El concepto de lo devengado se asocia indisolublemente al concepto de realizado, en el sentido que el ingreso para ser considerado como tal debe haberse generado en el caso de la prestación del servicio, cuando se ha efectuado dicho servicio.

Lo relaciona con el momento en que el empleado consolida el derecho a obtener el beneficio, y se materializa la obligación para la entidad. Es evidente que este pronunciamiento está basado en los beneficios que cuenta el servidor público dentro de la gestión y los controles gubernamentales.

La aplicación del principio del Devengado debe desarrollarse conjuntamente con los criterios que van a ser aplicados en un Sistema Integrado. El criterio presupuestario con el criterio contable debe coexistir, de tal manera que permita realizar registros contables adecuados.

Se vuelve a ratificar la importancia de tener información consolidación de la información como País. La conciliación de los saldos entre Entidades es lo importante, la eliminación de las transacciones recíprocas.

Para que sea confiable un Sistema de Información Financiero, debe estar basado en una Norma, para que sea menos vulnerable debe darse a través de la Ley, como decisión de país.

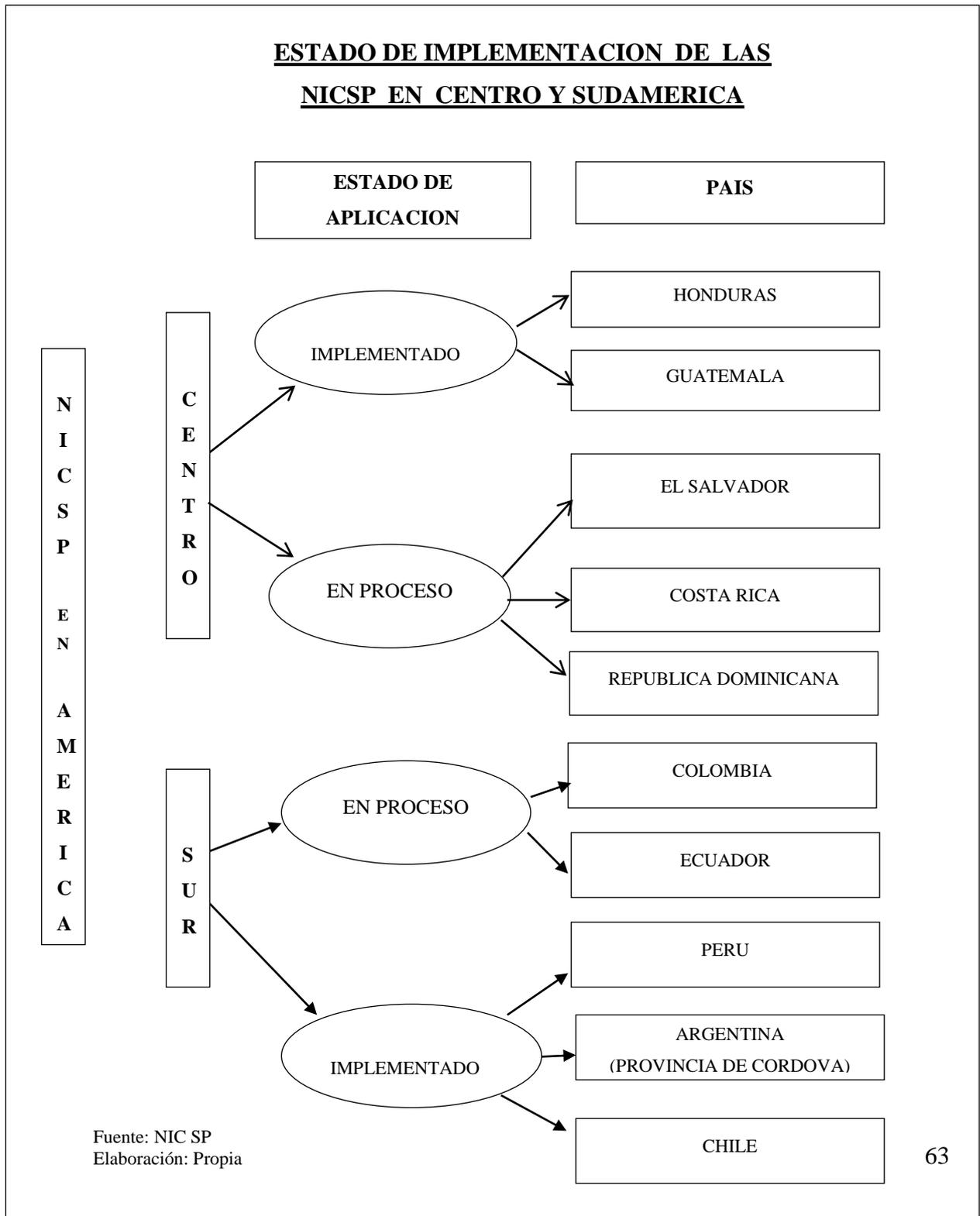
El núcleo integrador es la contabilidad, debido a que se realizan los pagos de gastos de servicios, adquisición de bienes (Donaciones, bajas), nómina, beneficios sociales, cancelación de deudas, intereses, prestamos, obra pública, certificados de obra, actas; así como el registro de los ingresos por arrendamientos, se devengan o reconocen conforme a su recaudación mensual; en el caso del devengo de los tributos se puede dar hasta en cinco años.

La alimentación o ingreso de datos en el sistema Integrado es de suma importancia, para garantizar que se cuenta con una base de datos confiable. Los clasificadores presupuestarios y Plan de cuentas contable debe adicionarse el Catálogo de Bienes. Los Manuales donde plasmamos los procedimientos (Debe estar por escrito), son importantes para poder aplicar las NICSP: Políticas contables generales y particulares, de procedimientos.

Ejecución de Presupuesto y sin incidencia presupuestaria (Registro de operaciones que no tengan impacto presupuestario (Amortización, depreciación, deterioro, recupero, avalúo, reclasificación a corto y largo plazo).

La capacitación constituye otro aspecto importante, para las NICSP es un gasto pero para la persona es un activo que sumado con la ética profesional es una inversión y que debe darse desde los niveles directivos, los administradores del sistema, los usuarios del sistema, los informáticos, formar capacitadores (Los que están en el día a día), siempre estar en una capacitación continua.

A continuación se detalla la experiencia de la aplicación de las Normas de Información Contable del sector público en algunos países:



2.3.1 Experiencia en Costa Rica

Costa Rica desde al año 2001, es uno de los países que inicio el proceso de Adopción de las NIIFS y de las NICSP, para lo cual arrancó con el establecimiento de la base legal, mediante la “Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos”¹⁰⁷ La presente ley regula el régimen económico-financiero de los órganos y entes administradores o custodios de los fondos públicos, Será aplicado a:

- a. La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias.
- b. Los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y órganos auxiliares, sin perjuicio del principio de separación de Poderes estatuido en la Constitución Política.
- c. La Administración Descentralizada y las empresas públicas del Estado.
- d. Las universidades estatales, las municipalidades y la Caja Costarricense de Seguro Social, únicamente en cuanto al cumplimiento de los principios establecidos en el título II de esta Ley, en materia de responsabilidades y a proporcionar la información requerida por el Ministerio de Hacienda para sus estudios. En todo lo demás, se les exceptúa de los alcances y la aplicación de esta Ley.

También esta Ley se aplicará, en lo que concierna, a los entes públicos no estatales, las sociedades con participación minoritaria del sector público y las entidades privadas, en relación con los recursos de la Hacienda Pública que administren o dispongan, por cualquier título, para conseguir sus fines y que hayan sido transferidos o puestos a su disposición, mediante partida o norma presupuestaria, por los órganos y entes referidos en los incisos anteriores o por los presupuestos institucionales de los bancos del Estado.

Las disposiciones de esta Ley no serán aplicables a los bancos públicos ni al Instituto Nacional de Seguros, excepto en lo correspondiente al trámite de aprobación de sus presupuestos.¹⁰⁸

Además de una manera sucinta establece que el Sistema de Contabilidad es el responsable de integrar el Sistema de Administración Financiera y faculta a la Dirección

¹⁰⁷ Costa Rica, Asamblea Legislativa, “Ley N° 8131” de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, (18 de septiembre del 2001), Publicado en la Gaceta N° 198 de 16 de octubre del 2001, art.1.

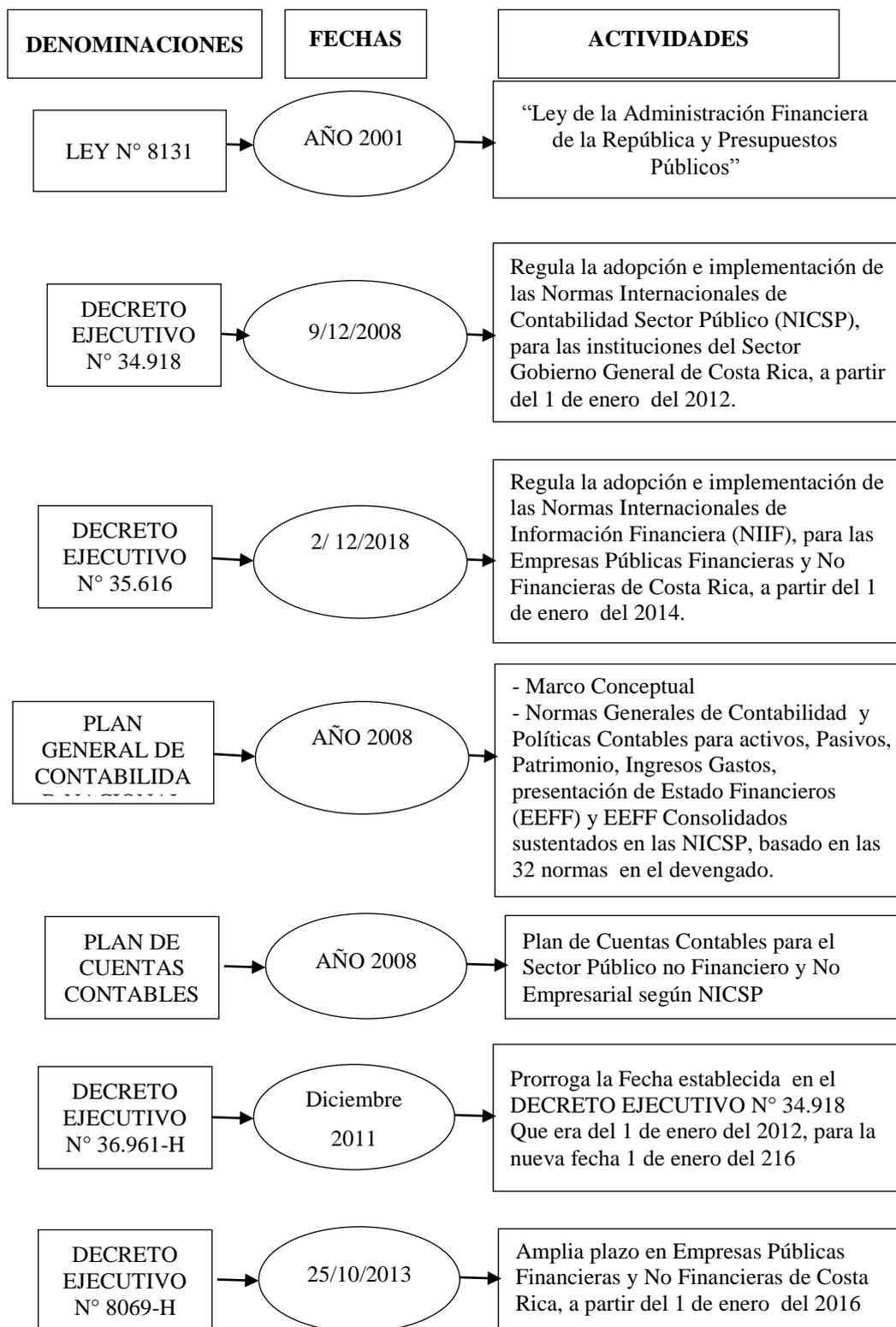
¹⁰⁸Ibíd., tít. X, art. 57 y 94.

General de Contabilidad Nacional para que se constituya en el Órgano Rector de los mismos con la responsabilidad de poner normas generales que lo rijan.

A más de la base legal Costa Rica asumió el compromiso formal de la adopción a las NICSP, con la firma de acuerdo con la Asociación Interamericana de contabilidad (AIC) y el Banco Internacional de Desarrollo (BID) bajo el marco de “Programa de Transparencia en las Cuentas Públicas”.

En el transcurso de la implementación de la NICSP, Costa Rica ha tenido que romper paradigmas, desarrollar nuevos Sistemas Informáticos acordes a la aplicación de la NICSP dentro del ámbito de su Contabilidad Nacional y ha empezado por obtener un Marco Legal, ha elaborado Planes y Cuentas Contables para ampararse y sustentar la adopción e implementación de la NICSP, el mismo que se lo realizado mediante Decretos Ejecutivos, con diferentes alcances para las entidades del Sector Gobierno General, como para el Sector Empresas Públicas Financieras y no Financieras, tal como se puede apreciar en el grafico siguiente:

**CRONOLOGIA DEL MARCO LEGAL Y ELABORACION DE PLANES
PARA SUSTENTAR LA ADOPCIÓN DE LAS NICSP EN COSTA RICA**



En la actualidad Costa Rica, se encuentra tratando de llegar a la elaboración de los primeros Estados Financieros para el Sector Gobierno General en NICSP, con el agregado de los periodos establecidos en las disposiciones transitorias.

El proceso realizado por Costa Rica en la actualidad sirve como guía para los países que inician o desean la implementación de la NICSP, ya que los errores cometidos en planificación, gestión, control, socialización, integración, capacitación, tiempo, costos, tecnología, compromisos de autoridades, políticos, funcionarios pueden ser mejorados de acuerdo a la experiencia obtenida.

Con la implementación de la NICSP, Costa Rica ha conseguido en su Contabilidad Gubernamental un lenguaje y normas contables homogéneas, Estados Financieros comparables, lo que le ha permitido reforzar el Marco Conceptual Contable, así como la rendición de cuentas, fomentar y fortalecer la transparencia gubernamental, incrementar la confianza en la información contable para la toma de decisiones.

