

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN,
REVELACIÓN CONTABLE Y PRESENTACIÓN DEL DETERIORO DE LOS
ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO EN EL ENTE TERRITORIAL DEL
ORDEN MUNICIPAL, SEGÚN LA NICSP 26, CASO REFERENCIAL MUNICIPIO
DE LA UNIÓN, VALLE DEL CAUCA.

MICHEL ANDREA HERRERA RAMÍREZ
YENNY MARCELA AYALA DUQUE

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO CONTADURÍA PÚBLICA
CARTAGO, VALLE DEL CAUCA

2017

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN,
REVELACIÓN CONTABLE Y PRESENTACIÓN DEL DETERIORO DE LOS
ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO EN EL ENTE TERRITORIAL DEL
ORDEN MUNICIPAL, SEGÚN LA NICSP 26, CASO REFERENCIAL MUNICIPIO
DE LA UNIÓN, VALLE DEL CAUCA.

MICHEL ANDREA HERRERA RAMÍREZ
YENNY MARCELA AYALA DUQUE

PROYECTO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

ASESOR
WHILSON ALBERTO GARCÍA LEÓN
Economista Industrial y Especialista en Finanzas

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO CONTADURÍA PÚBLICA
CARTAGO, VALLE DEL CAUCA

2017

AGRADECIMIENTOS

Primeramente, a Dios, por darnos toda la capacidad intelectual y física en nuestro proceso de formación, a nuestros padres y hermano(a) s, por el apoyo, motivación y amor brindado para la culminación de este proceso de formación profesional, ellos son la mayor motivación para lograr este objetivo.

Expresamos nuestro agradecimiento a nuestro programa académico y sede de la universidad del valle que nos acogió durante este proceso de formación profesional, a todo el cuerpo de docentes que nos proporcionaron durante el pregrado las bases teóricas y prácticas necesarias para nuestra profesión.

Por último, agradecemos enormemente a nuestro asesor, por brindarnos sus conocimientos, ser un apoyo incondicional, ser un gran guía en el desarrollo del presente trabajo de grado.

DEDICATORIA

La culminación del pregrado es un logro lo queremos dedicar especialmente a nuestros padres, por el gran apoyo incondicional y esfuerzo que realizaron, para permitirnos alcanzar uno de los objetivos proyectados, que no solo es del estudiante como tal si no de ellos, lo que somos es gracias a todo lo que ellos hacen para que seamos mejores cada día, también a nuestros hermanos(a) que apoyaron en cada momento de este proceso de formación académica; a cada uno de los profesores que con gran empeño y dedicación demostraron su pasión por la profesión contable, siendo participes en la construcción y desarrollo del conocimiento contable, formando Contadores Públicos íntegros y con principios éticos, para formar los mejores profesionales de la Universidad del Valle – Sede Cartago.

TABLA DE CONTENIDO

| | Pág |
|--|-----|
| AGRADECIMIENTOS..... | 3 |
| RESUMEN..... | 9 |
| ABSTRAC..... | 11 |
| INTRODUCCIÓN..... | 13 |
| 1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN..... | 18 |
| 2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA..... | 30 |
| 2.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA..... | 30 |
| 2.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA..... | 33 |
| 2.3 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA..... | 36 |
| 2.4 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA..... | 37 |
| 3. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN..... | 39 |
| 3.1 OBJETIVO GENERAL..... | 39 |
| 3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICO..... | 39 |
| 4. JUSTIFICACIÓN..... | 40 |
| 5. MARCO REFERENCIAL..... | 44 |
| 5.1 MARCO TEÓRICO..... | 44 |
| 5.1.1 CONTABILIDAD PÚBLICA..... | 45 |
| 5.1.3 RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN CONTABLE..... | 63 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 5.1.4 | ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO | 73 |
| 5.1.5 | DETERIORO DE LOS ACTIVOS | 74 |
| 5.2. | MARCO CONCEPTUAL | 76 |
| 5.2 | MARCO CONTEXTUAL | 88 |
| 5.3 | MARCO LEGAL | 98 |
| 6. | ASPECTOS METODOLÓGICOS..... | 102 |
| 6.2 | TIPO DE INVESTIGACIÓN | 102 |
| 6.3 | MÉTODO DE INVESTIGACIÓN | 104 |
| 6.4 | POBLACIÓN Y MUESTRA..... | 104 |
| 6.5 | TÉCNICAS O INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN | 105 |
| 6.6 | TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS..... | 106 |
| 6.7 | FUENTES DE INFORMACIÓN..... | 106 |
| | DESARROLLO DE LA MONOGRAFIA..... | 109 |
| | CONCLUSIONES | 211 |
| | BIBLIOGRAFIA..... | 215 |
| | CIBERGRAFÍA..... | 217 |

LISTA DE TABLAS

| | Pág |
|---------------------------------------|-----|
| Tabla 1 Cálculo del valor en uso..... | 206 |

LISTA DE FIGURAS

| | Pág |
|---|-----|
| Figura 1. Clasificación Entidades Públicas. | 62 |
| Figura 2. Entidades de Gobierno | 87 |
| Figura 3 Régimen de Contabilidad Pública | 110 |
| Figura 4: Algunos cambios en la convergencia a NICSP | 116 |
| Figura 5 Marcos normativos..... | 119 |
| Figura 6 Flujo informativo para determinar criterios y políticas. | 137 |
| Figura 7 Clasificación de los activos | 141 |
| Figura 8 Ejemplo de propiedad planta y equipo..... | 144 |
| Figura 9 Reconocimiento de propiedad, planta y equipo | 148 |
| Figura 10 Procedimiento para el conocimiento de la PPE. | 154 |
| Figura 11 Medición de los inventarios..... | 158 |
| Figura 12 Medición de propiedad planta y equipo | 160 |
| Figura 13 Medición de las propiedades de inversión. | 162 |
| Figura 14: Información para destacar en las notas a los estados financieros..... | 173 |
| Figura 15 Partidas adicionales de los activos | 179 |
| Figura 16: Tipo de Activos que poseen los entes territoriales y entidades del Sector Público territorial. | 189 |
| Figura 17. Elementos para un buen registro de activos generadores de efectivo | 191 |
| Figura 18. Requerimientos de aplicación para registros de Activos..... | 197 |
| Figura 19. Reconocimiento del Deterioro..... | 198 |

RESUMEN

La monografía aplicada que se presenta lleva por título “Propuesta metodológica para el reconocimiento, medición, revelación contable y presentación del deterioro de los activos generadores de efectivo en el ente territorial del orden municipal, según la NICSP 26, caso referencial municipio de la Unión, Valle del Cauca”, dicho estudio, se establece como una investigación de carácter analítica y descriptiva, basado en el método deductivo y el analítico. Planteado y formulando el problema, los investigadores presentan tres grandes objetivos los cuales se desarrollan en el documento que se presenta.

El primer objetivo corresponde al tema en el cual se establece el estado de arte y el marco conceptual, las bases teóricas y definición de las unidades generadores de efectivo que pueden presentar deterioro o indicios del mismo en su valor en los entes territoriales.

El segundo corresponde a la determinación de los criterios y políticas contables según la norma internacional contable del sector público en el procedimiento de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos generadores de efectivo.

El tercero delinea un instructivo tipo guía, que contiene las técnicas que se pueden emplear para el reconocimiento, medición y la estimación del valor de uso de una unidad generadora de efectivo bajo el nuevo marco normativo para el sector público territorial.

Finalmente la monografía termina presentando las conclusiones, donde se destaca que aún los entes territoriales no han dado aplicabilidad a los procedimientos que la norma NICSP 26 ha establecido para los activos generadores de efectivo en los entes territoriales.

Palabras claves: Activos generadores de efectivo, deterioro, estimación del valor, NICSP 26.

ABSTRAC

The applied monograph that is presented is entitled "methodological proposal for the recognition, measuring, accounting exposure and presentation of the impairment of the assets cash generating in the territorial collectivity of the municipal order according to NICSP 26, referential case municipality of La Unión, Valle del Cauca", this study, is established as an analytical, descriptive, and exploratory research, based on the deductive method and the analytical. Raised and formulated the problem, the researchers have raised three great objectives which are developed in the document presented.

The first objective corresponds to the topic in which is established the state of the art and the conceptual framework, the theoretical bases and definition of the cash generating units which may present impairment or indications of it in its value in the territorial collectivity.

The second corresponds to the determination of the criteria and accounting policies according to the international accounting standard of the public sector in the recognition procedure, measuring, exposure and presentation of the assets cash generating.