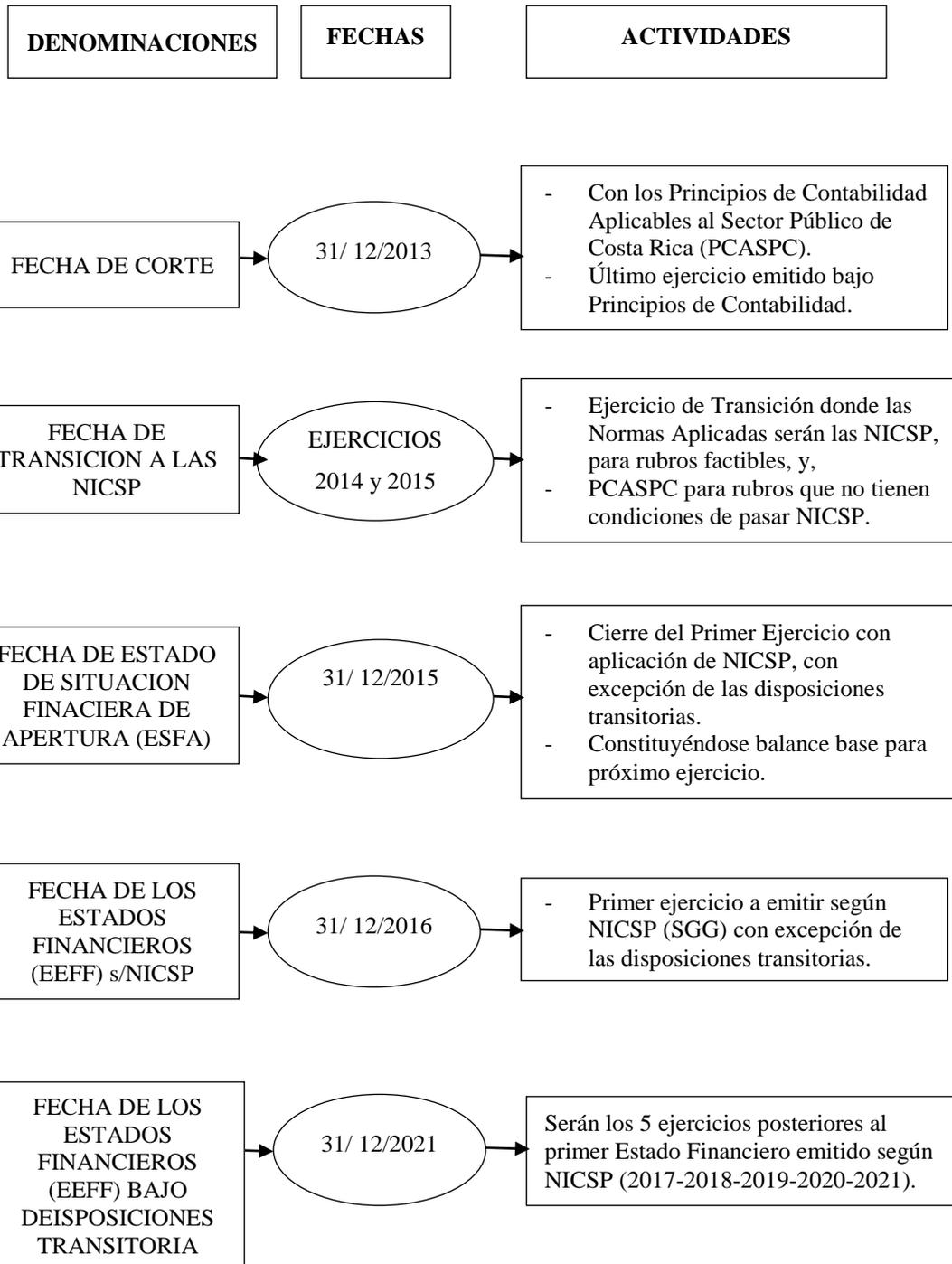
Además la Contabilidad Gubernamental tiene como base de registro al principio del devengo o devengado, el momento de registro de toda transacción es cuando se modifica el Patrimonio, independiente del pago o cobro en efectivo, con esto fortalece la evaluación de la utilización de los recursos, evaluación en la responsabilidad del uso de los recursos, evaluación del uso de los activos y pasivos financieros, Registro Completo de los Activos y Pasivos, Registro Completo de las Contingencias.¹⁰⁹

El proceso de Implementación se puede apreciar en el siguiente gráfico (Implementación en Costa Rica previo los primeros Estados Financieros según NICSP) de acuerdo a lo desarrollado y programado para su aplicación:

¹⁰⁹Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Una mirada más cercana a Costa Rica: Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público NICSP Adopción y Experiencia”, (Mayo, 2014).

IMPLEMENTACION EN COSTA RICA

PREVIO LOS PRIMEROS ESTADOS FINANCIEROS SEGÚN NICSP



2.3.2 Experiencia en Guatemala

Guatemala en el año de 1997, inició el proceso de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP), incluyendo disposiciones como que “los presupuestos de ingresos y de egresos deberán formularse y ejecutarse utilizando el momento del devengado de las transacciones como base contable”.¹¹⁰

En el año 2005 como parte del Proyecto denominado Sistema Integrado de Información Financiera (SIAF) ya empieza su implementación, a pesar de esto manifiestan que el Gobierno “fue incapaz de darle seguimiento a la implementación de la NICSP debido a la falta de tiempo y compromiso. A pesar de que el informe del Desempeño de la Gestión de las Finanzas Públicas (PEFA) de 2009 enfatizaba la necesidad, para Guatemala, de adoptar la NICSP para la presentación de Estados Financieros”.¹¹¹

Según el Plan que tiene contemplado Guatemala, para el año 2020 está previsto la implementación de las NICSP en el gobierno central, para lo cual ha designado aproximadamente la suma de USD \$ 20 millones de dólares para todo el proyecto, se rige por la base contable del devengado, salvo los ingresos que no se devengan en forma completa.

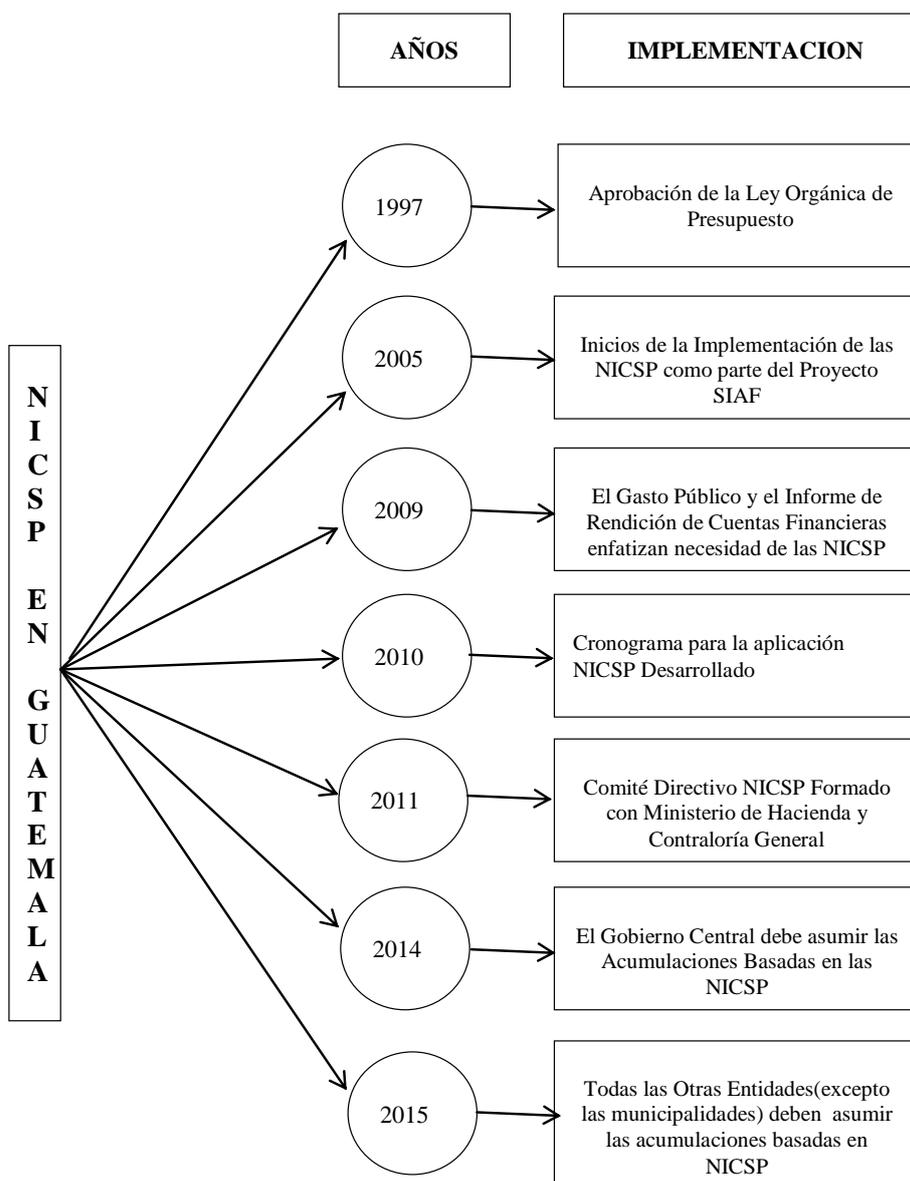
El apoyo técnico y capacitaciones para la implementación de las NICSP por parte de instituciones internacionales tales como el Banco Mundial, Banco Internacional de Desarrollo (BID), y la Cooperación Alemana-GIZ, así como la asesora residente del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos han sido un puntal de vital importancia para el Gobierno de Guatemala.

En el siguiente grafico se puede apreciar de manera sucinta las diferentes etapas que ha tenido que atravesar Guatemala para la implementación de la NICSP, desde su inicio hasta el presente año:

¹¹⁰Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto, art. 14.

¹¹¹ IPSASB, “Una Mirada de Cerca a Guatemala”, (diciembre del 2013), 1.

IMPLEMENTACION DE LAS NICSP EN GUATEMALA



Fuente: IPSASB
Elaboración: Propia

2.3.3 Experiencia en Colombia

La Contaduría General de la Nación (CGN), mediante la Unidad Administrativa Especial en el año 2000, pretendió ajustar la regulación contable a la realidad de las entidades públicas.

En el año 2009, mediante la Ley 131, establece como política la convergencia de la regulación contable del país hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP).

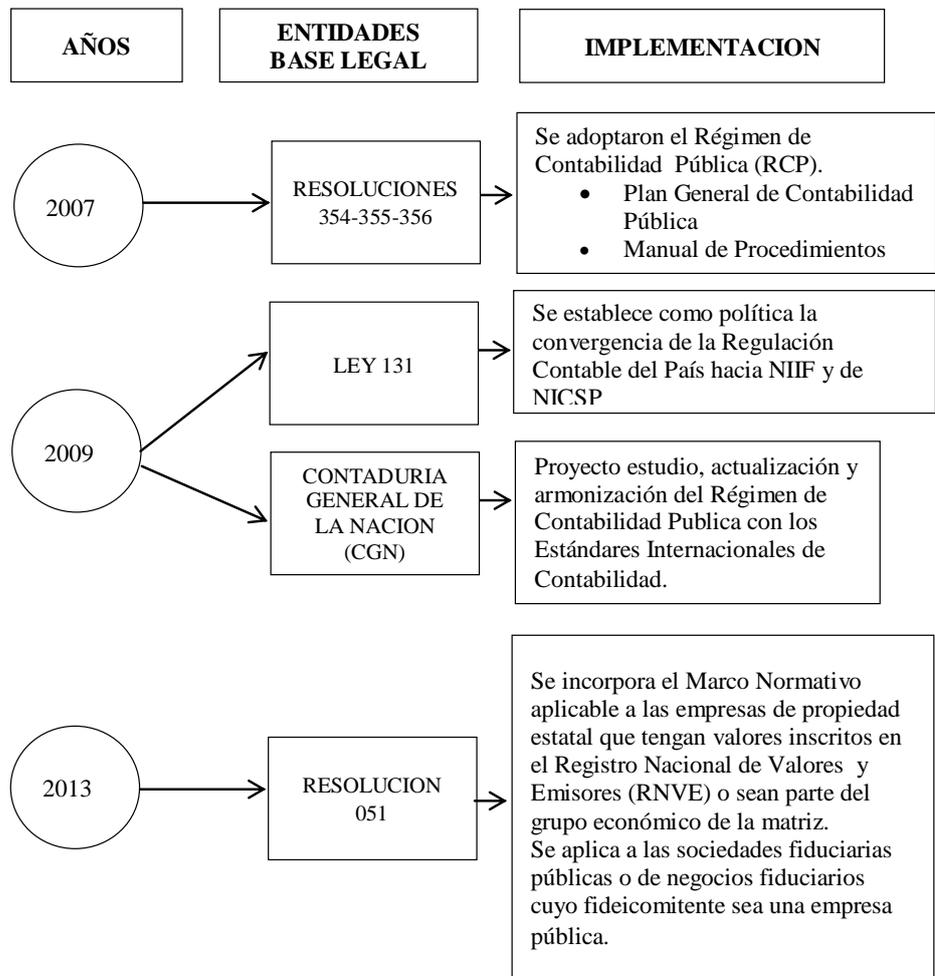
La Contaduría General de la Nación (CGN) emprendió el proyecto “Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con los Estándares Internacionales de Contabilidad”.¹¹²

Durante el proyecto de Implementación de las NICSP la Contaduría General de la Nación (CGN) ha tenido el apoyo técnico del Banco Mundial.

En el siguiente cuadro se puede apreciar de una manera detalla la base legal aplicada para la Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NICSP):

¹¹²Colombia, Contaduría General de la Nación, Ley 131, Resolución 400

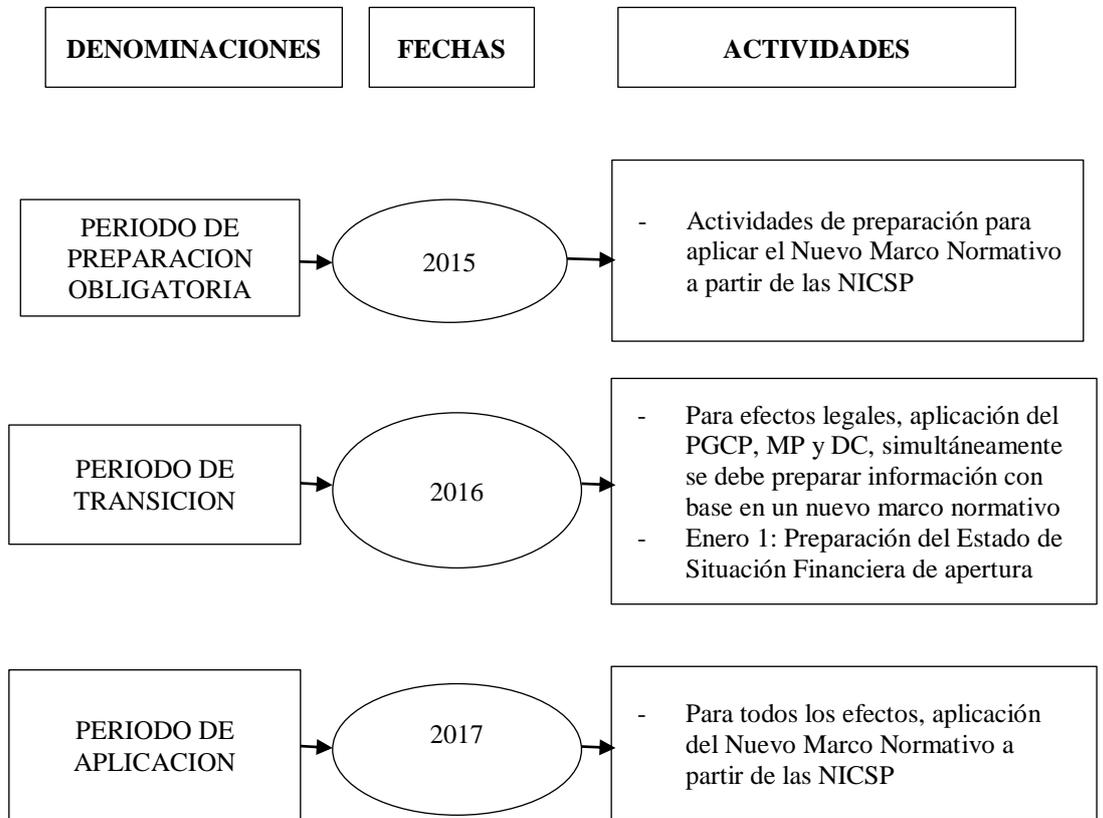
**BASES LEGAL IMPLEMENTACION DE LAS
NIIF , NICSP EN COLOMBIA**



Fuente: CONTADURIA GENERAL DE LA NACION (COLOMBIA)
Elaboración: Propia

Posteriormente en el cuadro siguiente se puede apreciar el cronograma de implementación:

CRONOGRAMA
IMPLEMENTACION EN NICSP EN COLOMBIA



Fuente: Pontificia Universidad Javeriana
 Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas.
 Departamento de Ciencias Contables
 Elaboración: Propia

2.4 Análisis comparativo de las Normas Internacionales de Información Financiera y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

A continuación se presenta un análisis comparativo de las NIC, NIIF NICSP, para nuestro estudio hemos realizado la comparación de las siguientes normas:

ANALISIS COMPARATIVO DE LAS NIC/NIIF Y LAS NICSP
CUENTA: PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS

POLITICA NIC/NIIF	POLITICA NICSP	APLICACIÓN EN EL SECTOR PUBLICO
<p>NIC 1 Busca suministrar un marco para una presentación razonable</p> <p>Establecer criterios para la clasificación de pasivos Corrientes y no corrientes</p> <p>Prohibir la presentación de ingreso y egresos como partidas extraordinarias</p> <p>Especificar la información a revelar sobre los juicios de la gerencia que tengan efectos significativos sobre los Estados Financieros</p> <p>Aclarar el significado de presentación razonable</p> <p>Presentación de Activos, Pasivos atendiendo su liquidez</p>	<p>Se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 1</p> <p>Debe aplicarse a los periodos anuales a partir del 01 de enero del año 2008</p> <p>Esta norma surge a partir de la política del IASB de convergencia de las normas de contabilidad del sector público hasta que no distorciona su aplicación con el sector privado.</p> <p>Su ámbito de aplicación es en las entidades del Gobierno Central, gobiernos autónomos y descentralizados.</p> <p>Se definen nuevos terminos:</p> <p>Impracticable, cuando se ha realizado todo lo posible para aplicar un requerimiento y no se ha podido lograr en forma sustentada.</p> <p>Notas, proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas y no reveladas en los estados: Situación Financiera, Rendimiento Financiero, y Estado de Cambios en los Activos Netos/Patrimonio, Estado de Flujo de Efectivo.</p> <p>Se destaca que las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales si pueden influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información contenida en los Estados Financieros</p> <p>Actividades de Operación: Indicador del grado en que las operaciones de la entidad se financian: Por impuestos o de los receptores de bienes y servicios de la entidad.</p> <p>Cobros en efectivo de subvenciones o transferencias y otras asignaciones hechas por el Gobierno Central o por otras entidades del sector público; cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.</p> <p>Actividades de Inversión: son las salidas de efectivo para constituir un activo. Se da por la compra y venta de propiedad planta y equipo, activos intangibles; adquisición y venta de instrumentos de deuda;</p> <p>Actividades de Financiamiento: permite relizar las predicciones de necesidad de capital para la entidad. Como cobros en efectivo de prestamos, bonos; pagos por deuda de arrendamiento financiero.</p>	<p>Estado de Rendimiento Financiero o Estado de Resultados (Ahorro o desahorro)</p> <p>Presentará un desglose de Gastos por su naturaleza o por su función, cuando se presente por este último método se adicionarán notas que revelen Depreciación y Amortización; y, gastos empleados</p> <p>Estado de cambios en los Activos Netos/Patrimonio</p> <p>Presentará los saldos iniciales y finales patrimoniales y la afectación que implique ganancia por revaluación de Propiedad, Planta y Equipo, Pérdida por revaluación de inversiones; Diferencias de cambio en negocios en el extranjero; Resultado de ahorro o desahorro del periodo; el importe atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios; los efectos en los cambios de las políticas contables y en la corrección de errores conforme es requerido por la NICSP 3, se revelará información sobre estos ajustes por cada periodo anterior y para el principio del periodo</p> <p>Estado de Flujos de Efectivo</p> <p>Proporcionan a los usuarios una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. Se aplica la NICSP 2 para evaluar el cumplimiento de la entidad con leyes y reglamentos, tomar decisiones relativas al suministro de recursos, para pagar los bienes y servicios que consumen, los gastos financieros de su deuda y para reducir la deuda.</p> <p>Notas: Presentan información acerca de las bases para la preparación de Estados Financieros y sobre las políticas contables.</p> <p>Las Notas se presentan conforme a:</p> <p>Una declaración de conformidad con las NICSP</p> <p>Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas</p> <p>Información de apoyo para las partidas presentadas en los Estados Financieros</p> <p>Y otras revelaciones de información que incluyan pasivos y activos contingentes conforme a la NICSP 19 y otras obligaciones contractuales no reconocidas que permita a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de esas partidas.</p> <p>Así como revelaciones de información no financiera, conforme a la NICSP 30, objetivos y políticas de gestión del riesgo.</p> <p>Además es importante informar sobre la base de medición de los Estados Financieros.</p>
<p>NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos contingentes</p>		

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NIC/NIIF Y LAS NICSP

CUENTA:

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

ACTIVO FIJO

DEPRECIACION

POLITICA NIC/NIIF NIC 16 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	POLITICA NICSP 17 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	APLICACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO
<p>Alcance Esta norma debe ser aplicada en la contabilización de propiedades, planta y equipo, excepto a Activos no corrientes mantenidos para la venta, Activos biológicos, Activos por exploración y evaluación, Derechos mineros</p>	<p>Alcance Aplica la Norma para la contabilización de las propiedades, planta y equipo sobre la base contable de acumulación o devengo, excepto a las empresas públicas</p>	<p>Se da por la normativa establecida por el Ministerio de Finanzas y por las Normas de Control</p>
<p>Reconocimiento Se reconocerá como activo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fialidad</p>	<p>Reconocimiento Se reconocerá como activo si y solo si es probable que la entidad reciba beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados al activo y el valor razonable o el costo del activo pueda ser medido de forma fiable</p>	
<p>Valoración en el momento del reconocimiento Su valor se medirá por su costo al momento de la adquisición</p>	<p>Medición en el reconocimiento Se medirá por su costo, o si es adquirido sin contraprestación el costo será determinado por el valor razonable a la fecha de adquisición</p>	
<p>Valoración del costo El costo será el precio equivalente al contado y en el caso de adquisiciones a crédito la diferencia entre el valor de contado y el total de los pagos se reconocerán como gastos por intereses salvo la aplicación alternativa de la NIC23</p>	<p>Medición del costo El costo será el precio equivalente al contado y en el caso de adquisiciones a crédito la diferencia entre el valor de contado y el total de los pagos se reconocerán como intereses salvo la aplicación alternativa de la NICSP5</p>	
<p>Valoración posterior al reconocimiento La entidad elegirá para una clase de propiedades, planta y equipo su medición posterior por el Modelo de Costo o Modelo de revalorización</p>	<p>Medición posterior al reconocimiento La entidad elegirá para una clase de propiedades, planta y equipo su medición posterior por el Modelo de Costo o Modelo de revaluación</p>	
<p>Amortización Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento</p>	<p>Depreciación Se deprecia por separado cada elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento</p>	
<p>Método de amortización Se amortizará por método lineal, método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción El método se revisara anualmente y de cambiar la aplicación se referirá a la norma NIC8</p>	<p>Métodos de depreciación Se depreciará por método lineal, método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción El método se revisara anualmente y de cambiar la aplicación se referirá a la norma NICSP3</p>	
<p>Deterioro para determinar si el activo a tenido deterioro aplicara la NIC 36</p>	<p>Deterioro para determinar si el activo a tenido deterioro aplicara la NICSP21</p>	
<p>Información a revelar En los EEEF se revelarán la siguiente información: a) las bases de valoración utilizadas para determinar el importe en libros bruto b) los métodos de amortización utilizados c) las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados d) el importe en libros bruto y la amortización acumulada e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio mostrando las inversiones o adiciones realizadas, la clasificación de los activos mantenidos para la venta, adquisiciones mediante combinación de negocios, incrementos y disminuciones por deterioro, las amortizaciones y otros movientes</p>	<p>Información a revelar En los EEEF se revelarán la siguiente información: a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto b) los métodos de depreciación utilizados c) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio mostrando las inversiones, las disposiciones, la clasificación de los activos mantenidos para la venta, adquisiciones mediante combinación de negocios, incrementos y disminuciones por deterioro, las amortizaciones y otros movientes</p>	

En síntesis, posterior al análisis de las incidencias de la aplicación de las NICSP en Ecuador y algunos países de Centro y Sudamérica se puede concluir que han tomado diferentes caminos hacia la convergencia de las NICSP sea esto a través de la implementación, adopción, adaptación, armonización, transición, adopción, lo que conlleva lo siguiente:

Las NICSP son emitidas por la International Federation of Accountants (IFAC), a través del Public Sector Committee PSC, y las NICSP han tomado como fuente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Del análisis de las experiencias de los países expuestos se resume que es de vital importancia contar con el aval, compromiso administrativo, jurídico, político, seguimiento, continuidad y financiamiento por parte de los gobiernos, plasmados en un documento oficial.

Están respaldados y apoyados en una base legal sólida (Leyes, Acuerdos, Decretos, Resoluciones, Ordenanzas, Normas, Manuales, Políticas Contables).

En la mayoría de los países examinados, se considera como base para su registro contable el Criterio del Devengado.

Se ha requerido de Personal Idóneo suficiente y calificado para su aplicación, los mismos que han tenido una capacitación vasta, permanente y continua, con los métodos disponibles (capacitaciones presenciales, videoconferencias, foros, entre otros) con personal nacional o internacional doctos en el tema de NICSP.

Se ha requerido contar con un Sistema Informático (software) actualizado local o externo, adecuado a las necesidades internas de cada país los mismos que se han desarrollado para satisfacer las necesidades en la implementación, adopción, adaptación, armonización, transición, adopción de la NICSP.

Los tiempos fijados para la implementación, adopción, adaptación, armonización, transición, adopción de las NICSP, no se han cumplido de acuerdo a los cronogramas, estos han tenido que ser modificados.

Con todo el personal involucrado de las entidades públicas, se ha requerido realizar la socialización, concientización y compromiso respectivo, de lo fundamental que representa la implementación, adopción, adaptación, armonización, transición, adopción NICSP en la época actual.

Como resultado final de la aplicación de la NICSP se pretende conseguir, transparentar, sincerar las cuentas en los Estados Financieros y tener una contabilidad

gubernamental integral en un solo lenguaje, con normas homogéneas, con una mayor transparencia fiscal, proporcionando estados financieros con información precisa y oportuna, comparables, dando a esta un valor agregado, seguridad en la rendición de cuentas, incrementando la confianza en las entidades nacionales y extranjeras, para un mejor crecimiento económico.

Capítulo tercero

Propuesta: Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

3.1 Propuesta de adopción de las normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Después del análisis realizado a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público, su evolución y aplicación en otros países, damos paso a la fase de implementación de las NICSP en nuestro país.

Esto considerando la importancia que tiene su aplicación debido a que se requiere tomar decisiones conforme a la información que se desprende de Estados Financieros y Económicos fiables y oportunos.

Como primer paso procederemos a partir de la comparación de los Estados Financieros en forma retroactiva, para nuestra aplicación hemos tomado en cuenta el análisis de los periodos contables 2013 y 2014.