The third is outlined an instructive like a guide, which contains techniques that can be employed for the estimation of the value of a cash generator unity under the new regulatory framework for the territorial public sector.

Finally, the monograph ends by presenting the conclusions where it stands out that even the territorial collectivities haven't given applicability to the procedures that the standard NICSP 26 has established for the assets cash generating of the territorial collectivity.

Key words: Assets cash generating, impairment, estimation of the value, IPSAS 26.

INTRODUCCIÓN

La NICSP 26, Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36, Deterioro del Valor de Activos, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la norma contable para el sector público emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 36, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

La Norma proporciona requerimientos para la identificación de activos que pueden haber deteriorado su valor, la comprobación del deterioro del valor de activos generadores de efectivo y de las unidades generadoras de efectivo y la contabilización de pérdidas por deterioro del valor y la reversión de esas pérdidas; basándose principalmente en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

Un activo generador de efectivo es un activo mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. La Norma no trata del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Los requerimientos para la comprobación del deterioro del valor, la contabilización de las pérdidas por deterioro y la reversión de esas pérdidas para los activos no generadores de efectivo se proporcionan en la NICSP 21¹, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo. La Norma

¹ IFAC. Deterioro del Valor de Los Activos No Generadores de Efectivo NICSP 21

y la NICSP 21 requieren que las entidades revelen los criterios desarrollados para distinguir los activos generadores de efectivo y los activos no generadores de efectivo.

Para el caso colombiano, el señor Contador General de la Nación, el Doctor Pedro Luis Bohórquez Ramírez, quien lidera en Colombia los desarrollos en el campo contable del país y, en particular, los procesos de transición hacia los estándares globales regidos por NICSP, manifiesta lo siguiente:

“Con el fin de mejorar la calidad de la información contable objeto de consolidación que por mandato constitucional y de la Ley le compete a la Contaduría General de la Nación (CGN), tanto de entidades nacionales como territoriales, se ha venido realizando una cruzada nacional con las contralorías departamentales y la nacional, un proceso de culturización y democratización de la contabilidad pública. Adicionalmente, con el cambio que se realizará próximamente de mandatarios territoriales, se ha propuesto al alto gobierno generar escenarios de capacitación de los nuevos gerentes públicos, con el fin de que la información contable les sea un instrumento clave de gerencia pública”, comenta el Doctor Bohórquez y agrega “la situación contable del país actualmente muestra un escenario donde hay un mejor reporte de información, pero aún falta mucho por recorrer para mejorar en cuanto a calidad y oportunidad, razón por la cual la entidad a mi cargo viene desarrollando y ejecutando a lo largo y ancho del país con las entidades contables públicas un ambicioso plan de culturización y capacitación contable”.

En cuanto a lo que tiene que ver con los principales retos en la implementación de NICSP, para el caso colombiano, el Contador General de la Nación, afirmó: “En este proceso la Contaduría General de la Nación, es una de las entidades líder para la convergencia a nivel latinoamericano; está realizando seminarios talleres de capacitación, que contribuyen a cambiar los paradigmas existentes sobre normas contables en el sector público. Este cambio de normatividad tendrá impactos a nivel de revelaciones, registros, mediciones, presentación de estados financieros y por su puesto en materia de transparencia, homogenización de la información contable y adicionalmente mejoría en la rendición de cuentas, elementos claves para un sector público alineado con prácticas líderes internacionales para el sector público”.

Frente a la base de causación, el doctor Bohórquez comenta: “Colombia tiene una ventaja y es que la misma se viene utilizando desde la Normatividad Local que ha expedido la CGN, con la implementación del Plan General de Contabilidad Pública, desde 1996. De igual manera, desde el 2007 se incorporaron criterios de reconocimiento, medición y revelación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP que estaban vigentes en ese momento y que a la fecha son un paquete de 38 normas.”

Teniendo como referente las posturas y apreciaciones mencionadas por parte del señor contador general de la Nación, los investigadores proponen el desarrollo de un documento de tipo aplicado, en el cual recogiendo los elementos fundamentales de la norma NIC SP 26, exploran la aplicación del procedimiento para la revelación, medición, registro y presentación del deterioro de los activos generadores de efectivo por parte de los entes territoriales.

La monografía se desarrolla en tres grandes capítulos, siendo el primero de ellos el encargado de hacer un recorrido teórico sobre los diversos componentes y subcomponentes de lo que es la norma, los procedimientos y el manejo de los activos generadores en los entes territoriales, en el segundo capítulo los autores abordan de manera didáctica y sobre lo establecido en la NICSP los elementos para determinar los criterios y políticas contables según la norma internacional contable del sector público en el procedimiento de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos generadores de efectivo en el sector central municipal de la Unión Valle del Cauca y en el tercero, y dado que hasta la fecha no se ha avanzado en la implementación efectiva de la norma, mediante un instructivo tipo guía, se esbozan las técnicas que se podrán emplear para la estimación del valor de uso de una unidad generadora de efectivo bajo el nuevo marco normativo para el sector público territorial.

El documento de je expresa una serie de conclusiones sobre los diversos procedimientos de aplicación para revelar, medir, registrar y presentar los resultados en el tratamiento del deterioro de los activos generadores de efectivo, así mismo, se hace manifiesto, que, hasta la fecha de presentación de este trabajo consultivo, los entes del orden municipal aún se encuentran en una fase de stand bay, esto implica que no han iniciado la aplicación de los procedimientos y no se han establecido los aspectos metodológicos para dar inicio al proceso de aplicación de las normas de información contable aplicadas al sector público en general.

El presente trabajo se deja como punto de partida y consulta para estudiantes en fase de construir el trabajo de grado como un referente y a partir de lo planteado ir mejorando las posturas y desarrollos plasmados en el documento final.

1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

La contabilidad en las entidades del sector público en ciertos casos, no le dan la importancia que se merece y un alto porcentaje atrevido más no confirmado de un 75% de los mandatarios actuales poca importancia y relevancia dan a la contabilidad pues sus mayores intereses se centran en los presupuestos públicos, por otro lado, por parte de los profesionales del área contable poco se interesan por el campo de la contabilidad aplicada al sector público como tal. El no centrarse en la contabilidad pública, viene dando como resultado la presentación de información dispersa en tanto a los temas financieros y contables de los entes territoriales y esto se evidencia obviamente en las observaciones que continuamente realizan los entes de control a las entidades públicas, donde muchos de ellos no tienen un soporte para garantizar algunas falencias en sus manejos, por esta razón adentrarse en el mundo de la normatividad pública en pleno proceso de convergencia a normas internacionales puede ser todo un reto, pues la normativa actual maneja muchos criterios dispares lo cual ha impedido tener una homogenización en la contabilidad y la propuesta que tiene la normatividad internacional es empezar implantar y mejorar los criterios para que la contabilidad sea uniforme conforme a los estándares internacionales donde uno de sus objetivos es tener una información contable y financiera homogénea .

El desarrollo de la investigación se inició con la búsqueda de información precedente sobre el proceso de modernización de la regulación contable pública en el contexto de la implementación de las normas internacionales de contabilidad del sector público en Colombia, se encontraron algunos pronunciamientos y marcos de

referencia de la regulación emitida acerca de la transición a estándares internacionales.

El Contador General de la Nación Pedro Luis Bohórquez Ramírez en su artículo en la revista emitida por la contaduría general de la nación el 1 de marzo de 2016, titulado “Contabilidad pública para la modernización del estado.”, hace énfasis a los múltiples de beneficios que se pueden obtener con la convergencia a normas contables internacionales, con lo que se pretende mejorar la calidad, la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público con excepción de las empresas públicas las cuales están bajo la regulación de las NIIF. En este proceso de globalización se busca homogenizar la información financiera cumpliendo con los elementos necesarios de competitividad y buen gobierno, proporcionando un ambiente de confianza, generando estabilidad y mejorando la rendición de cuentas con el objetivo de combatir la corrupción fomentando la cultura de transparencia y prácticas óptimas.

En el documento citado², la modernización de las prácticas contables del sector público es un gran avance que genera un valor estratégico direccionando hacia la nueva arquitectura financiera internacional, la Contaduría General de la Nación incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, mediante la resolución 533 de 2015 el nuevo marco normativo para las entidades de gobierno basado en las NICSP; con el cual se busca la consolidación de la información financiera gubernamental en el balance general de la nación.