A continuación se presentan los siguientes Balances consolidados por el Ministerio de Finanzas del Ecuador de los periodos 2013 y 2014:

SUBSECRETARIA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA - CONSOLIDADO
Años 2014 y 2013
En US Dólares

CODIGO	DENOMINACIÓN	Año Fiscal 2013	Año Fiscal 2014
	ACTIVOS	43.922.576.432,61	48.284.550.588,58
	CORRIENTE	5.829.734.570,67	7.554.884.899,75
111	Disponibilidades	1.891.086.881,29	2.181.646.194,69
11101	Cajas Recaudadoras	54.001,74	54.001,74
11102	Banco Central del Ecuador Cuenta Corriente Única-CCU	1.200.910.619,47	1.242.439.779,43
11104	Banco Central del Ecuador Fondos de Préstamos y Donaciones-TE	613.602.145,25	362.651.082,61
11107	Banco Central del Ecuador Cuentas Especiales	21.242.381,50	21.242.381,50

112	Anticipos de Fondos	3.303.334.463,27	4.738.980.725,83
113	Cuentas por Cobrar	227.755.499,11	316.364.732,43
11311	Cuentas por Cobrar Impuestos	136.797.842,91	200.386.265,10
11313	Cuentas por Cobrar Tasas y Contribuciones	27.245.342,53	30.469.394,18
11314	Cuentas por Cobrar Ventas de Bienes y Servicios	2.203.650,95	1.274.313,87
11317	Cuentas por Cobrar Rentas de Inversiones y Multas	19.474.985,42	3.584.204,15
11318	Cuentas por Cobrar Transferencias y Donaciones Corrientes	0,00	3.142.179,79
11319	Cuentas por Cobrar Otros Ingresos	454.674,13	1.789.542,08
11324	Cuentas por Cobrar por Venta de Activos no Financieros	31,84	1.000,00
11327	Cuentas por Cobrar por Recuperación de Inversiones	1,98	186,23
11351	IVA por Compensar con Notas de Crédito Emitidas	56.727,89	25.871,31
11381	Cuentas por Cobrar Impuesto al Valor Agregado	27.219.157,78	10.709.720,82
11382	Cuentas por Cobrar Anticipos de Fondos de Años Anteriores	6.801.859,24	59.411.559,87
11383	Cuentas por Cobrar de Años Anteriores	4.786.798,24	2.673.054,62
11385	Cuentas por Cobrar por Pagos en Exceso del Impuesto a la Renta	2.606.813,85	0,00
11385	Cuentas por Cobrar del Año Anterior	0,00	697.622,74
11395	Cuentas por Cobrar Servidores Públicos	0,00	199.817,67
11397	Cuentas por Cobrar de Anticipos de Fondos de Años Anteriores	26.563,35	0,00
11398	Cuentas por Cobrar Años Anteriores	81.049,00	2.000.000,00
121	Inversiones Temporales	308.856.207,77	289.646.954,95
12101	Depósitos a Plazos Moneda de Curso Legal	23.043.717,72	13.539.743,03
12105	Inversiones en Títulos	477.743,24	66.733,24
12107	Inversiones en Valores	285.334.746,81	276.040.478,68
132	Existencias para la Producción	571.899,14	553.719,41
13201	Existencias en Materia Prima	19.024,29	19.024,29
13203	Existencias en Productos Semiterminados	27.755,92	9.835,02
13205	Existencias en Productos Terminados	488.452,80	488.193,97
13208	Existencias de Bienes de Uso y Consumo para Producción	36.666,13	36.666,13
134	Existencias de Bienes de Uso y Consumo para Inversión	96.478.117,94	24.129.465,01
13408	Existencias de Bienes de Uso y Consumo para Inversión	96.478.117,94	24.129.465,01
135	Inversiones en Distribución y Comercialización	1.651.502,15	3.563.107,43
13505	Existencias de Productos Terminados para la Venta	1.539.684,03	1.268.139,55
13507	Existencias de Inmobiliarios para la Venta	111.818,12	2.294.967,88
	LARGO PLAZO	23.629.637.733,13	23.993.425.077,18
122	Inversiones Permanentes en Títulos y Valores	5.296.891.393,20	5.502.460.076,01
12205	Inversiones en Títulos y Valores	5.296.891.393,20	5.502.460.076,01
123	Inversiones en Préstamos y Anticipos	248.056.540,05	248.046.705,92
12301	Concesión de Préstamos y Anticipos	248.056.540,05	248.046.705,92

124	Deudores Financieros	12.517.091.194,86	12.675.319.690,23
12401	IVA, Crédito Fiscal por Compras de Bienes y Servicios	37.300,85	37.300,85
12403	IVA, Crédito Fiscal por Compras de Bienes de Larga Duración	1.882,86	1.882,86
12407	Anticipos por Obligaciones de Otros Entes Públicos Años Anteriores	835.976.543,61	0,00
12439	Recursos por Préstamo Externo de Años Anteriores	0,00	0,01
12469	Cuentas por Cobrar Año Actual	43.310,86	-12.455,39
12482	Anticipos de Fondos de Años Anteriores	2.779.836.577,39	3.500.544.730,47
12483	Cuentas por Cobrar de Años Anteriores	7.304.558.359,15	7.475.702.814,19
12485	Cuentas por Cobrar del Año Anterior	243.161.469,73	187.223.972,61
12493	Cuentas por Cobrar Créditos Otorgados	195.210.830,08	195.364.771,25
12495	Cuentas por Cobrar Servidores Públicos por Nomina – SPRYN	0,00	57.392,76
12497	Anticipos de Fondos de Años Anteriores	986.275.413,82	1.144.775.279,06
12498	Cuentas por Cobrar Años Anteriores	171.989.506,51	171.624.001,56
128	Inversiones en Préstamos y Anticipos Recibidos en Dación de Pago	5.384.456.101,67	5.384.456.101,67
12801	Concesión de Préstamos y Anticipos	683.869.307,77	683.869.307,77
12893	Cuentas por Cobrar Créditos Otorgados	4.700.586.793,90	4.700.586.793,90
129	Inversiones Temporales Recibidas en Dación de Pago	183.142.503,35	183.142.503,35
12907	Inversiones en Valores	183.142.503,35	183.142.503,35
	FIJO	8.870.715.428,35	8.567.894.418,85
141	Bienes de Administración	7.630.373.473,02	8.075.151.483,63
14101	Bienes Muebles	2.849.750.206,40	3.404.334.540,62
14103	Bienes Inmuebles	6.502.339.222,63	6.599.153.424,06
14105	Bienes Biológicos	6.573.825,05	8.631.908,06
14199	(-)Depreciación Acumulada	1.728.289.781,06	1.936.968.389,11
142	Bienes de Producción	3.019.152,16	2.367.928,92
14201	Bienes Muebles	1.872.775,65	1.599.925,30
14203	Bienes Inmuebles	475.726,52	470.783,39
14205	Bienes Biológicos	835.601,42	342.654,67
14299	(-) Depreciación Acumulada	164.951,43	45.434,44
144	Bienes de Proyectos	624.281.858,51	201.080.968,51
14401	Bienes Muebles	530.153.543,19	197.637.681,98
14403	Bienes Inmuebles	113.097.372,88	9.212.139,96
14405	Bienes Biológicos	195.370,00	119.140,00
14499	(-) Depreciación Acumulada	19.164.427,56	5.887.993,43
145	Bienes en Programas	573.126.735,17	226.023.515,75
14501	Bienes Muebles	440.086.864,23	214.364.287,47
14503	Bienes Inmuebles	150.225.084,53	20.225.789,17
14505	Bienes Biológicos	604.401,52	196.651,62

14599	(-)Depreciación Acumulada	17.789.615,11	8.763.212,51
146	INMOBILIAR-Bienes Inmuebles	33.172.296,72	33.172.296,72
14603	INMOBILIAR-Bienes Inmuebles	33.471.731,19	33.471.731,19
14699	INMOBILIAR-Depreciación Acumulada	299.434,47	299.434,47
147	Bienes de Administración Recibidas	6.741.912,77	30.098.225,32
14701	Bienes Muebles	1.273.207,08	11.933.668,67
14703	Bienes Inmuebles	5.468.705,69	18.164.556,65
15	INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS	5.826.392.636,83	8.411.744.068,76
151	Inversiones en Obras en Procesos	2.417.286.036,63	3.816.574.156,09
152	Inversiones en Programas en Ejecución	3.409.106.600,20	4.595.169.912,67
	OTROS	-233.903.936,37	-243.397.875,96
125	Inversiones Diferidas	69.996.596,92	74.798.789,17
12502	Prepagos por Servicios Generales	1.507,83	1.507,83
12503	Prepagos por Arrendamientos de Bienes	57.493,72	57.493,72
12505	Cargos Diferidos por Estudios e Investigaciones	940,80	940,80
12507	Cargos Diferidos por Gastos en Informática	26.534,25	24.376,32
12508	Prepagos por Bienes de Uso y Consumo Corriente	4.909,90	4.909,90
12519	Prepagos por Arrendamientos de Bienes para Inversión	966,00	966,00
12521	Cargos Diferidos por Estudios e investigaciones para Inversión	45.575,00	45.575,00
12531	Prepagos de Seguros, Costos Financieros y Otros Gastos Corrientes	72.075.465,64	73.225.492,76
12535	Prepagos de Seguros, Costos Financieros y Otros Gastos-Inversión	108.157,13	108.157,13
12547	Intangibles	3.341.365,65	3.222.490,47
12599	(-) Amortización Acumulada	5.666.319,00	1.893.120,76
126	Inversiones no Recuperables	-1.068.546.102,07	-1.141.055.865,09
12601	Activos Temporales no Recuperables	177.244.853,74	177.244.923,74
12605	Préstamos no Recuperables	42.351,58	40.451,19
12607	Deudores Financieros no Recuperables	275.851.087,42	145.604.384,19
12699	(-) Provisiones para Incobrables	1.521.684.394,81	1.463.945.624,21
131	Existencia para Consumo Corriente	763.294.039,52	821.480.664,47
13101	Existencias de Bienes de Uso y Consumo Corriente	729.908.278,86	783.802.449,31
13105	Existencias de Materiales para la Defensa y Seguridad Pública	33.385.760,66	37.678.215,16
133	Inversiones en Productos en Proceso	1.351.529,26	1.378.535,49
13391	Depreciación Bienes de Producción	5.080,79	5.080,79
13392	Costos Acumulados de Productos en Proceso	495.416,36	495.416,36
13393	Costos Acumulados de Productos Terminados	851.032,11	878.038,34

	PASIVOS	39.170.458.593,89	46.182.324.007,19
	CORRIENTE	5.528.340.583,36	7.398.700.528,59
212	Depósitos y Fondos de Terceros	5.106.082.867,83	6.536.010.474,69
213	Cuentas por Pagar	422.257.715,53	862.690.053,90
21351	Cuentas por Pagar Gastos de Personal	4.683.443,74	14.683.994,97
21353	Cuentas por Pagar Bienes y Servicios de Consumo	34.250.485,54	73.272.228,31
21356	Cuentas por Pagar Gastos Financieros	227.071,85	1.608.904,49
21357	Cuentas por Pagar Otros Gastos	1.057.481,32	5.572.064,06
21358	Cuentas por Pagar Transferencias y Donaciones Corrientes	8.131.642,23	27.475.403,64
21371	Cuentas por Pagar Gastos de Personal para Inversión	13.555.218,95	1.695.368,78
21373	Cuentas por Pagar Bienes y Servicios para Inversión	16.333.094,68	119.356.418,76
21375	Cuentas por Pagar Obras Públicas	27.066.301,91	124.317.738,54
21377	Cuentas por Pagar Otros Gastos de Inversión	37.051,43	493.845,12
21378	Cuentas por Pagar Transferencias y Donaciones para Inversión	81.466.793,60	73.064.963,85
21381	Cuentas por Pagar Impuesto al Valor Agregado	130.219.587,59	142.390.333,29
21382	Cuentas por Pagar Depósitos y Fondos de Terceros de Años Anteriores	2.341.669,07	4.038.459,57
21383	Cuentas por Pagar Años Anteriores	2.256.838,88	5.943.635,91
21384	Cuentas por Pagar Inversiones en Bienes de Larga Duración	65.901.058,75	185.352.915,48
21385	Cuentas por Pagar del Año Anterior	3.391.233,19	1.912.608,35
21387	Cuentas por Pagar Inversiones Financieras	4.454,50	800,00
21388	Cuentas por Pagar Transferencias y Donaciones de Capital	29.296.166,09	79.845.924,33
21396	Cuentas por Pagar Amortización de la Deuda Pública	1.881.280,71	0,00
21399	Cuentas por Pagar por Obligaciones no Reconocidas ni Pagadas en Años Anteriores	156.841,50	1.664.446,45
	LARGO PLAZO	28.244.021.572,79	32.940.714.710,09
222	Títulos y Valores Permanentes	6.377.993.432,11	8.443.432.318,11
22201	Títulos en Circulación	6.411.299.687,72	8.476.738.573,72
22204	(-) Descuentos en Títulos y Valores	33.306.255,61	33.306.255,61
223	Empréstitos	13.323.535.532,55	15.509.306.085,90
22301	Créditos Internos	1.615.905.919,68	135.461.851,26
22303	Créditos Externos	11.707.629.612,87	15.373.844.234,64
224	Deudores Financieros	8.542.492.608,13	8.987.976.306,08
	OTROS	5.398.096.437,74	5.842.908.768,51
225	Créditos Diferidos	5.398.096.437,74	5.842.908.768,51
22503	Rentas de Arrendamiento de Bienes	14.512,00	14.512,00
22505	Ventas Anticipadas de Petróleo	1.697.103.410,03	2.141.958.726,51
22591	Provisiones por Remuneraciones Corrientes	42.985,71	0,00
22594	Provisiones a la Seguridad Social	3.700.935.530,00	3.700.935.530,00

	PATRIMONIO	4.752.117.838,72	2.102.226.581,39
	PATRIMONIO ACUMULADO	7.324.213.565,94	4.395.172.571,95
611	Patrimonio Público	-172.293.318,85	14.998.418.991,46
61101	Patrimonio Gobierno Central	-2.173.181.119,56	12.636.355.914,47
61103	Patrimonio Entidades Descentralizadas	1.734.429.543,95	1.904.134.596,83
61111	Patrimonio de Entidades Financieras Públicas	0,00	360,00
61121	Corrección Monetaria del Patrimonio	395.027.820,59	395.027.820,59
61151	(-) Regularización del Patrimonio	783.881,92	75.395.498,47
61187	(-) Donaciones Entregadas en Existencias	427.381,85	512.908,38
61188	(-) Donaciones Entregadas en Bienes Muebles e Inmuebles	258.138.841,53	77.338.744,47
61197	Donaciones Recibidas en Existencias	1.734.780,91	2.421.081,32
61199	Donaciones Recibidas en Bienes Muebles e Inmuebles	129.045.760,56	213.726.369,57
618	Resultados de Ejercicios	7.528.825.750,62	10.570.388.947,36
61801	Resultados Ejercicios Anteriores	7.567.438.836,05	11.335.965.053,06
61803	Resultado del Ejercicio Vigente	-15.920.216,53	9.208.751,30
61805	Resultado de Traslados de Entidades en el Período	-22.692.868,90	756.367.354,40
619	(-) Disminución Patrimonial	-32.318.865,83	-32.857.472,15
61991	(-) Disminución de Disponibilidades	4.089.626,55	4.082.790,80
61992	(-) Disminución de Activos Financieros	75.081,69	28.984,80
61993	(-) Disminución de Existencias	1.568.693,78	1.649.069,79
61994	(-) Disminución de Bienes de Larga Duración	26.585.463,81	27.096.626,76
	RESULTADO DEL EJERCICIO VIGENTE	-2.572.095.727,22	-2.292.945.990,56
	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	43.922.576.432,61	48.284.550.588,58
	CUENTAS DE ORDEN		
911	Cuentas de Orden Deudoras	19.885.182.102,11	22.775.392.894,06
921	Cuentas de Orden Acreedoras	19.885.182.102,11	22.775.392.894,06

Fuente: Ministerio de Finanzas del Ecuador. Sistema Integrado de Administración Financiera e-SIGEF

Elaboración: Propia

En el Estado de Situación Financiero anterior, se presenta la información consolidada y comparada entre los años 2013 y 2014 de las Entidades del Gobierno no Financiero.