²Bohórquez, Pedro Luis. (2016). Contabilidad pública para la modernización del estado. Revista Día del Contador. V.11. Contaduría General de la Nación. Pág. 5.

En el proceso de investigación se referencia el artículo de la Especialista líder en administración financiera, Banco Mundial, Xiomara A. Morel,³ denominado “Avances y desafíos en el camino hacia la modernización contable del sector público”, 2016, donde reconoce el camino hacia la modernización de las prácticas contables y la nueva regulación vigente, las entidades del gobierno están en el proceso de aplicación y transición, esta convergencia a la globalización contable que se empezó a implementar en el país presento indicios de los cambios estructurales a enfrentar, a partir de esto la regulación nacional reconoció la divergencia entre algunos contextos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos con los estándares internacionales, en el proceso de consolidación de un sistema nacional de contabilidad alineado con las normas internacionales en el sector público y privado.

Para Morel uno de los temas que resulta novedoso y que requieren de estudio en la implementación de las normas internacionales del sector público NICSP, por las diferencias conceptuales bajo las cuales se estaban reconociendo el deterioro de los activos, el régimen de contabilidad pública no hace referencia de forma implícita al concepto de deterioro, el termino más cercano a este es el de provisiones en el cual no se hace una distinción clara y concreta entre las provisiones para activos generadores y no generadores de efectivo. Es un tema de análisis que requiere de ajustes a los procedimientos contables para la aplicación de los estándares internacionales.

³MOREL, Xiomara A. (2016). Avances y desafíos en el camino hacia la modernización contable del sector público. Revista Día del Contador. V.11. Contaduría General de la Nación. Pág. 6.

Antecedentes de tipo histórico regulatorio

Los NICSP son emitidos por la Federación Internacional de Contadores – IFAC - por intermedio del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB⁴ que reemplazo en el año 2004 al Comité del Sector Público PSC⁵.

El IPSASB fue creado para operar el interés del Estado, el cual debe entenderse como el que busca el interés general, con clara orientación a sectores sociales; que difiere del concepto “interés público” al que hace referencia el IASB para el sector privado (a los grupos de interés que participan en el mercado de valores).

El IPSASB es un organismo independiente y con gran autonomía, que busca la convergencia de los estándares del sector público con los emitidos para el sector privado, aunque dicho organismo es consciente que a pesar de la importancia de esta convergencia, en algunos casos es necesario construir normas separadas para asuntos básicos de sector público, que no han sido abordados en forma integral por las NIC específicas, como por ejemplo la naturaleza de la entidad pública presentadora de información y los principios de reconocimiento del ingreso fiscal.

El objetivo de la entidad emisora es desarrollar programas destinados a mejorar en el sector público, la administración financiera y la rendición de cuentas, que incluyen el desarrollo y la aceptación de los estándares.

⁴International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB. [En línea] [citado el 23 de agosto del 2016]. Disponible en: <https://www.ipsasb.org/>.

⁵Public Sector Committee. [En línea]. [citado el 23 de agosto del 2016]. Disponible en: <https://www.ifac.org/>

El IPSASB está conformado por 15 miembros nombrados de la IFAC, pero dos de ellos podrán ser de otros organismos que no pertenezcan a la IFAC, sus integrantes son expertos en contabilidad del sector público, miembros de organismos emisores y profesionales de gran prestigio, experiencia y conocimiento.

El IPSASB cuenta con la participación de importantes organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, la Organización de las Naciones Unidas, la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica, el Banco de Desarrollo Asiático, entre otras.

Estándar emitido.

El estándar emitido se denomina Estándares o Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP (IPSAS)⁶, que se viene desarrollando mediante la adaptación al contexto del sector público de las NIC-NIIF emitidos por el IASB, por consiguiente, están basados en el Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros IASB, constituyéndose en la referencia apropiada para los usuarios de las NICSP.

Al desarrollar las NICSP, el organismo emisor toma en consideración y aplica los pronunciamientos emitidos por el IASB; las autoridades reguladoras del país; las instituciones profesionales contables; y otras organizaciones interesadas en la presentación de información financiera y en la contabilidad y auditoría del sector público.

⁶ International Public Sector Accounting Standards IPSAS. [en línea]. [citado el 18 de agosto del 2016]. Disponible en: <https://www.ipsasb.org/>

Colombia y las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público.

El Contador General de la Nación por atribuciones que le confiere el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, la Ley 298 del 23 de julio de 1996 y el Decreto 143 de 2004, tiene como función uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables para el sector público que deben regir en el país.

Castillo expresa que “a partir del 2006, la Contaduría General de la Nación CGN empieza a concretar un trabajo que venía desarrollando desde el año 2003, relacionado con la revisión del Plan General de Contabilidad Pública PGCP para compararlo con las 21 normas expedidas hasta ese momento (31 a la fecha) por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB y determinar, a partir de allí, los elementos comunes y diferenciadores que le permitieran ajustar lo que fuera pertinente en el PGCP.”

Cita Castillo que en la justificación del proyecto ‘Armonización a Estándares Internacionales de Contaduría Pública: La Experiencia de la Contaduría General de la Nación’ “Uno de los objetivos de la CGN es ajustar las normas de contabilidad pública a estándares internacionales con el fin de ‘mejorar la calidad de la información contable y estadística pública reportada por los entes para suministrar una información razonable y socialmente útil’, contribuyendo al mismo tiempo con la transparencia fiscal y un adecuado manejo de los recursos públicos”

Expresa Castillo⁷que, de este trabajo realizado, la CGN presenta las siguientes conclusiones: “1. Que las normas contables públicas de Colombia se ajustan significativamente a los parámetros que en este sentido expide la IPSASB. 2. Que las normas contables locales han desarrollado algunos temas propios de la contabilidad estatal y hasta el momento no han sido considerados en el proceso de normalización contable internacional. 3. Que las normas internacionales del sector público han sido tomadas de aquellas que expide la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el sector privado”-IASB.

En uso de tal mandato, La Contaduría General de la Nación, luego de los cambios producto de dicho trabajo y como resultado de otros análisis sobre las normas técnicas de contabilidad pública, incorporó criterios armonizados con las Normas Internacionales de Contabilidad Pública que aplican al sector público, mediante resolución 222 de julio 5 del 2006, por medio de la cual adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, la cual inicia su aplicación a partir del 1 de enero del 2007; resolución que fue derogada por la 354 de septiembre 5 de 2007, una vez se analizaron y evaluaron la pertinencia de las inquietudes presentadas, haciéndose necesario atender la modificación de algunos aspectos del régimen adoptado por la 222 del 2006.

Se establece en ambas resoluciones que el Régimen de Contabilidad Pública RCP está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública PGCP (incluye el marco conceptual y la estructura y descripciones de las diferentes clases que conforman los estados contables), el Manual de Procedimientos(contiene el

⁷Castillo, Iván Jesús (2009). El modelo contable público colombiano: entre la integración práctica y la desintegración normativa. Revista No. 39 Pág. 101-148.

catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables) y la Doctrina Contable Pública (conformada por los conceptos de carácter vinculante emitidos por el Contador General de la Nación).

El RCP contiene la regulación contable pública de tipo general (contenida en el PGCP) y de tipo específico (contenida en el manual de procedimientos y en la doctrina contable pública). Desde el punto de vista estructural, afirma Castillo (2009, 119) que no se presentó cambio de modelo al continuar la metodología lógico - deductiva en la construcción del Marco Conceptual.

El ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública aparece en el artículo 5 de la citada ley, el cual establece que es para los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También se aplica a los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado; los fondos de origen presupuestal; las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las cuales la participación de sector público sea igual o superior al 50% del capital social; las empresas de servicios públicos domiciliarios, sean oficiales o mixtas, esta últimas con inversión directa o indirecta igual o superior al 50% del capital social.

En el citado artículo se exceptúa de dicha aplicación las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo recursos públicos, de manera temporal o permanente, tales como los Fondos de Fomento, las Cámaras de Comercio y las Cajas de Compensación Familiar, así como las Sociedades de Economía Mixta y las que se le asimilen, en las que la participación del sector público sea inferior al 50% del capital social.

Como resultado de una revisión estructural de la metodología de construcción del marco conceptual y las normas técnicas, para incorporar criterios armonizados con los Estándares Internacionales de Contabilidad que aplican al sector público, se expidió igualmente la resolución 355 de septiembre 5 del 2007 donde se adoptó el Plan General de Contabilidad Pública versión 2007.1, y la resolución 356 de la citada fecha que adoptó el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que están integrados por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables, todos ellos correspondientes a la versión 2007.1.

Las Resoluciones 355 y 356 del 2007 fueron modificadas por la Resolución 669 del 2008. La Resolución 356 en su contexto hace referencia a la adopción de un manual de procedimientos, dicha resolución fue objeto de ajustes con modificaciones y adiciones a través de las Resoluciones 145, 146, 205, 557 y 558 de 2008.

No obstante, al no darse los cambios en el modelo contable, afirma en su pronunciamiento el doctor Castillo, “El nuevo Régimen contable público (RCP) introduce a través de los nuevos articulados algunos ajustes producto de la armonización desde el marco conceptual, y especialmente en las normas técnicas y, como consecuencia de ello, en el catálogo de cuentas”, señalando para los funcionarios del sector público responsable de producir la información contable algunos cambios importantes.

La Contaduría General de la Nación, tal como se expresa en los considerandos de la Resolución 222 del 2006, ha venido realizando revisiones de tipo estructural en cuanto a la metodología de construcción del marco conceptual y el establecimiento y afinamiento de las normas técnicas, con el propósito de ir incorporando criterios

armonizados con los Estándares Internacionales de Contabilidad que aplican al sector público.

La revisión de estas normas permite conocer el verdadero nivel de armonización que se establece en las mismas, término de armonización que es opuesto al término estandarización, pues implica reconciliación de puntos de vista diferentes, lo cual es un enfoque más práctico, pues se convierte en un asunto de mejor comunicación de información, en forma tal que se pueda interpretar y comprender internacionalmente. La armonización consiste en reconocer tales particularidades nacionales e intenta en primer lugar reconciliarlas con los objetivos de otros países y en segundo lugar el de corregir o eliminar algunas de esas barreras con el fin de conseguir un grado aceptable de armonización; proceso de análisis de fondo que escapa a los objetivos del presente trabajo.

Señala Castillo que “El modelo contable en Colombia se desarrolla en una dirección que busca una integración en la información financiera (presupuestal- patrimonial – costos), pero con grandes tropiezos en el aspecto normativo, al existir diferentes entes públicos con funciones de normalización sobre la contabilidad y el presupuesto, lo cual genera inconvenientes en el proceso y hasta incoherencia en las normas expedidas”, tal como se puede apreciar en el artículo 354 de la Constitución Nacional de 1991.

Esta duplicación se observa cuando la Contaduría General de la Nación emplea asientos contables por partida doble y registros acumulativos(devengados), mientras la Contraloría General de la República consolida las cuentas públicas en valores de caja, lo cual hace inoportuno y difícil la evaluación del desempeño y la planificación del presupuesto. Esto sin contar que cada Superintendencia tiene su

propio plan único de cuentas (PUC), de acuerdo a sus necesidades de control y supervisión, configurándose en un híbrido de 15 esquemas contables diferentes que “navegan” entre algunas NIIF y los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lo anterior hace urgente una única metodología contable para el registro y la consolidación de la información, evitando también la duplicación de responsabilidades y permitiendo una mayor transparencia; sistema de contabilidad que debe ser incorporado al Sistema Integrado de Información Financiera SIIF del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para darle así mayor valor agregado a todo el sistema.

En síntesis, señala Castillo, el sistema contable público en Colombia debe procurar una mayor integración de los diferentes subsistemas (presupuestal, financiero – patrimonial que incluye el de previsión y control, y de costos) en lo regulatorio y en su operatividad, en donde se informe, en primer lugar, y de manera individual, sobre la situación en la que se encuentra el patrimonio, las finanzas y los resultados obtenidos por las diferentes entidades públicas en un periodo y, en segundo lugar, se dé cuenta, a través de procesos técnicos de consolidación sobre la situación de un grupo de entidades debidamente clasificadas desde el punto de vista económico y/o jurídico.

Este plan de cuentas permitirá una revisión del sistema actual para que cubra todas las necesidades en materia de gestión de las finanzas públicas, transacciones financieras y presupuesto, más aún si se busca consolidar la armonización con las normas internacionales de contabilidad, proceso que se adelanta desde la Contaduría General de la Nación.

Con la anterior información tomada como referentes, acerca de las implicaciones de la implementación del nuevo marco normativo no hay un estudio específico y consolidado con las mismas características de la investigación a realizar, haciendo muy importante e interesante esta propuesta investigativa que dé respuesta al planteamiento de la problemática.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

La contabilidad en las entidades del sector público se encuentra en el proceso de ajuste y en especial en la preparación del personal del área contable para que puedan asumir en su debido momento el proceso de la convergencia a los estándares internacionales, y con esto, la adopción del nuevo marco regulatorio, y es por eso que la Contaduría General de la Nación ha venido emitiendo parcialmente una serie de instructivos con el de ir colocando a tono a las entidades sobre los diversos aspectos que implicará el inicio del proceso de transición, a partir de la consideración del nuevo marco conceptual, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, catálogo general de cuentas y doctrina contable; en los cuales se evidencian cambios en algunos criterios para la realización de los ajustes pertinentes en la incorporación de la nueva regulación.

La propuesta por parte de la Contaduría General de la Nación para implementar el modelo de costo para la medición de la propiedad, planta y equipo, y los bienes de uso público, deja entrever desde los pronunciamientos que viene realizando que se debe acoger a los criterios fijados en la NICSP 21 y NICSP 26, para determinar los indicios de deterioro en estos. El nuevo marco normativo busca definir los criterios para visualizar la forma de cómo se ha de manejar el tratamiento del valor de uso o deterioro de los activos, criterio que afina el concepto financiero sobre los activos y reflejarlos posteriormente en los estados financieros de las entidades públicas territoriales, el cual se ha de diferenciar desde el procedimiento y revelación del

método que se venía utilizando para determinar si se realiza una valorización o una provisión al activo.

La NICSP presenta dos aspectos como norma, el primero corresponde al deterioro de los activos, enfocado hacia los generadores de flujo de efectivo NICSP 26 y la segunda, para los no generadores de efectivo NICSP 21; aunque el concepto de deterioro es general en ambas normas, se establecen métodos diferenciales para calcular el valor de uso de un activo, para que las entidades del sector público puedan desarrollar y aplicar procedimientos pertinentes para efectos de evaluar los indicios de deterioro en los activos reflejados en los estados financieros públicos.

Las entidades territoriales del orden municipal, aún no ingresan en la dinámica que conlleva el proceso de implementación de las normas internacionales para el sector público, aunque la contabilidad pública en Colombia no posee un tratamiento adecuado para el reconocimiento del deterioro del valor, las normas internacionales del sector público están dadas para reconocer el deterioro y le dan un proceso adecuado que mejora tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentadas por las entidades del sector público y ayuda a fomentar la cultura de transparencia en la rendición de cuentas.

Al no existir un referente metodológico claro definido por la Contaduría general de la nación, las posturas y pronunciamientos sobre la materia están dispersos y entre los diversos autores y contadores que en foros sobre la materia se han desarrollado a lo largo del país, no hay un consenso sobre el cómo desde la administración pública efectivamente ir abordando el tema. Así mismo, es bueno recordar que el desarrollo de los procesos contables difiere de ente a ente y al respecto la contaduría pública a nivel de los entes territoriales en Colombia, ha tratado con la

expedición de las diversas circulares ir afinando esos criterios y aplicaciones e ir reduciendo la disparidad de conceptos, además ha venido llamando a la unificación plena de los criterios y posturas acudiendo para esto a las charlas grupales con los funcionarios públicos y contadores responsables de la información contable y financiera de las entidades (en el 2015 se llevó a cabo un proceso masivo de socialización de los temas de las normas internacionales de contabilidad para el sector público con la presencia de 350 funcionarios del eje cafetero que se dieron cita en Expofuturo en la ciudad de Pereira, evento respaldado por las tres contraloría tanto municipales como departamentales), además la gran mayoría de los entes territoriales a excepción de las grandes capitales, vienen siendo dictaminados por la contraloría Municipal o departamental con dictamen negativo a sus estados financieros por cuanto allí no se revela plenamente toda la información contable del ente territorial (en el Caso del Municipio de Pereira, Dosquebradas y el propio Cartago, tiene a su haber dichos dictámenes negativos por parte de las contralorías respectivas).