SUBSECRETARIA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO
ESTADO DE FLUJO DEL EFECTIVO
Del 1 de enero al 31 de Diciembre de 2014

En US Dólares

CODIGO	CUENTAS	Ejercicio Fiscal 2013	Ejercicio Fiscal 2014
	FUENTES OPERACIONALES	21.169.302.209,99	22.644.206.393,16
11311	Impuestos	13.599.334.957,63	14.297.279.905,66
11313	Tasas y Contribuciones	1.212.221.221,85	1.229.767.198,29
11314	Venta de Bienes y Servicios	236.637.670,82	200.546.657,38
11317	Renta de Inversiones y Multas	398.478.260,01	421.861.404,76
11318	Transferencias y Donaciones Corrientes	5.617.081.912,38	6.304.035.663,41
11319	Otros Ingresos	105.548.187,30	190.715.563,66
	USOS OPERACIONALES	19.250.545.071,57	20.540.909.884,43
21351	Gastos en Personal	7.892.444.424,26	8.344.280.226,35
51353	Bienes y Servicios de Consumo	7.900.958.278,03	8.469.952.437,57
21356	Gastos Financieros	1.182.626.659,17	1.387.120.815,57
21357	Otros Gastos Corrientes	147.013.908,19	179.988.238,39
21358	Transferencias y Donaciones Corrientes	2.127.501.801,92	2.159.568.166,55
	SUPERAVIT CORRIENTE	1.918.757.138,42	2.103.296.508,73
	FUENTES DE CAPITAL	4.563.032.737,20	3.334.567.018,92
11324	Venta de Bienes de Larga Duración	9.341.871,45	4.888.290,08
11328	Transferencias y Donaciones de Capital	4.553.690.865,75	3.329.678.728,84
	USOS DE PRODUCCION, INVERSION Y CAPITAL	11.444.768.336,75	11.308.488.254,32
21363	Bienes y Servicios para Producción	251.969,54	0,00
21371	Gastos en Personal para Inversión	1.007.397.253,82	687.598.330,23
21373	Bienes y Servicios para Inversión	1.182.598.697,68	1.197.357.808,26
21375	Obras Públicas	2.467.435.022,26	2.004.850.194,99
21377	Otros Gastos para Inversión	6.904.615,58	3.443.460,87
21378	Transferencias y Donaciones para Inversión	2.292.475.309,73	2.117.653.704,20
21384	Inversiones en Bienes de Larga Duración	889.502.011,78	951.355.200,53
21387	Inversiones Financieras	120.638.042,57	129.519.660,61
21388	Transferencias de Capital	3.480.499.291,84	4.233.754.429,86
11327	(-) Recuperación de Inversiones	2.933.878,05	17.044.535,23
	DEFICIT DE CAPITAL	-6.881.735.599,55	-7.973.921.235,40
	SUPERAVIT / DEFICIT BRUTO	-4.962.978.461,13	-5.870.624.726,67
APLICACIÓN DEL SUPERAVIT O FINANCIAMIENTO			
	FUENTES DE FINANCIAMIENTO	7.990.906.623,74	12.028.625.852,05
11336	Financiamiento Público	5.297.817.930,76	9.342.800.619,19
11339	Cuentas por Cobrar Ventas Anticipadas de Petróleo	1.700.000.000,00	1.800.000.000,00
11397	Cobros y Anticipos de Fondos de Años Anteriores	972.798.303,20	869.251.142,34
11398	Cobros Pendientes de Años Anteriores	20.290.389,78	16.574.090,52

	USOS DE FINANCIAMIENTO	2.827.877.525,45	5.066.297.687,83
	Amortización de Pasivos Diferidos por Ventas		
21394	Anticipadas de Petróleo	576.163.325,68	1.355.144.683,52
21396	Amortización de la Deuda Pública	2.110.944.139,93	3.577.379.710,58
21397	Depósitos Fondos de Terceros de Años Anteriores	700,00	200,00
21398	Pagos de Años Anteriores	69.434.200,02	51.544.676,63
21399	Obligaciones no reconocidas por Años Anteriores	71.335.159,82	82.228.417,10
	SUPERAVIT / DEFICIT DE FINANCIAMIENTO	5.163.029.098,29	6.962.328.164,22
	FLUJOS NO PRESUPUESTARIOS		
	FUENTES	1.295.972.046,64	1.035.496.173,68
11351	IVA Por Compensar con Notas de Crédito Emitidas	29.594,01	17.933,11
	Anticipos por Obligaciones de Otros Entes Públicos de		
11377	Años Anteriores	33.006.929,44	0,00
11381	Cobros IVA	557.848.753,74	593.420.215,26
	Cuentas por Cobrar Anticipos de Fondos de Años		
11382	Anteriores	482.034.731,41	404.657.673,11
11383	Cobros de Años Anteriores	80.649.572,37	19.248.970,30
	Cuentas por Cobrar por Pagos en Exceso del Impuesto a		
11385	la Renta	25.314.001,33	0,00
11393	Cuentas por Cobrar Créditos Otorgados	117.088.464,34	1.108.278,75
11385	Cuentas por Cobrar del Año Anterior	0,00	16.916.724,39
	Cuentas por Cobrar Servidores Públicos por Nomina –		
11395	SPRYN	0,00	126.378,76
	USOS	1.755.779.797,32	1.637.051.640,91
21381	Pagos IVA	454.934.938,04	462.005.213,20
21382	Pagos de Depósitos y Fondos de Terceros	1.144.353.739,92	876.780.540,38
21383	Pagos Años Anteriores	11.442.333,33	27.620.111,77
21385	Pagos Año Anterior	145.048.786,03	270.645.775,56
	FLUJOS NETOS	-459.807.750,68	-601.555.467,23
	VARIACIONES NO PRESUPUESTARIAS		
111	Disponibilidades	33.741.540,59	-282.181.950,01
112	Anticipos de Fondos	-3.148.824.331,36	-3.000.364.587,30
212	Depósitos y Fondos de Terceros	3.376.419.187,45	2.792.996.539,67
61991	Disminución de Disponibilidades	104.258,88	6.835,75
	VARIACIONES NETAS	261.440.655,56	-489.543.161,89
	DIFERENCIAS	-1.683.542,04	604.808,43
	SUPERAVIT/ DEFICIT TOTAL	4.962.978.461,13	5.870.624.726,67

FUENTE: Sistema Integrado de Administración Financiera e-SIGEF

ELABORADO: Propia

En el Estado de Flujo de Efectivo, presenta la información consolidada y comparada entre los años 2013 y 2014 de las Entidades del Gobierno no Financiero.

PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO
ESTADO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2014
En US Dólares

CODIGO	CONCEPTO	Ejercicio Fiscal 2013		Ejercicio Fiscal 2014	
		CODIFICADO	DEVENGADO PRESUPUESTARIO	CODIFICADO	DEVENGADO
	INGRESOS CORRIENTES	22.407.892.629,51	22.360.895.929,75	23.502.225.191,05	23.835.864.972,69
11	Impuestos	13.601.806.746,59	13.736.132.800,54	14.570.002.661,12	14.497.666.170,76
13	Tasas y Contribuciones	1.040.307.966,80	1.239.466.564,38	935.267.656,10	1.260.236.592,47
14	Venta de Bienes y Servicios	155.150.270,85	238.841.321,77	181.585.239,00	201.820.971,25
17	Renta de Inversiones y Multas	324.895.114,79	417.953.245,43	407.406.495,22	425.445.608,91
18	Transferencias y Donaciones Corrientes	7.208.269.975,13	6.622.499.136,20	7.239.859.301,07	7.258.190.523,56
19	Otros Ingresos	77.462.555,35	106.002.861,43	168.103.838,54	192.505.105,74
	GASTOS CORRIENTES	20.863.069.195,90	20.304.312.420,07	22.101.492.292,68	21.614.535.160,26
51	Gastos en Personal	8.054.291.486,60	7.897.127.868,00	8.416.344.740,88	8.358.964.221,32
53	Bienes y Servicios de Consumo	8.273.999.674,79	7.935.208.763,57	8.784.207.839,51	8.543.224.665,88
56	Gastos Financieros	1.183.371.831,09	1.182.853.731,02	1.401.548.287,70	1.388.729.720,06
57	Otros Gastos Corrientes	158.171.914,35	148.071.389,51	191.728.628,41	185.560.302,45
58	Transferencias y Donaciones Corrientes	3.193.234.289,07	3.141.050.667,97	3.307.662.796,18	3.138.056.250,55
	SUPERAVIT / DEFICIT CORRIENTE	1.544.823.433,61	2.056.583.509,68	1.400.732.898,37	2.221.329.812,43
	INGRESOS DE CAPITAL	4.925.551.238,46	4.677.244.106,47	4.269.855.719,70	3.456.448.161,97
24	Venta de Activos de Larga Duración	4.756.677,11	9.341.903,29	7.983.790,94	4.889.290,08
27	Recuperación de Inversiones	1.212.323,39	2.933.880,03	7.099.244,09	17.044.721,46
28	Transferencias y Donaciones de Capital e Inversión	4.919.582.237,96	4.664.968.323,15	4.254.772.684,67	3.434.514.150,43
	GASTOS DE INVERSIÓN	8.458.890.115,02	7.095.521.329,18	7.257.203.635,27	6.337.047.434,65
63	Bienes y Servicios de Producción	0,00	251.969,54	0,00	0,00
71	Gastos en Personal para Inversión	1.051.536.852,12	1.020.952.472,77	697.289.416,36	689.293.699,01
73	Bienes y Servicios para Inversión	1.681.821.683,40	1.198.931.792,36	1.611.416.206,21	1.316.714.227,02
75	Obras Públicas	3.323.886.883,02	2.494.501.324,17	2.685.924.113,42	2.129.167.933,53
77	Otros Gastos de Inversión	8.140.832,22	6.941.667,01	4.190.433,24	3.937.305,99
78	Transferencias y Donaciones para Inversión	2.393.503.864,26	2.373.942.103,33	2.258.383.466,04	2.197.934.269,10
	GASTOS DE CAPITAL	5.049.766.256,11	4.697.118.482,93	6.069.928.952,03	5.677.443.440,61
84	Bienes de Larga Duración	1.285.536.338,02	955.403.070,53	1.488.879.365,82	1.136.708.116,01
87	Inversiones Financieras	120.862.703,19	120.642.497,07	129.555.426,45	129.515.149,87
88	Transferencias de Capital	3.643.367.214,90	3.621.072.915,33	4.451.494.159,76	4.411.220.174,73
	DEFICIT DE INVERSIÓN	-8.583.105.132,67	-7.115.395.705,64	-9.057.276.867,60	-8.558.042.713,29
	INGRESOS DE FINANCIAMIENTO	9.872.944.574,40	7.991.014.236,09	12.758.516.213,87	12.030.625.852,05
36	Financiamiento Público	6.026.778.161,15	5.297.817.930,76	9.550.101.479,34	9.342.800.619,19
37	Saldos Disponibles	290.607.101,77	0,00	396.143.325,37	0,00
38	Cuentas Pendientes por Cobrar	1.855.559.311,48	993.196.305,33	1.012.271.409,16	887.825.232,86
39	Ventas Anticipadas de Petróleo	1.700.000.000,00	1.700.000.000,00	1.800.000.000,00	1.800.000.000,00
	APLICACIÓN DEL FINANCIAMIENTO	2.834.662.875,34	2.829.915.647,66	5.101.972.244,64	5.067.962.134,28
96	Amortización de la Deuda Pública	2.112.928.935,77	2.112.825.420,64	3.596.310.952,77	3.577.379.710,58
97	Pasivo Circulante	69.435.400,02	69.434.900,02	51.545.676,63	51.544.876,63
98	Obligaciones por Ventas Anticipadas de Petróleo	576.163.325,68	576.163.325,68	1.355.144.683,50	1.355.144.683,52
99	Otros Pasivos	76.135.213,87	71.492.001,32	98.970.931,74	83.892.863,55
	SUPERAVIT / DEFICIT DE FINANCIAMIENTO	7.038.281.699,06	5.161.098.588,43	7.656.543.969,23	6.962.663.717,77
	SUPERAVIT / DEFICIT PRESUPUESTARIO	0,00	102.286.392,47	0,00	625.950.816,91

FUENTE: Ministerio de Finanzas del Ecuador. Sistema Integrado de Administración Financiera (e SIGEF)

ELABORADO: Propia

El Estado de Ejecución Presupuestaria, que precede corresponde a los años 2013 y 2014; se encuentra presentada en forma consolidada con la información de las entidades del gobierno central no financiero.