Un alto número de entes territoriales (se puede afirmar que el 90% de los 1056 municipios) presentan dificultades en la identificación, registro, clasificación de las diversas cuentas contables y en especial las cuentas que ocupan los activos objeto de esta investigación, esta es una verdad revelada en informe de rendición de cuentas realizado por la Auditoria general en presentación en el auditorio de la universidad libre de la ciudad de Pereira.

Por lo anterior, la monografía aplicada que se pretende realizar como investigación y cuya orientación se direcciona sobre los criterios contables para los activos generadores de efectivos en el sector público bajo la aplicación de los estándares internacionales, es un paso importante a seguir e implica una búsqueda muy amplia

de los diversos pronunciamientos y postulados teóricos y conceptuales sobre la materia.

Dentro de los lineamientos está claro el objetivo de aproximarse a una propuesta a manera de guía, la cual sirve de consulta y estudio para los profesionales responsables de la contabilidad pública, y retomar de ésta, los lineamientos para que en el municipio de la Unión, Valle del Cauca, sea referente investigativo, en la aplicación de los criterios, políticas y demás procedimientos necesarios en el ciclo de actualización y puesta a tono las normas internacionales y con el ejercicio de referencia con el municipio de la Unión en el Valle del Cauca, aplicar los procedimientos necesarios hacia la convergencia a normas internacionales.

Se busca entonces, proyectar mediante este proceso, un desarrollo hacia la identificación de los criterios fijados por la norma y a partir de allí, establecer la forma efectiva de cómo el funcionario público del área contable aplica lo establecido en la norma, formalizando e instrumentando los procedimientos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos generadores de efectivo en los Estados Financieros del ente territorial correspondiente.

2.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

Los procesos llevados a cabo para el reconocimiento de pérdida del valor que maneja la contabilidad pública en Colombia, no permite hasta este momento, tener una homogenización de la información contable con respecto al reconocimiento y pérdida del valor de los activos generadores de efectivo; por lo cual el municipio como la Unión en el Valle del Cauca, deben acercarse como entidad pública, hacia el abordaje de la norma a través de los instrumentos normativos, la aplicación de la

regulación nacional y reconocer entonces la divergencia que existe entre algunos contextos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos con los estándares internacionales.

El tema del reconocimiento de pérdida del valor y los procesos contables y operativos que han de desarrollar las entidades territoriales, deben tener muy presente la condición de su estructura contable presupuestal, fiscal y financiera la regulación actual y la forma del manejo administrativo que se lleva y que ha de llevarse a partir del momento que la entidad territorial ingrese a esta exigencia, por cuanto se debe reconocer desde ahora las inmensas falencias en la información contable.

Uno de los aspectos negativos en este proceso, es que la cultura contable de los administradores públicos de turno es poca o nula en algunos casos y por otra, poco o nada apoyan la implementación de normas contables, por ser este tema técnico más no político para su administración y porque, de hecho, el ente regulador de la contabilidad pública no tiene los alcances sancionatorios necesarios y obligatorios para que un gestor público piense en lo contable y destine recursos para su fortalecimiento, de hecho en caso referido por el asesor como auditor contratista de la Contraloría Municipal de Pereira, advierte, que pese a los continuos dictámenes negativos a los Estados Financieros del Municipio de Pereira no ha habido forma de sanción al representante legal y menos al Secretario de Hacienda Municipal, a pesar de los continuos llamados y reportes de tal situación a la Contaduría General de la Nación.

Llevar hacia la contabilidad pública la aplicación de normas internacionales de información financiera cuyo propósito es mejorar la información como tal y que esta

sea considerada de valor para la toma de decisiones es una tarea quijotesca y que marca retos en cuanto a la manera de abordar dicha implementación y sobre todo, generar una cultura contable en los administradores públicos, situación que hoy no se tiene en nuestro medio.

Está la administración pública en mora de ingresar al campo de la normatividad internacional del sector, por cuanto el actual esquema no le ha permitido realizar un verdadero proceso para reconocer el deterioro, en parte porque no se han estructurado procesos operativos, contables y financieros adecuados que optimicen la calidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público.

Si no hay un verdadero propósito por parte de los principales responsables de la información en fomentar la cultura de transparencia y homogenización de la información contable y financiera en la rendición de cuentas; difícilmente se puedan lograr los resultados esperados, hay que separar la contabilidad y la información contable-financiera de los aspectos politiqueros y de verdadero interés del gobernante de turno, por esta razón se considera importante emprender el camino institucional hacia la identificación, medición y registro del deterioro de los activos generadores de efectivo bajo el modelo internacional, ya que para finalizar el año 2016 se debe haber dado totalmente la implementación a estándares internacionales, con la cual se espera mejorar los niveles de revelación y control de los bienes y del patrimonio público.

En este contexto, se está ante un escenario de discusión por la formulación y ejecución de los procedimientos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro de los activos generadores de efectivo en el sector

público (planteamiento que se hace para el municipio de la Unión, Valle del Cauca) de tal manera que permita evaluar la existencia de deterioro del valor del activo al final de cada periodo.

Dado lo anterior, la pregunta eje de la investigación se define en los siguientes términos:

¿Cómo metodológicamente han de aplicarse efectivamente los criterios y los procedimientos contables propios del sector público, que conducen al reconocimiento, medición, revelación contable y a la debida presentación en los estados financieros del deterioro de los activos generadores de efectivo, en las entidades territoriales del orden municipal según la NICSP 26?

2.3 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

- ¿La normatividad referida en los estándares internacionales de los activos generadores de efectivo para el sector público, responde a la evaluación de la existencia de deterioro del valor del activo y reconocerlo en los estados financieros al final de cada periodo para los entes territoriales acorde a su estructura?
- ¿Cuáles son los criterios y políticas contables que los entes territoriales deben considerar respecto al tratamiento de los activos generadores de efectivo, en los procedimientos propios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación en los estados financieros?

- ¿Cuáles han de ser las líneas metodológicas para el tratamiento que se le debe dar a los activos generadores de efectivo del sector público según los estándares internacionales?

2.4 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

La presente investigación bajo la modalidad monografía aplicada alusiva al procedimiento de reconocimiento, medición, presentación y revelación del deterioro de los activos generadores de efectivo propio de las entidades territoriales del orden municipal, se contextualiza a través de las siguientes delimitaciones cuyo propósito es ayudar a comprender e interpretar mejor su análisis.

- **Limites Espaciales de la investigación**

La investigación se centra en las características y condiciones que presenta el Municipio de la Unión, Valle del Cauca, como entidad pública territorial.

- **Limite Poblacional o Universo**

Corresponde a las entidades territoriales del orden municipal, tomando como referencia la información que arroja los estados financieros del municipio de la Unión, en el Valle del Cauca.

- **Límites Temporales de la Investigación**

La importancia del tema a investigar surge desde el momento que el gobierno nacional expide el Decreto la Ley 1314 de 2009, referido a la aplicación de las

normas internacionales, por lo tanto, se crea la necesidad que las entidades territoriales del orden municipal objeto de estudio, implemente o tenga presente desde esa panorámica, la aplicación de la norma internacional de contabilidad sector público conocida como NICSP, la cual se reglamentó a partir de la expedición del Decreto 533 de octubre del 2015.

- **Limites Conceptuales de la investigación**

La investigación se basará fundamentalmente en el nuevo marco conceptual para la preparación de información financiera, los procedimientos contables y la doctrina contable pública, desarrolladas con base a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

3. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

3.1 OBJETIVO GENERAL

Establecer a través de una guía metodológica la integración de los criterios contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro de los activos generadores de efectivo en la entidad territorial Municipio de la Unión Valle del Cauca, según la NICSP 26.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICO

- Presentar los principales aspectos que forma el marco conceptual referido a las unidades generadores de efectivo correspondiente a los entes territoriales.
- Identificar los elementos metodológicos definidos en los criterios y políticas contables según la norma internacional contable del sector público, en el procedimiento de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos generadores de efectivo en el sector central municipal de la Unión Valle del Cauca.
- Definir a partir de una guía, las técnicas que pueden emplearse para la estimación del valor de uso de una unidad generadora de efectivo bajo el nuevo marco normativo para el sector público territorial NICSP 26.

4. JUSTIFICACIÓN

La puesta en marcha de las Normas internacionales de información financiera para el sector público y en especial iniciar la aproximación del reconocimiento, medición, revelación contable y presentación del deterioro de los activos generadores de efectivo en las entidades territoriales del orden municipal según la NICSP 26, demanda para su desarrollo el conocimiento de los fundamentos contables que entrega las ciencias contables y administrativas que ampara la formación del contador público, a su vez, para efectuar la medición se precisa del soporte de disciplina como las ciencias básicas por el lado de las matemáticas y la estadística, así como todos aquellos soportes teóricos de la economía y de las ciencias políticas con todo el enfoque de lo que son las estructuras públicas. Es decir, el contador público en la aplicación de su conocimiento no actúa basado en lo meramente contable, sino que debe asociar una serie de saberes y disciplina para una mejor comprensión de lo contable y su debida aplicabilidad en su ejercicio profesional

En cuanto a la responsabilidad social que le compete al contador público respecto al ejercicio de la profesión en el entorno público, puede decirse que es más fuerte frente al profesional que ejerce la profesión en el sector privado, puesto que su condición de funcionario público le exige desde los principios constitucionales un mayor cuidado en los asuntos de la administración, el control y revelación en los estados financieros de los recursos públicos. El contador público que actúa en el campo público está sujeto a lo que representa ser un funcionario o servidor público, por cuanto con su actuación está avalando los informes financieros que se desprenden de la medición de las actuaciones de los servidores públicos y donde

las decisiones además de tener un componente altamente político, también debe involucrar lo administrativo y sobre todo los preceptos de la gestión o la gerencia pública eficiente, eficaz, en el manejo de los recursos públicos.

El profesional contable es formado, preparado en un entorno de conocimiento e investigación, acude a un claustro universitario procurando llenar los vacíos teóricos y académicos de una profesión que como la contabilidad le demanda además del saber, el hacer, también el ser, por su responsabilidad total al dictaminar y emitir sus opiniones acerca de los estados financieros.

Los avances y desarrollos de las ciencias contables en las últimas tres décadas han dado una respuesta rápida a los nuevos acontecimientos generados por la crisis financiera global y todo debido a los grandes cambios del entorno, tanto de la economía, como de las finanzas y todo aquello que implique mantener la salvaguarda de la información contable y financiera de los usuarios internos y externos y sobre todo proteger la inversión de los inversionistas en los entes empresariales. La globalización de la economía y de las finanzas implica también globalizar los estándares contables y financieros y esto involucro entonces que la comunidad académica se preparará para esos cambios en los pensum académicos y se diera una orientación científica a las nuevas demandas de las ciencias contables y administrativas.

Finalmente, los cambios realizados y en especial a la entrada en vigor de los estándares internacionales de información financiera a nivel global implican que los principales actores sociales, los grupos de interés empresarial, el mismo estado y demás agentes de decisión, deban responder a esos nuevos paradigmas y parámetros en la revelación financiera y contable.

Los empresarios en los actuales momentos y en especial en Colombia están entrando al proceso de conversión de las estructuras de manejo de la información financiera que se venía realizando en un marco local para ajustarse en un periodo de tiempo relativamente corto a las exigencias del orden mundial. La comunidad académica igual está en esa etapa de transición, los colectivos asociados de los profesionales están asumiendo posiciones de fondo sobre el tema y están masificando la actualización de los temas entre sus asociados.

Las familias esperan entonces que sus miembros al egresar de los claustros académicos estén en competencia profesional y laboral de responder a esos nuevos retos y sentirse orgulloso de los resultados de los aportes que se hagan en dicha materia.

La Universidad del Valle sede Cartago, ha realizado como comunidad académica los esfuerzos necesarios para entregar a la sociedad en general y a los agentes empresarial, profesionales con un alto nivel formativo para que se puedan desenvolver en el entorno con la suficiencia académica y las competencias requeridas, para que los profesionales egresados se sientan orgullosos de haber confiado en la Univalle en su formación y su futuro profesional.

La realización de este tipo de trabajos se convierte en retos a superar por parte de los futuros profesionales, por cuanto la exploración de lo público demanda de los contadores una mayor exigencia conceptual por un lado y normativa por el otro, por cuanto, en el accionar público los profesionales deben estar muy atentos al cumplimiento de las normas, a su estudio y sobre todo a la observancia de los principios propios que rigen la actividad pública. El tema base de la monografía ha exigido estudiar y consultar más allá por cuanto el tema solo es referido al sector

público y se debe tener mucho cuidado al definir los procedimientos y la forma de cómo se ha de aplicar la norma internacional con el fin de llegar a una adecuada revelación de la información contable en los estados financieros de los entes territorial.

5. MARCO REFERENCIAL

Con la finalidad de contar con las bases teóricas, conceptuales, contextuales y legales necesarias para determinar claramente el problema que se va a investigar, y teniendo en cuenta el alcance de la investigación, referente al abordaje metodológico para aplicar la NICSP 26 y determinar el deterioro de los activos generadores de efectivo, demanda interpretar los criterios y políticas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro en los estados financieros a emitir por parte de las entidades territoriales del orden municipal, permitirá obtener resultados de calidad, garantizando una mayor aproximación al planteamiento del problema objeto de estudio.

5.1 MARCO TEÓRICO

Para el desarrollo de la investigación se tiene en cuenta las posturas de la escuela latina donde su concepción es la vocación académica preocupada por la investigación desde un criterio ético contable en busca de mejorar los intereses del estado-sociedad-comerciantes y la escuela anglosajona que tiene una concepción de la contabilidad privada bajo los principios generalmente aceptados internacionalmente para emitir normas y todo postura que sirvan para saber cómo se realiza los procesos contables y financieros, de igual manera se requiere de una presentación en cuanto los referentes del sector público colombiano y el proceso contable del nuevo marco normativo que da origen al tema de estudio.

5.1.1 Contabilidad Pública

Caracterización del entorno del sector público colombiano

Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica⁸.

En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional. Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal.

⁸ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 1-3.

Entorno jurídico

El sector público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, los fines estatales, y la creación, operación, transformación, supresión y liquidación de entes públicos. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad. Desde el punto de vista de la organización política, Colombia es un Estado social de derecho, constituido en forma de República unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales. De acuerdo con la Constitución Política y la ley, el poder público está separado en tres ramas, a saber: legislativa, ejecutiva y judicial. Además de los órganos que integran a cada una de estas, existen organismos denominados autónomos e independientes, que coadyuvan con el cumplimiento de las demás funciones de cometido estatal, cada uno de los cuales tiene una misión, visión y objetivos que les define su razón de ser, cuya interacción interinstitucional permite el logro de los objetivos del Estado.

Desde un enfoque funcional, los diferentes órganos del Estado tienen asignadas funciones separadas; ninguna autoridad del Estado puede ejercer funciones distintas de las que le determinen la Constitución y la ley; y para procurar la realización de los fines del Estado, debe existir una colaboración armónica entre los diferentes órganos.

En concordancia con lo anterior, el poder legislativo es ejercido por el Senado y la Cámara de Representantes, mientras que el poder judicial es ejercido por la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, el Consejo Superior de la Judicatura, la Fiscalía General de la Nación, los Tribunales y los Jueces. El poder ejecutivo, en el nivel nacional, lo ejerce el gobierno nacional que

está conformado por la Presidencia de la República, los ministerios y los departamentos administrativos, y por otros organismos o entidades adscritos o vinculados a un ministerio o a un departamento administrativo.

En el nivel territorial, las gobernaciones y las alcaldías son los organismos principales del poder ejecutivo. Los demás entes de este nivel son adscritos o vinculados a la alcaldía o gobernación y cumplen sus funciones bajo la orientación, coordinación y control de los organismos principales en los términos que señalen la ley, las ordenanzas o los acuerdos, según el caso. Para facilitar el desarrollo de la función administrativa, se establece la descentralización por servicios. Las entidades del sector descentralizado se caracterizan porque tienen personería jurídica y gozan de autonomía administrativa y patrimonio propio o capital independiente.

Las formas o tipos jurídicos que, de conformidad con la ley, pueden adoptar los organismos descentralizados son: establecimiento público, agencia, superintendencia, unidad administrativa especial, empresa industrial y comercial del Estado, empresa social del Estado, empresa oficial de servicios públicos domiciliarios, instituto científico o tecnológico, sociedad pública, sociedad de economía mixta y las demás que sean creadas, organizadas o autorizadas en virtud de la ley.

El entorno jurídico y el principio de legalidad inherente a dicho entorno, obliga a que con independencia del tipo de entidad o del nivel en el que desarrolla su misión, se observe lo dispuesto normativamente en el sistema o régimen presupuestal aplicable a la entidad, se adopten mecanismos y normas vinculantes en materia de contratación, se observe un régimen laboral, y se adopten diferentes estructuras

patrimoniales. De igual manera, dependiendo del tipo de entidad y de su misión, el régimen para la obtención y uso de recursos puede ser diferenciado, así como la forma como se desarrolla la actividad económica y se determinan los criterios de gestión o producción de bienes y servicios.