SUBSECRETARIA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

ESTADO DE RESULTADOS

Del 1 de enero al 31 de diciembre 2014

CÓDIGO	DENOMINACIÓN	Ejercicio Fiscal 2013 CONSOLIDADO	Ejercicio Fiscal 2014 CONSOLIDADO
	RESULTADO DE EXPLOTACION	238.654.832,37	201.734.697,60
624	Venta de Bienes y Servicios	238.841.321,77	201.820.971,25
62401	Ventas de Derivados de Petróleo	2.277.823,02	138.511,97
62402	Ventas de Productos y Materiales	82.220.078,65	31.986.839,41
62403	Ventas no Industriales	154.266.307,19	169.627.037,38
62404	Ventas de Desechos y Residuos	77.112,91	68.582,49
638	Menos : Costo de Ventas	187.210,40	86.273,65
63802	Costo de Ventas de Productos y Materiales	187.210,40	86.273,65
624	Exportaciones de Petróleo Crudo	721,00	0,00
62435	Exportaciones de Petróleo Crudo	721,00	0,00
	RESULTADO DE OPERACIÓN	-4.569.864.748,02	-3.825.913.437,18
621	Impuestos	13.736.132.800,54	14.497.666.170,76
62101	Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	3.779.634.238,15	4.112.416.770,87
62102	Impuesto Sobre la Propiedad	260.147.008,45	268.626.330,91
62103	Impuesto al Consumo de Bienes y Servicios	755.922.211,13	804.991.912,32
62104	Impuesto al Valor Agregado	6.115.083.403,94	6.439.730.117,81
62105	Impuesto sobre el Comercio Internacional	1.342.044.720,50	1.377.749.473,50
62106	Impuesto a la Actividad Hidrocarburífera	94.583.228,56	77.207.651,53
62107	Impuestos Diversos	1.388.717.989,81	1.416.943.913,82
623	Tasas y Contribuciones	1.239.466.564,38	1.259.906.623,33
62301	Tasas Generales	698.468.861,38	695.995.771,26
62302	Tasas Portuarias y Aeroportuarias	143.362.027,46	148.024.146,81
62303	Tasas por Derechos	100.838.086,91	91.363.868,42
62304	Contribuciones	296.797.588,63	324.522.836,84
631	Menos: Gastos en Inversiones Públicas	3.503.108.577,08	2.480.175.245,95
63151	Inversiones de Desarrollo Social	1.262.734.204,02	802.491.529,69
63152	Inversiones en Actividades de Fomento	109.616.347,41	167.729.582,92
63153	Inversiones en Bienes Nacionales de Uso Público	2.099.333.924,06	1.453.489.832,82
63154	Inversiones en Existencias	31424101,59	56.464.300,52
633	Menos: Gastos en Remuneraciones	7.897.128.004,82	8.359.090.633,69
63301	Remuneraciones Básicas	4.440.632.327,17	4.651.529.869,00
63302	Remuneraciones Complementarias	615.534.589,33	651.529.174,70
63303	Remuneraciones Compensatorias	305.382.037,10	282.698.691,95
63304	Subsidios	22.319.561,88	17.501.980,68
63305	Remuneraciones Temporales	1.260.740.447,72	1.470.134.538,22
63306	Aportes Patronales a la Seguridad Social	1.169.807.440,19	1.230.860.926,06
63307	Indemnizaciones	82.711.601,43	54.835.453,08
634	Menos: Gastos en Bienes y Servicios de Consumo	7.950.451.432,03	8.476.138.604,40
63401	Servicios Básicos	145.920.397,76	184.419.622,88
63402	Servicios Generales	560.125.758,46	724.502.822,60
63403	Traslados, Instalaciones, Viáticos y Subsistencias	163.095.024,83	197.961.128,85
63404	Instalación, Mantenimiento y Reparaciones	191.791.180,01	235.443.689,94
63405	Arrendamientos de Bienes	61.405.869,69	72.080.429,50
63406	Contratación de Estudios e Investigaciones	197.662.210,89	247.890.256,77

63407	Gastos en Informática	31.139.194,16	46.713.074,27
63408	Bienes de Uso y Consumo Corriente	6.580.003.052,82	6.749.074.174,10
63410	Materiales y Equipos para la Defensa y Seguridad Pública	9.192.114,51	5.941.935,46
63445	Bienes Muebles no Depreciables	9.259.663,89	11.117.714,20
63446	Bienes Biológicos no Depreciables	151.869,09	145.144,01
63447	Gastos en Intangibles	705.095,92	848.611,82
635	Menos: Gastos Financieros y Otros	123.284.097,69	184.186.249,45
63501	Impuestos, Tasas y Contribuciones	12.223.146,08	9.690.004,71
63504	Seguros, Costos Financieros y Otros Gastos	110.789.722,08	174.078.061,20
63505	Dietas	271.229,53	418.183,54
637	Menos: Obligaciones no Reconocidas ni Pagadas en Ejercicios Anteriores	71.492.001,32	83.895.497,78
63799	Obligaciones no Reconocidas ni Pagadas en Ejercicios Anteriores	71.492.001,32	83.895.497,78
	TRANSFERENCIAS NETAS	2.788.932.426,39	1.570.723.722,31
626	Transferencias Recibidas	10.170.772.778,13	9.633.698.765,76
62602	Donaciones Corrientes del Sector Privado Interno	19.538.837,82	9.461.281,22
62603	Donaciones Corrientes del Sector Externo	14.232.980,86	144.037,73
62604	Aportes y Participaciones Corrientes del Sector Público	24.376.514,21	10.617.744,04
62607	Participaciones Corrientes de la Fuente Fiscal del Presupuesto del Gobierno Central en los Ingresos	228.767.570,64	42.993.448,97
62608	Participaciones Corrientes de los Entes Públicos en los Ingresos Petroleros	5.330.166.008,85	6.240.803.524,96
62622	Donaciones de Capital del Sector Privado Interno	5.177.722,53	4.706.275,57
62623	Donaciones de Capital del Sector Externo	14.168.815,09	23.178.460,47
62624	Aportes y Participaciones de Capital del Sector Público	26.432.099,03	7.215.601,05
62627	Participaciones de Capital de la Fuente Fiscal del Presupuesto del Gobierno Central en los Ingresos	1.146.132.932,05	1.355.144.683,53
62628	Participaciones de Capital de los Entes Financieros en los Ingresos Petroleros	37.921.229,39	14.867.713,11
62631	Participaciones de los Ingresos de Capital de la Fuente Fiscal del Presupuesto General del Estado	3.323.858.067,66	1.924.565.995,11
636	Menos; Transferencias Entregadas	7.381.840.351,74	8.062.975.043,45
63601	Transferencias Corrientes al Sector Público	114.359.800,82	209.459.191,51
63602	Transferencias Corrientes al Sector Privado Interno	358.964.382,19	356.750.071,26
63603	Transferencias Corrientes al Sector Externo	12.506.805,59	32.775.138,56
63605	Subsidios	1.029.907.007,80	863.781.847,10
63606	Aportes y Participaciones Corrientes al Régimen Seccional Autónomo	10.031.883,24	61.864.445,03
63609	Por Participaciones Corrientes de los Entes Públicos, Privados en Ingresos Pre asignados	101.300.268,51	107.108.802,73
63610	Transferencias para Inversión al Sector Público	1.529.895.119,94	1.334.216.774,49
63611	Donaciones de Inversión al Sector Privado Interno	164.465.262,30	200.684.908,28
63613	Transferencias y Donaciones de Inversión al Sector Externo	6.792.892,06	22.644.602,10
63614	Aportes y Participaciones al Sector Público	27.004.112,72	7.215.601,05
63615	Subsidios e Incentivo Económico de Inversión	6.430.540,82	4.784.833,55
63618	Por Participaciones de Capital de los Entes Públicos y Privados en los Ingresos Petroleros	1.783.523,21	0,00
63619	Por Participaciones para Inversión de los Entes Públicos y Privados en Ingresos Preasignados	39.998,61	996.954.018,58
63621	Transferencias de Capital al Sector Público	378.653.341,31	14.395.453,91
63622	Transferencias de Capital al Sector Privado Interno	14.359.674,00	0,00
63624	Participaciones de Capital al Sector Público	0,00	3.046.891.575,35
63626	Aportes y Participaciones para Capital e Inversión al Régimen Seccional Autónomo	2.894.957.686,51	0,00
63629	Preasignaciones de Capital del Sector Público	0,00	248.143.705,30
63630	Transferencias de Capital por Reintegros del IVA	221.824.756,11	555.304.074,65
63631	Transferencias Corrientes a la Seguridad Social	508.563.296,00	0,00
	RESULTADO FINANCIERO	-765.497.641,14	-963.285.399,41
625	Rentas de Inversiones y Otros	417.953.245,43	425.445.608,91
62501	Rentas de Inversiones	46.385.479,30	51.678.725,34
62502	Rentas de Arrendamientos de Bienes	26.243.289,53	23.921.237,24
62503	Intereses por Mora	123.054.974,47	134.816.130,83

62504	Multas	222.269.502,13	215.029.515,50
635	Menos: Gastos Financieros y Otros	1.183.450.886,57	1.388.731.008,32
63502	Intereses y Otros Cargos Deuda Pública Interna	58.651.225,25	56.390.906,16
63503	Intereses y Otros Cargos Deuda Pública Externa	639.710.567,62	703.730.472,16
63507	Intereses, Descuentos, Comisiones y Otros Cargos en Títulos y Valores	472.848.067,03	628.608.341,74
63508	Costos Financieros por Venta Anticipada de Petróleo	11.643.871,12	0,00
63509	Gastos Financieros por Disminución	597.155,55	1.288,26
	OTROS INGRESOS Y GASTOS	-264.320.596,82	723.794.426,12
624	Venta de Bienes y Servicios	9.341.182,29	4.889.290,08
62421	Ventas de Bienes Muebles de Administración	2.865.960,67	3.420.456,98
62423	Ventas de Inmuebles de Administración	6.257.911,56	1.411.843,50
62425	Ventas de Bienes Biológicos de Administración	217.310,06	56.989,60
638	Menos: Costo de Ventas y Diferidos	4.813.667,14	2.503.707,05
63821	Costo de Ventas de Bienes Muebles de Administración	504.985,55	400.322,33
63823	Costo de Ventas de Inmuebles de Administración	4.214.281,96	2.100.952,03
63825	Costo de Ventas de Bienes Biológicos de Administración	94.399,63	2.432,69
638	Menos: Depreciaciones, Amortizaciones y Otros	378.401.613,86	392.776.420,98
63851	Depreciación Bienes de Administración	217.131.052,67	305.607.360,30
63852	Depreciación Bienes de Inversión	2.438.756,33	10.664.900,85
63854	Amortización de Incobrables	158.681.610,14	76.262.064,60
63892	Costo de Pérdidas en Existencias	0,00	27,35
63893	Costo de Pérdidas en Bienes de L D	150.194,72	242.067,88
625	Rentas de Inversiones y Otros	106.002.861,43	192.505.105,74
62521	Garantías y Fianzas	5.573.162,37	3.910.158,37
62522	Indemnizaciones y Valores no Reclamados	10.662.755,01	16.847.534,54
62523	Remates de Bienes y Especies	749.217,85	1.740.092,37
62524	Otros Ingresos no Clasificados	88.860.861,93	167.092.460,38
62525	Ingresos por Chatarrización	156.864,27	2.914.860,08
629	Actualizaciones y Ajustes de Ingresos	723.246.251,67	2.996.377.114,99
62951	Actualización de Activos	565.243.260,15	739.813.305,44
62952	Ajustes de Ejercicios Anteriores	158.002.991,52	2.248.334.002,64
62953	Actualización Pasivo Deuda Pública		8.229.806,91
639	Menos: Actualizaciones y Ajustes de Gastos	719.695.611,21	2.074.696.956,66
63951	Actualización de Pasivos	1.874.857,90	35.011.376,65
63952	Actualización del Patrimonio	251.841.500,49	1.724.479.163,56
63953	Ajustes de Ejercicios Anteriores	465.979.252,82	315.206.416,45
	RESULTADO DEL EJERCICIO	-2.572.095.727,22	-2.292.945.990,56

FUENTE: Sistema Integrado de Administración Financiera e- SIGEF / Sistema Global de Consolidación e-SIGEF

ELABORADO: Propia

De este análisis comparativo de los Estados Financieros se desprende que existen brechas debido a que al momento de recibir la información el Ministerio de Finanzas, por parte de las entidades del sector público no financiero existen distorsiones como falta de recaudación de los ingresos, no realización de ajustes, falta de aplicación de las disposiciones de cierre y apertura de los ejercicios fiscales.

Por esta razón cuando no se pueden superar estas diferencias, el Ministerio de Finanzas procede a no consolidar esa información en los Estados Financieros con la respectiva nota a los mismos y la comunicación a la Contraloría General del Estado.

Considero que esta no es una solución, el Ente Rector de las finanzas públicas debería poner en consideración la aplicación obligatoria del Sistema de Administración de las Finanzas Públicas e-SIGEF para todas las entidades del sector público no financiero.

Así como en el caso de los “Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) y para las empresas públicas, tal y como lo realiza actualmente como es el caso del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato y el Gobierno Provincial de Loja.”¹¹³

De igual manera podemos citar a las cinco Empresas Públicas que se encuentran a la fecha aplicando el e-SIGEF: Empresa Pública de Desarrollo Estratégico Ecuador Estratégico EP; Empresa pública de Televisión y Radio del Ecuador EP RTV Ecuador; Empresa Pública de Parques Urbanos y Espacios Públicos EP; Empresa Nacional Minera ENAMI EP; y, Empresa Pública de Correos del Ecuador CDE EP.”¹¹⁴

3.2 Estructura y contenido de los Estados Financieros

Con este análisis inicial se continua con el proceso de revisión y reestructuración del plan de cuentas, que es mediante el cual se realizará la contabilización y posterior obtención de los Estados Financieros; para lo cual se procederá a su aplicación conforme a la NICSP, la misma que en su parte pertinente “Estructura ilustrativa de los Estados Financieros”¹¹⁵, nos guía con los componentes y requisitos mínimos de presentación, también describe partidas adicionales que pueden presentarse en las notas.

En la cabecera se debe especificar “la entidad que informa a nivel de gobierno central o país”¹¹⁶, que incluirá información de todas sus entidades económicas que incluye a las entidades controladoras y sus entidades controladas; en las normas emitidas por el

¹¹³ Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Socialización del Cierre del año 2015 y Apertura del Ejercicio 2016”, Listado de Entidades que operan en el e-SIGEF, (Quito, diciembre de 2015).

¹¹⁴ *Ibíd.*, Ministerio de Finanzas, (Quito, diciembre de 2015).

¹¹⁵ Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público”, Octubre de 2014, 63 en inglés, ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de la Universidad de Zaragoza, España en marzo del 2015 y se reproduce con permiso del IFAC, Título original en inglés: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, ISBN number: 978-1-60815-192-9.

¹¹⁶ *Ibíd.*, 64

Ministerio de Finanzas del Ecuador se les define como “Unidades de Administración Financiera (UDAF), y sus Entidades Operativas Desconcentradas (EOD)”¹¹⁷.

Es importante tener claro estos conceptos que pueden causar confusión al momento de determinar la entidad que debe informar o consolidar los Estados Financieros a nivel de país. Con estos antecedentes podemos concluir que en Ecuador la entidad que informa es el Ministerio de Finanzas, quien realizará sus Estados Financieros con información de las instituciones del Gobierno Central, que incluirá a las empresas públicas y gobiernos autónomos descentralizados conforme se especifica en la NICSP 6.

De igual forma se debe realizar una revisión, adecuación y establecimiento de políticas contables a ser aplicadas conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al sector público.

Este trabajo en conjunto con todos los involucrados de cada área de la entidad que informa, propiciará que se cumpla con otro de los requisitos de la presentación de los Estados Financieros, el adjuntar un extracto de las políticas contables aplicadas para la preparación de los Estados Financieros bajo NICSP.

También se presentará una declaratoria de que los Estados Financieros cumplen con las NICSP bajo el criterio del devengado, o “base contable de acumulación (o devengo)”¹¹⁸. Así como que la base de medición de los bienes de larga duración “se aplica bajo el costo histórico ajustado por la revaluación de los activos.”¹¹⁹

Se informará que los Balances han sido preparados bajo el principio de “negocio en marcha”¹²⁰

Esta estructuración considero que es adecuada aplicarla conforme lo indican las NICSP, debido a que establece adecuadamente y paso a paso la presentación de los Estados Financieros para el sector público.

¹¹⁷ Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Instructivo de Funciones y perfiles del Sistema de Administración Financiera e-SIGEF para entidades del sector público. (Quito: Ministerio de Finanzas), 2012, 3.

¹¹⁸ *Ibíd.* 83.

¹¹⁹ *Ibíd.* 83.

¹²⁰ *Ibíd.*, 83 Empresa Pública (Government Business Enterprise), es una entidad que reúne todas las características siguientes: a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre; b) se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad; c) en el curso normal de su actividad vende bienes y presta servicios, a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos; d) no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (distinta de compras de productos en condiciones de independencia); y, e) es controlada por una entidad del sector público.

3.3 Caso de Estudio

Luego del análisis realizado, considero que es de suma importancia que se realice la convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad en los siguientes casos:

Aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo:

Conforme se puede apreciar en el cuadro comparativo de los Estados Financieros correspondientes a los años 2013 y 2014, constituye el 50% los Bienes de Larga Duración y sus bienes sujetos a control con relación al total de los Activos del Estado, los mismos que se encuentran actualmente contabilizados en forma incorrecta debido a que estos no han aplicado el registro pertinente al ser considerados como gastos y no como activos, por la falta de una normativa contable que haga que las entidades se enmarquen en un solo estilo de contabilidad.

No se encuentran correctamente aplicada la depreciación de sus activos y la amortización de los bienes intangibles, al no tener la norma que indique cuál será su proceso a seguir, es por esto que la distorsión en la presentación de los balances es alta.

Se continúa manteniendo bienes para la baja o bienes que se encuentran totalmente depreciados a su valor histórico, lo cual propende a que la información se encuentre presentada en sus balances de forma distorsionada.

Al analizar los Bienes de Larga Duración y Bienes Sujetos a Control Administrativo considerados conforme a la NICSP 17 como Propiedad, Planta y Equipo se requiere que se incorporen en el Catálogo de Cuentas del Sector Público las siguientes cuentas: Bienes de Infraestructura¹²¹ y Bienes Concesionados¹²² conjuntamente con sus cuentas de Depreciación Acumulada.

Con esta incorporación nos permitirá realizar la adecuada contabilización de los Bienes de Larga Duración y presentar adecuadamente su registro como inversión y no como gasto.

Otro concepto importante que se debe incluir es el de Activo Intangible, el mismo que actualmente no tiene incorporado el tratamiento contable a seguir, y este se debe

¹²¹ Bienes de Infraestructura, comprenden los bienes destinado al uso público o a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad.

¹²² Bienes concesionados, comprenden los bienes de uso público que el concesionario construye o al que realiza una mejora, mediante un contrato de concesión de servicios y cuyo objetivo es proporcionar servicios a la comunidad.

manejar conforme se estipula en la Norma Internacional de Contabilidad NICSP No 31 Activos Intangibles.

Bienes Intangibles, que actualmente no se encuentran incorporados en la normativa, y que son aquellos bienes identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, que pueden ser adquiridos o generados internamente por la entidad; se clasifican por su vida útil finita e infinita, por lo tanto los bienes de vida útil finita se amortizan y los de vida útil infinita no.

Además es indudable el trabajo en equipo “equipo multidisciplinario” que incorpora el trabajo en conjunto entre el área financiera y el área administrativa, claro con la consideración de la segregación de funciones pero en donde del trabajo de un área depende la otra y las dos áreas son corresponsables para el adecuado registro de los activos; por lo cual es imprescindible que se coordine el trabajo a realizarse y que este no quede sólo a nivel de letra muerta.

Cuenta de Análisis: Propiedades, Planta y Equipo (P.P.E.)

Afectación Contable		Detalle	Instancia del Registro	Documento de respaldo
Cuenta a Debitar	Cuenta a Acreditar			
1.2.5	2.1.1 2.2.1	Adquisiciones de bienes con contraprestación distintas del arrendamiento financiero.	Con la Recepción del bien	Recibo conforme- Factura - Contrato
1.2.5	2.1.1 2.2.1	Adquisiciones de bienes con contraprestación mediante arrendamiento financiero.	Con la Recepción del bien	Recibo conforme - Factura - Contrato de arrendamiento financiero
1.2.5	4.6.1	Adquisiciones de bienes sin contraprestación.	Con la Recepción del bien	Recibo Conforme - Contrato
1.2.5	2.1.1 2.1.2 4.6.1	Adquisición de bienes con precio simbólico.	Con la Recepción del bien	Recibo Conforme conformado y valorizado y/o documento de respaldo análogo

1.2.5	2.1.9	Adquisiciones de bienes sin contraprestación con condicionamiento.	Con la Recepción del bien	Contrato - Escritura de dominio - Factura
1.2.5	2.1.1	Mejoras incorporadas a una Propiedad, Planta y Equipo (P.P.E) existente que aumenta su valor, su vida útil y/o su capacidad de servicio.	Con la finalización de la obra de mejora	Factura o Documento equivalente - Recibo Conforme
5.1.2	2.1.1	Mantenimiento regular de una P.P.E.	Con la efectiva prestación del servicio de mantenimiento	Factura o Documento equivalente
1.2.5.99	1.2.5.01 1.1.4 2.1.1 2.2.1	Inicio y avances de obras en curso destinadas al uso por parte de la entidad.	Al iniciarse la obra Según avance de obra	Ficha de Inventarios - Certificado de avance de obra
1.2.5	5.1.1 5.1.2 5.1.3 5.1.4	Afectación de Resultados al Avance de una Obra en Curso.	Según avance de obra	Certificado de avance de obra
5.2.1	2.1.1 2.2.1	Afectación a Resultados de los costos por préstamos.	Periódicamente y según el devengamiento de los costos del préstamo	Contrato de préstamo - Documentación bancaria
1.2.5	2.1.1 2.2.1	Capitalización del costo de un préstamo a la construcción de un bien.	Periódicamente y según el devengamiento de los costos del préstamo	Contrato de préstamo - Documentación bancaria
1.2.5.01	1.2.5.99	Finalización de una obra destinada a Uso.	Con la finalización de obra	Certificado de avance de obra
1.2.5	2.1.1 2.2.1	Adquisición de semovientes destinados a uso.	Con la recepción del semoviente	Fractura o documento equivalente - Recibo Conforme
1.2.5.01	1.2.5.03	Nacimiento de Semovientes destinados a uso.	Con el nacimiento del semoviente	Certificado de avance de Activo biológico - Ficha Inventario

1.2.5	2.1.1 2.2.1	Entrenamiento de Semovientes para uso.	Con el entrenamiento y según el grado de avance del mismo	Certificado de avance de entrenamiento - Factura o documento equivalente
1.2.5.01	1.2.5.99	Finalización de entrenamiento y acondicionamiento de semovientes para uso.	Al finalizar el entrenamiento y hallarse en condiciones de ser utilizado	Certificado de avance de entrenamiento - Factura o documento equivalente
1.2.5	4.5.9	Identificación y/o reconocimiento de Bienes Históricos y Culturales susceptibles de medición fiable.	Con la identificación y/o reconocimiento de los bienes	Documentación interna - Inventario
1.2.5	1.1.4	Desafectación de un inventario para el uso.	Con el cambio de destino	Papeles de trabajo - Documentación interna
1.2.5	1.1.3 1.2.3	P.P.E. aportados a la constitución o ampliación del capital entidad pública, privada o externa.	Con la recepción del aporte	Contrato de constitución - Recibo o documento equivalente
1.2.5	3.1.5	Disposición transitoria: Identificación de bienes destinados a uso no contabilizados durante el período de transición (Mayo 2014 a Ene 2016)	Con la identificación e inventario del bien	Inventario - Documentación interna
Baja de Activos				
1.1.4	1.2.5	Desafectación del uso con destino a venta de una P.P.E.	Con la desafectación del uso del bien	Decreto-Ley Política Contable
1.2.5.01 1.2.5.04	1.2.5.99	Finalización de una obra destinada a Uso.	Con la finalización de obra	Certificado de avance de obra

1.2.5.01.99	1.2.5.01	Baja de una P. P.E por consumo total de la vida útil estimada y desafectación de uso.	Con la baja y retiro del bien	Documentación interna Política Contable
5.1.5	1.2.5	Baja de una P.P.E. por siniestros no previstos.	Con el siniestro o deterioro acelerado	Documentación Interna
1.2.6	1.2.5	Entrega en concesión una P.P.E.	Con la entrega de los bienes en Concesión	Contrato de concesión
1.2.5.02	1.2.5.01	Afectación de bienes como Propiedades de Inversión.	Con la suscripción del contrato de alquiler o el cambio de destino del bien	Documentación Interna
1.2.5.02	1.2.5.01	Reclasificación como Propiedades de Inversión de terrenos sin afectación específica.	Con la identificación del bien o al verificarse la ausencia de afectación	Documentación interna - Inventario
1.2.5.99	1.2.5.01	Rechazo en el ejercicio del precio de adquisición de un bien bajo arrendamiento financiero al final del contrato.	Al concluir el arrendamiento, con la decisión de no adquirir la propiedad	Contrato de arrendamiento financiero
		Cierre del Proceso Contable		
5.1.4	1.2.5	Medición primaria de una P.P.E. a Costo Histórico neto de Depreciaciones.	Al cierre del período contable	Papeles de trabajo - Documentación externa - Manual de políticas
1.2.5	3.1.3	Medición primaria positiva por Método del Reavalúo.	Al practicar el reavalúo por primera vez y/o con posterioridad	Papeles de trabajo - Documentación externa - Manual de políticas - Informe Técnico

5.1.4	1.2.5	Medición primaria negativa por Método del Reavalúo.	Al practicar el reavalúo por primera vez y/o con posterioridad	Papeles de trabajo - Documentación externa - Manual de políticas - Informe Técnico
1.2.5	4.9.2	Reversión de consumos de P.P.E. (Depreciaciones).	Con las nuevas estimaciones	Papeles de trabajo - Documentación externa - Manual de políticas
3.1.3 5.1.4	1.2.5	Reversión de una medición primaria positiva por Método del Reavalúo.	Al volver a practicar un reavalúo con posterioridad	Papeles de trabajo - Documentación externa - Manual de políticas - Informe Técnico
1.2.5	3.1.3 4.9.9	Reversión de una medición primaria negativa por Método del Reavalúo	Al volver a practicar un reavalúo con posterioridad	Papeles de trabajo - Documentación externa - Manual de políticas - Informe Técnico
5.1.5	1.2.5	Medición secundaria de Activos del Rubro: Desvalorización.	Al detectarse la desvalorización por medición u otras evidencias	Papeles de trabajo - Documentación externa - Listas de Precios de Proveedores
1.2.5	4.9.3	Reversión de desvalorizaciones de Activos del Rubro.	Al detectarse la reversión de la desvalorización por medición u otras evidencias	Papeles de trabajo - Documentación externa - Listas de Precios de Proveedores

A continuación se presenta la afectación Patrimonial en el Estado de Situación Financiero, una vez se efectúe la aplicación de las NICSP 17:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA - CONSOLIDADO
AFECCIÓN PATRIMONIAL A PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

CODIGO	DENOMINACIÓN	Año Fiscal 2013	Año Fiscal 2014	%
	ACTIVOS	43.922.576.432,61	49.495.823.311,12	48%
	CORRIENTE	5.829.734.570,67	7.554.884.899,75	
111	Disponibilidades	1.891.086.881,29	2.181.646.194,69	
	LARGO PLAZO	23.629.637.733,13	23.993.425.077,18	
	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	8.870.715.428,35	9.779.167.141,39	
125	Bienes No Concesionados	7.630.373.473,02	9.286.424.206,17	
12501	Bienes Muebles	2.849.750.206,40	3.404.334.540,62	
12502	Bienes Inmuebles	6.502.339.222,63	6.599.153.424,06	
12503	Bienes Biológicos	6.573.825,05	8.631.908,06	
12597	Revaluaciones	3.052.149.389,21	3.230.060.593,45	7%
12598	Perdidas por Deterioro	1.907.593.368,26	2.018.787.870,91	4%
12599	(-) Depreciación Acumulada	1.728.289.781,06	1.936.968.389,11	
142	Bienes de Producción	3.019.152,16	2.367.928,92	
144	Bienes de Proyectos	624.281.858,51	201.080.968,51	
145	Bienes en Programas	573.126.735,17	226.023.515,75	
146	INMOBILIAR-Bienes Inmuebles	33.172.296,72	33.172.296,72	
147	Bienes de Administración Recibidas	6.741.912,77	30.098.225,32	
15	INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS	5.826.392.636,83	8.411.744.068,76	
151	Inversiones en Obras en Procesos	2.417.286.036,63	3.816.574.156,09	
152	Inversiones en Programas en Ejecución	3.409.106.600,20	4.595.169.912,67	
	OTROS	-233.903.936,37	-243.397.875,96	
125	Inversiones Diferidas	69.996.596,92	74.798.789,17	
126	Inversiones no Recuperables	-1.068.546.102,07	-1.141.055.865,09	
131	Existencia para Consumo Corriente	763.294.039,52	821.480.664,47	
133	Inversiones en Productos en Proceso	1.351.529,26	1.378.535,49	
	PASIVOS	39.170.458.593,89	46.182.324.007,19	
	CORRIENTE	5.528.340.583,36	7.398.700.528,59	
	LARGO PLAZO	28.244.021.572,79	32.940.714.710,09	
	OTROS	5.398.096.437,74	5.842.908.768,51	
	PATRIMONIO	4.752.117.838,72	890.953.858,85	
	PATRIMONIO ACUMULADO	7.324.213.565,94	3.183.899.849,41	
611	Patrimonio Público	-172.293.318,85	14.998.418.991,46	
618	Resultados de Ejercicios	7.528.825.750,62	-10.570.388.947,36	
619	(-) Disminución Patrimonial	-32.318.865,83	-1.244.130.194,69	
61994	(-) Disminución Propiedad, Planta y Equipo	26.585.463,81	1.238.369.349,30	
	RESULTADO DEL EJERCICIO VIGENTE	-2.572.095.727,22	-2.292.945.990,56	
	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	43.922.576.432,61	49.495.823.311,12	
911	Cuentas de Orden Deudoras	19.885.182.102,11	22.775.392.894,06	
921	Cuentas de Orden Acreedoras	19.885.182.102,11	22.775.392.894,06	

FUENTE: Sistema Integrado de Administración Financiera eSIGEF

ELABORADO: Propia

3.4 Efectos tributarios de la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Los estados financieros preparados bajo NICSP, buscan reflejar en forma razonable, la realidad económica de las entidades del sector público, para lo cual se debe principalmente realizar la convergencia hacia las siguientes:

NICSP 1: Presentación de Estados Financieros

NICSP 17: Propiedad, planta y equipo

NIC 23: Ingresos sin contraprestación

NICSP 25: Beneficios empleados

NICSP 31: Activos Intangibles

En el Ecuador en la actualidad no se aplican estas Normas Internacionales de Contabilidad en el sector público, debido a la falta de establecimiento de los lineamientos a seguir, por lo cual existe incertidumbre con respecto a cómo se va a manejar contablemente la convergencia y aplicación de las NICSP, ya que no ha existido pronunciamiento alguno por parte del Ministerio de Finanzas, existe desfases entre las normas emitidas por el ente rector y las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al sector público.

En la etapa de convergencia en la aplicación de las NICSP el principal impacto tributario se enfocará en el patrimonio de las entidades del sector público; esto, porque dentro de las normas se establecen cambios para la presentación de las cuentas y en la revelación de los activos o propiedad, planta y equipo.

Con respecto al registro de los ingresos, se vuelve al concepto de aplicación de los ingresos precobrados y a su devengamiento conforme se cumplen los plazos establecidos en los contratos respectivos.

Es por esto que a pesar de que no existe una afectación tributaria debido a que las Entidades e Instituciones del Estado se encuentran exentas del pago del Impuesto a la Renta conforme lo estipula la Ley de Régimen Tributario Interno, la afectación patrimonial por la depuración y transparencia en la información incide directamente a nivel macro es decir como Estado en el retorno de los impuestos debido a que cada institución conoce cual es la recaudación de ingresos, la misma que es registrada aplicando el método del devengado, sean estos por ingresos preasignados así como los de autogestión, es aquí donde se origina el cambio debido a que cada institución busca la forma de comprar y vender o prestar servicios compitiendo con el sector privado y de esta forma dinamizan la economía del Estado.

De igual forma esto lo pueden realizar debido a que cuentan con información oportuna y fidedigna que les permite tomar decisiones de inversión o de venta de Propiedad, Planta y Equipo, para obtener capital de trabajo no solo de préstamos sino por la optimización de sus propios recursos, incorporando el ahorro para los tiempos de emergencia.

Es por esto que se vuelve a ratificar la importancia de la depuración de la Cuenta Propiedad, Planta y Equipo (Actualmente consta como Bienes de Larga Duración), lo cual fue tomado como caso de estudio en esta tesis, por representar el 50% del total de los Activos del Estado ya que al realizar el reavalúo de los Muebles y Enseres, Vehículos, Edificios, Maquinarias, Semovientes y de los Bienes Históricos y Culturales se pudo determinar que los Balances Consolidados del Estado reflejarían una incidencia del 3% del total de los Activos una vez que se realiza la aplicación de la revaluación y del deterioro.

Por lo cual se ratifica nuevamente la imperiosa necesidad de la aplicación de una normativa homogénea que permita tomar decisiones oportunas y que el Estado cumpla con su razón de ser lograr la satisfacción de los ciudadanos.

Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

Como resultado de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público que buscan transparentar, sincerar las cuentas en los Estados Financieros y tener una contabilidad gubernamental integral que maneja un solo lenguaje, con normas homogéneas, con una mayor transparencia fiscal, proporcionando estados financieros con información precisa y oportuna, comparables, dando a esta un valor agregado, seguridad en la rendición de cuentas, incrementando la confianza en las entidades nacionales y extranjeras, para un mejor crecimiento económico.

Por lo cual mientras más objetiva sea la aplicación de las NICSP y se realice la convergencia a las mismas se conseguirá el objetivo primordial que es el de transparentar la información contable de las entidades del sector público.

Falta de incorporación de normativa por parte del Ente Rector de las Finanzas Públicas (Ministerio de Finanzas). Se encuentra en el análisis de brechas entre las Normas Ecuatorianas de Contabilidad Gubernamental y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y formulación de una estrategia de convergencia.

El Ministerio de Finanzas, aún no se ha pronunciado con respecto a su actuación en el proceso de la aplicación de las NICSP con el fin de mantener consistencia entre los dos organismos de control, manifestándose la necesidad imperiosa de que se establezca quienes son los que deben ejecutar el control de la aplicación de las NIIF a nivel de las Empresas públicas y se establezca cual es la entidad que debe realizar el control de la aplicación de las NICSP.

No se ha establecido que Organismos estarán encargados de ejecutar el control de la aplicación de las NIIF para las Empresas Públicas y de las NICSP para las entidades que conforman el Gobierno Central y los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Las experiencias de otros países de la región en la aplicación de NICSP deben ser acogidas por parte del Ministerio de Finanzas en su proceso de convergencia.

Del análisis realizado se determina que existe falta de recaudación de los ingresos sean estos tributarios o no tributarios, por lo que se debe realizar el control de la recaudación aplicando el principio del devengado, que implica la contabilización independiente de su real recaudación.

Existe falta de incorporación de normativa que es necesaria para su aplicación sea esta mediante acuerdo ministerial por medio del Ente Rector que es el Ministerio de Finanzas, la creación de las cuentas contables para Bienes de Infraestructura, Bienes Concesionados y Bienes Intangibles, que permita realizar la correcta contabilización de la inversión del Estado ecuatoriano y que no se presente como gasto así como que permita la aplicación de la amortización.

La normativa tributaria ecuatoriana no genera efectos tributarios para el sector público, su aplicación es sólo informativa. La aplicación de las NICSP no genera efectos tributarios sino patrimoniales.

Se determina que existe falta de control más continuo a través de sus procedimientos determinativos por parte de la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas), con el fin de que las entidades del sector público realicen una correcta aplicación de la normativa tributaria, aprovechando las ventajas de la facturación electrónica y la restricción de la aplicación de especies valoradas tan sólo para el Registro Civil y para el Ministerio de Relaciones Exteriores y si el caso lo amerita realizar una reforma a la legislación tributaria con el objetivo de actualizar las leyes que permitan optimizar la aplicación y concordancia con las normas internacionales de contabilidad aplicadas al sector público.

Se determinó que aún está en proceso de licitación el nuevo sistema informático integrado o integrador, el mismo que es de vital importancia ya que es necesario que el mismo, permita identificar las cuentas y subcuentas, las bases contables y las fiscales de las diferentes partidas, de tal forma que, se pueda cumplir con los objetivos contables y fiscales y facilite las conciliaciones correspondientes.

No se ha concretado la contratación para el diseño y desarrollo del Sistema Integrador, siendo este un punto primordial para la aplicación de las NICSP.

La capacitación y financiamiento por parte de organismos internacionales (BID, BM, ONU), son indispensables para llevar a cabo el proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público.

Es necesario que el personal de las diferentes áreas financieras y administrativas de las entidades del sector público y que serán responsables de la aplicación de las NICSP, se encuentre capacitado continuamente y sean los que luego realicen una participación activa en la reformulación de las normas a ser aplicadas lo que conllevará a una retroalimentación continua y a que seamos actores del cambio y no solo cumplidores de aplicación de normativa.

Recomendaciones

Contar con un respaldo normativo que se encuentre plasmado en un documento oficial sea este a través de la Ley, Acuerdos, Decretos, Resoluciones, Ordenanzas, Manuales y Políticas Contables; así como, con el compromiso administrativo, jurídico, político y el financiamiento por parte del gobierno ecuatoriano.

Optimizar la aplicación del principio del Devengado, el mismo que ya se encuentra establecido en la normativa contable ecuatoriana, constituyéndose una ventaja para nuestro país.

Realizar una extensiva y continua capacitación de las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al sector público, seleccionando al personal del área financiera y administrativa idóneo, suficiente y calificado para su correcta aplicación, para lo cual se deben formar los equipos líderes de capacitación que acrediten conocimientos sólidos y permitan calificar a nuevo personal de las diferentes entidades del sector público.

Establecer la entidad que estará a cargo de la aplicación de la normativa, el ente que realizará el control y seguimiento de las NICSP tanto para las entidades públicas como para las empresas públicas con el fin de que se implemente un proceso de retroalimentación iniciando con la capacitación, la participación de los involucrados, el seguimiento y evaluación de resultados, debido a que a pesar de que se encuentre definida la aplicación de las NICSP aún no se encuentra establecido una metodología a seguir, lo que crea un vacío en su aplicación.

Diseñar un Sistema informático (software), adecuado a las necesidades internas del Ecuador y que cumplan con el objetivo de la convergencia hacia la implementación, adopción o adaptación de la NICSP a la realidad ecuatoriana.

Implementar la socialización y participación del personal involucrado de las entidades públicas por parte del ente rector de las finanzas públicas de Ecuador a través de su página web; lo cual permitirá que las entidades se auto capaciten, remitan sus casos de aplicación específicos, sus inquietudes, comentarios, solicitudes de reformas a la normativa.

Bibliografía

- Audidores y Asesores Gerenciales, “Normas Internacionales de Información Financiera”. Disponible en www.smsecuador.ec.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. “Guía Rápida IFRS 2014”. Madrid: Departamento de Comunicación, Imagen Corporativa y Business support, 2014.
- Díaz, Vicente O., “Tratado de Tributación”, en *Política y Economía Tributaria*, volumen 1.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público”. Madrid: Grupo de Investigación Gespública de la Universidad de Zaragoza, 2014.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Adopción por primera vez de causación internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público”, enero de 2015.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Una mirada más cercana a Costa Rica: Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público NICSP Adopción y Experiencia”, mayo, 2014.
- Hansen-holm, María Teresa “y otros”, *NIIF teoría y práctica Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*. Guayaquil: Distribuidora de Textos del Pacífico, 2009.
- IFAC, “Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas al Sector Público No 23: Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)”.
- IFAC.ORG., “Estructura del IASB. Diciembre de 2014”. Disponible en <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-December-2014.pdf>
- Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, *Informe de NIC&NEC en Ecuador*, 2008.
- Jorge, Zapata, *Análisis Práctico y Guía de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, 2010.
- León, Patricio y Marconi, Salvador, “La Contabilidad Nacional: Teoría y Método”. 3° Ed. Quito: ABYA YALA, 1999.

- Marshall, Dimock, "The Meaning of Scope in Public Administration". Gaus, John et al. *The Frontiers of Public Administration*. New York: Russell and Russell, 1967.
- Mersan, Carlos A., *Derecho Tributario*, 8° Ed. Asunción: Editora Litocolor, 1997.
- Ministerio de Finanzas, "Fortalecimiento del Sistema de Administración Financiera del Sector Público Ecuatoriano, e-SIGEF Fase III". Quito: diciembre de 2014.
- Ministerio de Finanzas, "Catálogo Fuentes de Financiamiento de Ingresos", 2005.
- Ministerio de Finanzas, "Clasificador presupuestario de Ingresos y Gastos del Sector Público", Septiembre de 2015.
- Ministerio de Finanzas, "Instructivo de Funciones y perfiles del Sistema de Administración Financiera e-SIGEF para entidades del sector público". Quito: Ministerio de Finanzas, 2012.
- Ministerio de Finanzas, "Fortalecimiento del Sistema de Administración Financiera del Sector Público Ecuatoriano, e-SIGEF Fase III-", Quito, diciembre de 2014.
- Mora Roa, Gustavo, "Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un enfoque histórico". Disponible en <http://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>
- Shidel, Ángel, "Concepto y especies de tributo", en Horacio A. García Belsulcedir., *Tratado de Tributación*. Tomo II. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Termes, Ferrany Cabezas, Ignacio, "Comentarios al documento el desarrollo de las normas contables internacionales del Sector Público "IFAC". Salvador, 2000.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Villegas, Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario".

Normativa:

- Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 498, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador, Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, Normas Técnicas de Control Interno, en Registro Oficial, No. 87 (Quito, 14 de diciembre de 2009).

Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No 242, de 29 de diciembre de 2007.

Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No. 463. Quito, 17 de noviembre de 2004.

Ecuador, “Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”. Decreto Ejecutivo 539, en Registro Oficial 407-3S.

Ecuador, Asamblea Nacional, Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Registro Oficial Suplemento No. 306 del 22 de octubre de 2010. Decreto Ejecutivo 489, Registro Oficial Suplemento No. 383 del 26 de noviembre de 2014.

Ecuador, Federación Nacional de Contadores Ecuatoriano. Resolución 07.08.09, en Registro Oficial No 291, del 5 de Octubre de 1999.

Ecuador, Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, publicadas en el R.O. 270 del 06 de septiembre de 1999.

Ecuador. Superintendencia de Compañías. Resolución No. 08.G.DSC, Quito, 20 de noviembre de 2008.

Ecuador. Superintendencia de Compañías. Resolución No. 06.Q.ICL.004, (Quito, 21 de agosto del 2006), Registro Oficial, No. 348, Quito: 4 de septiembre 2006.

Ecuador. Superintendencia de Compañías. Resolución No. ADM08199, Quito, 03 de julio del 2008.

Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre de 2008, Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. Circular NAC-DGERCGC11-00143. R.O. 442 del 06 de mayo de 2011.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas. Circular NAC-DGECCGC12-00009, publicado en el R.O. No. 718 del 06 de junio del 2012.

Ecuador, Ley Orgánica de Empresas Públicas, en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre de 2009.

Ecuador, Ministerio de Finanzas, Normativa de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería. Acuerdo Ministerial 447. Año 2011.

Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Manual de Contabilidad Gubernamental”, Acuerdo Ministerial 326 del 19 de septiembre de 2006, promulgado en el Registro Oficial 368 del 02 de octubre del 2006,

Ecuador, Ministerio de Finanzas, Acuerdo 182, Registro Oficial, N° 249. Quito, 22 de enero de 2001.

Ecuador, Ministerio de Finanzas, Oficio Circular No MINFIN-SP-2014-001. Quito, 08 de enero de 2014.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas, SRI, “Resolución NAC-DGERCGC14-00157: Organismos y entidades públicas deben emitir comprobantes de venta únicamente a través de mensajes de datos y firmados electrónicamente”, Registro Oficial, No. 215, 31 de marzo de 2014.

Ecuador, Ministerio de Finanzas, “Acuerdo Ministerial 444”; publicado en el Registro Oficial 259 del 24 de enero de 2008.

Ecuador, Código Tributario. Quito, Ediciones Legales, 2009.

Ecuador, Federación Nacional de Contadores Ecuatoriano, Edición Especial No. 4 del Registro Oficial del 18 de septiembre del 2002.

Costa Rica, Asamblea Legislativa, “Ley N° 8131” de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, 18 de septiembre del 2001, Publicado en la Gaceta N° 198 de 16 de octubre del 2001.

Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto.

Colombia, Contaduría General de la Nación, Ley 131, Resolución 400.

Otras fuentes

Palladino, Carmen, “Principales desafíos en la implementación de las NICSP” (Taller de Contabilidad Gubernamental, Costa Rica, 2013). Disponible en www.youtube.com/watch?v=-AgYv5NKf78.

Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, 23, a, ed., Edición del tricentenario, en línea. Madrid: Espasa, 2014.

Ecuador. Ministerio de Finanzas. Diapositivas del Evento Crecer 2015. Visto el 22 de agosto de 2015.