El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del sector público. En este entorno igualmente, las entidades que integran el sector público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa, como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Tales principios, instituidos en el marco jurídico, condicionan al SNCP y caracterizan la producción, contenido y estructura de los estados, informes y reportes contables que provee el Sistema.

Entorno económico De acuerdo con su función económica, las entidades del sector público colombiano pueden clasificarse como entidades de gobierno o como empresas. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, en la estabilidad y el crecimiento económico y en el nivel de bienestar de la sociedad. Los bienes y servicios que provee la acción gubernamental incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, administración de justicia, seguridad nacional y servicios de defensa.

Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que

desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias y de donaciones privadas, de otros gobiernos o de organismos internacionales.

Las empresas públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, bien sea, a través de la participación en su propiedad o en el control de estas. Por estar dedicadas a la producción de bienes y servicios, considerados prioritarios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica. Estas empresas, ya sean empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta o sociedades públicas, se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes de los de las entidades de gobierno.

Las empresas públicas también se caracterizan porque son entidades que tienen la facultad de contratar en su propio nombre; tienen capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes y/o prestan servicios de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total en el curso normal de su operación; no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital, para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público.

En las empresas públicas la gestión es desconcentrada, delegada y descentralizada, con capacidad de decisión sobre la asignación de recursos económicos bajo criterios de responsabilidad. Al tener el gobierno control o

propiedad sobre tales entidades, cobran importancia en la medida que representa una parte del patrimonio público.

La información financiera es fundamental para la evaluación de la situación financiera y del desempeño de las entidades y para la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información. Por ello, considerando la función económica que cada entidad desarrolla, las empresas se evalúan desde el enfoque de generación de beneficios económicos futuros y de su sostenibilidad, mientras que las entidades de gobierno, desde una perspectiva más amplia, se evalúan no solo desde la generación de beneficios económicos futuros sino también desde la capacidad que tienen para prestar los servicios que les han sido asignados, en condiciones de eficiencia.

La información presupuestal, económica y contable del sector público en Colombia

En el sector público se produce información presupuestal, información económica como la relativa a las cuentas nacionales e información contable como los estados financieros. Esta información es importante para el Estado y para diferentes grupos de interés, teniendo en cuenta que: sirve como fuente para ejercer el control que debe realizarse a la consecución de los objetivos establecidos y a la asignación de recursos que son restringidos o escasos; apoya la toma de decisiones en relación con el costo y el rendimiento de los servicios provistos; muestra la situación patrimonial, desde una perspectiva de gestión; y sirve para valorar y hacer seguimiento a la incidencia del sector público en la economía.

Dependiendo de los fines que se persigan y de la información que se requiera, pueden considerarse distintos tipos de información, los cuales se describen a

continuación: Información relativa al presupuesto público: la política fiscal procura dotar al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines que le asignan la Constitución y las leyes. A través del presupuesto, se estiman los ingresos que financiarán su operación y se autorizan los montos máximos de gasto. El presupuesto constituye una herramienta que le permite a la entidad pública cumplir con la producción de bienes y servicios en procura de la satisfacción de las necesidades de la población de conformidad con el rol asignado al Estado en la economía.

Información sobre las estadísticas de las finanzas públicas:

Las estadísticas de las finanzas públicas se construyen con el fin de conocer información sobre las actividades de los gobiernos para efectos de tomar decisiones de política pública. Para su preparación existen estándares internacionales como el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (MEFP-2001 y MEFP 2014) emitido por el Fondo Monetario Internacional. Este organismo requiere información bajo unos criterios específicos que permitan la comparación entre los diferentes países.

En Colombia, la elaboración de las estadísticas de las finanzas públicas es responsabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entidad que toma como insumo la información financiera reportada a la Contaduría General de la Nación, la cual satisface algunos de los requerimientos definidos en el MEFP, como la preparación con base en devengo. Información de cuentas nacionales: el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) es la entidad responsable de elaborar la contabilidad nacional del país, la cual se elabora a través de procesos estadísticos con el objetivo de describir las características y el resultado

del sistema económico colombiano a través de un conjunto de cuentas, que ofrecen una representación de la actividad económica realizada durante un periodo determinado.

La Cuenta Financiera, como parte del Sistema de Cuentas Nacionales, está a cargo del Banco de la República y, en los términos definidos por el Banco, muestra la forma en que los diferentes agentes económicos colocan sus excedentes mediante la adquisición de activos financieros o la reducción de sus pasivos; así mismo, la forma como se financian sus déficits incurriendo en pasivos o reduciendo sus activos.

Información contable

La preparación y presentación de la información contable de las entidades que conforman el sector público colombiano, es regulada por la Contaduría General de la Nación. Esta información puede clasificarse en financiera y no financiera y, a su vez, la información financiera puede ser de propósito general o de propósito especial. La información financiera de propósito general es aquella que pretende cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los objetivos de la información financiera de propósito general (toma de decisiones, control y rendición de cuentas) se cumplen por medio de los estados financieros.

Las decisiones que se toman con base en la información financiera de propósito general son muy variadas, por ejemplo: las entidades y sus gestores están interesados en realizar seguimiento a sus operaciones y en conocer su situación financiera para realizar una gestión eficiente de los recursos públicos; los

organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social requieren información financiera para orientar la política pública, coordinar los cursos de acción de las entidades públicas según el interés general y mejorar la gestión eficiente de los recursos públicos; y los prestamistas que suministran recursos a la entidad o realizan transacciones con esta y los que financian los servicios que presta, demandan información para decidir si continúan o no apoyando o financiando las actividades presentes y futuras de esta.

La información financiera de propósito general sirve para el ejercicio del control fiscal, disciplinario, político y ciudadano sobre el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda de los recursos y el patrimonio públicos. En este contexto la información financiera constituye un referente central para la rendición de cuentas, de tal manera que los gestores públicos suministran información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

La información financiera de propósito especial se prepara para satisfacer necesidades particulares de ciertos usuarios que están en la capacidad de exigir información a la medida de sus necesidades. Esta información se caracteriza por tener un uso limitado y por suministrar mayor detalle de algunos hechos económicos. Son ejemplos de información financiera de propósito especial los reportes que se realizan a las superintendencias y a la Contaduría General de la Nación y los informes que se presentan a la gerencia, entre otros. Por su parte, la información no financiera aborda aspectos económicos, sociales y ambientales para verificar el cumplimiento de diversos objetivos y se enfoca especialmente en evaluar la eficacia, eficiencia, economía, equidad y ecología de las actividades de la entidad.

El Sistema Nacional de Contabilidad Pública y el entorno del sector público colombiano

Las entidades del sector público, actuando individualmente o en forma colectiva, mediante hechos económicos, modifican la estructura y composición de sus derechos de control, propiedad y usufructo sobre bienes, servicios y valores, afectando la estructura patrimonial pública y la riqueza social. Dichos cambios se reconocen a través del SNCP y se revelan por medio de estados, informes y reportes contables, los cuales deben permitir el conocimiento claro, preciso y suficiente de las acciones y actividades de las entidades del sector público con respecto al uso que han dado a los recursos bajo su responsabilidad. Las características del entorno inciden en el concepto de entidad contable pública; en los propósitos del SNCP; en el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades; en el horizonte temporal en el que deben ser presentados los estados, informes y reportes contables, y en la estructura y proceso del SNCP⁹.

El Sistema Nacional de Contabilidad Pública y la Contabilidad Pública

Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de

⁹ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 1-10.

recursos públicos. A partir del concepto general de contabilidad pública como una especialización de la contabilidad, se crea y desarrolla el SNCP que se describe en esta parte del Régimen de Contabilidad Pública, el cual corresponde al Sistema construido sobre la base de las características del entorno del sector público colombiano, para que los estados, informes y reportes contables que este genere atiendan las necesidades de los usuarios que se han identificado y definido¹⁰.

Así, este SNCP se diferencia de los sistemas implementados en otros países en tanto posee atributos particulares que atienden la realidad jurídica, económica y social del entorno donde funciona. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos, entre otros, que deben interrelacionarse en forma coordinada para lograr los propósitos que este persigue.

Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública

El sistema nacional de contabilidad pública (SNCP) debe satisfacer exigencias que se definen como propósitos, los cuales corresponden a los supuestos básicos que expresan los fines del SNCP, con sujeción a las restricciones y condiciones que el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano, le imponen. Estos propósitos son condicionantes del desarrollo conceptual e instrumental de la regulación contable pública y se articulan con la entidad contable pública y con el marco normativo que esta debe aplicar para producir estados, informes y reportes contables.

¹⁰ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 1-10.

Los propósitos del SNCP son:

1. Gestión Eficiente
2. Transparencia,
3. Rendición de Cuentas
4. Control

El propósito de *Gestión Eficiente* indica que el SNCP apoya las decisiones de los gestores responsables de desarrollar funciones de cometido estatal, para que los recursos y el patrimonio público se gestionen de manera eficiente, observando los principios de la función administrativa y contribuyendo al fortalecimiento de los sistemas de información organizacional. Igualmente, condiciona al SNCP para que proporcione elementos adecuados para la planificación y las decisiones de política pública de las entidades del sector público consideradas de forma individual, agregada y consolidada.

El propósito de Transparencia deviene de la exigencia social de que las decisiones y el uso de los recursos sean transparentes y de conocimiento público, así como de las demandas del entorno económico en el que la importancia del sector público implica prácticas, procesos y decisiones ajustadas a los principios de la función administrativa, disponiendo de una información contable pública con criterios de relevancia y representación fiel.

El propósito de Rendición de Cuentas significa que el SNCP permite que los servidores públicos y los administradores de recursos y/o patrimonio públicos, rindan cuentas periódicamente a las instancias políticas, a los destinatarios de los

servicios, a la ciudadanía, a los inversores, a los acreedores y a otros agentes, por el uso de tales recursos y por los impactos de sus actuaciones sobre el bienestar particular y general, en términos de eficiencia para la consecución de los fines del Estado.

El propósito de Control supone que el SNCP apoya el control, interno y externo, en ámbitos tales como el de legalidad y cumplimiento, y viabiliza el control financiero, así como la salvaguarda de los recursos y el patrimonio públicos, que se encuentran bajo la responsabilidad de agentes públicos o privados, para el desarrollo de funciones de cometido estatal.

Los estados, informes y reportes contables producidos por el SNCP deben proporcionar información (financiera y no financiera) acerca de los hechos financieros, económicos, sociales o ambientales relacionados con las distintas entidades contables públicas. Esto proporcionará a los usuarios identificados en los distintos marcos normativos información útil que servirá como dato de entrada para la evaluación de temas tales como:

- a) la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
- b) la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad;
- c) la medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;

- d) la economía, eficiencia y efectividad de la entidad en el logro de sus objetivos de prestación de servicios;
- e) el cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regule las operaciones de la entidad;
- f) las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo;
- g) los fines, objetivos y metas estratégicas a corto, mediano y largo plazo, que orientan la estructura y funcionamiento de la entidad;
- h) el grado de avance de los objetivos y metas trazadas por la entidad, así como el nivel de cumplimiento de las funciones de cometido estatal;
- i) los elementos relativos a los procesos productivos de bienes y servicios necesarios para obtener el valor agregado creado por la entidad;
- j) el costo ambiental y social de las actividades realizadas por la entidad; y
- k) las medidas implementadas por la entidad para preservar la riqueza económica, social, cultural, histórica y ambiental.

5.1.2 ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que¹¹:

- a) desarrolla funciones de cometido estatal,
- b) controla recursos públicos,
- c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla,
- d) está sujeta a diversas formas de control y
- e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público.

En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

¹¹ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 10-12.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica.

Lo anterior, en procura del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional. Son recursos públicos los bienes, derechos y valores provenientes, entre otros, de impuestos, tasas, contribuciones, transferencias, donaciones, participaciones, aportes, venta de bienes y servicios a precios de mercado y no mercado, y los definidos como tales en las normas y disposiciones legales. Estos recursos están relacionados con una estructura de presupuesto público y tienen como propósito desarrollar funciones de cometido estatal. La aplicación, transformación y acumulación de dichos recursos, bajo control de una entidad pública, expresan la riqueza y representan el patrimonio público.

Régimen de Contabilidad Pública

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia. La normalización contable es la

identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, para efectos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas¹².

La regulación es el acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público. La regulación contenida en los marcos normativos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable. El régimen de contabilidad pública –RCP- está basado en una estructura metodológica para su construcción.

La sujeción a una metodología garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este Régimen se fundamenta, además de la autoridad legal, en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la comunidad académica y profesional contable, por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información. De igual manera, este Régimen incorpora conceptos y criterios de los estándares internacionales de información financiera de mayor aceptación a nivel internacional. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales

¹² Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 11-12.

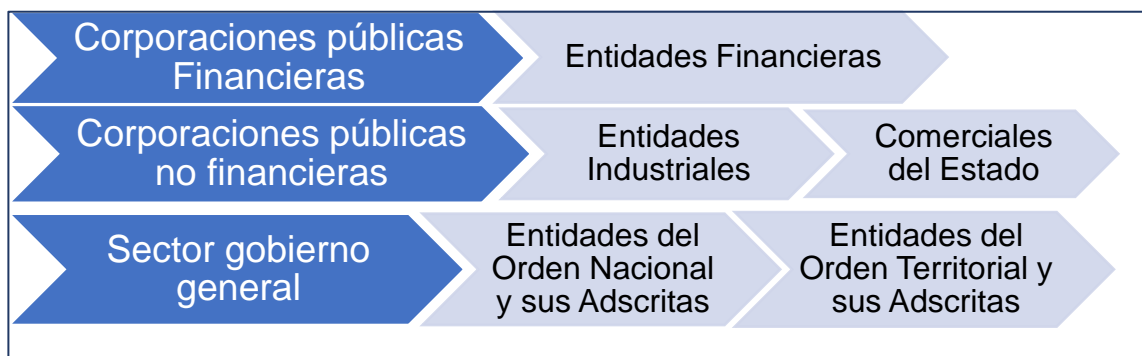
aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con su función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público¹³.

Se comprenden en Colombia como entidades públicas sujetas a los parámetros de las normas de contabilidad pública establecidos por la Contaduría General de la Nación las siguientes:

Figura 1. Clasificación Entidades Públicas.



Fuente: Tomado de los resúmenes de la norma publicado por PWC/IFRS

¹³ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 110-12.

5.1.3 Reconocimiento, Medición, Revelación contable

En la ejecución de la estrategia de modernización contable pública se incorporó el nuevo marco normativo para las entidades de gobierno y se anexo el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno.

Reconocimiento.

¹⁴Se reconoce como una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo, cuando el valor en libros supere el valor recuperable.

- El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el valor de uso.
- El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo.

La entidad evaluará la existencia de algún indicio de deterioro del valor de los activos, los cuales están sujetos a unos factores, cuando un activo no tenga una vida útil definida, el deterioro se determinará siempre y cuando existan indicios, los activos con una vida útil indefinida, se les deberá establecer el valor recuperable al final del periodo contable.

¹⁴Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno. Pág. 92.

Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable de activos más pequeños, conservando el objetivo fundamental de generar rendimiento de mercado, que genera entradas de efectivo por uso continuo, las cuales son independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Medición.

Los criterios para la medición del deterioro del valor de un activo, compara el valor en libros con el mayor entre el valor razonable o el valor de uso. El deterioro se puede aplicar para activos individuales o para un grupo de activos generadores de efectivo.

Medición del valor recuperable

El valor recuperable¹⁵ corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso. Se debe calcular el valor recuperable de forma individual a cada activo, excepto los que en buena medida no generan efectivo y son independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Cuando se identifica esta clase de activos, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

- Valor de mercado menos los costos de disposición

De acuerdo al Marco Conceptual, el valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado, entre las partes interesadas y debidamente informadas, este valor puede ser el valor de entrada o salida observable y un valor

¹⁵Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno. Pág 93.

no específico para la entidad. Los costos de disposición se deducen al calcular el valor de mercado menos los costos de disposición; estos costos incluyen:

- Costos de carácter legal
- Timbres y otros impuestos de la transacción similares
- Costos de desmontaje o desplazamiento del activo

A demás todos los costos incrementales en los que se incurre para dejar el activo en condiciones de venta.

- Valor en uso

Corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. El valor presente involucra la estimación de entradas y salidas futuras de efectivo derivadas de la utilización continuada del activo y de su disposición final; se aplica la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

- Estimación de los flujos futuros de efectivo

Para estimar los flujos futuros de efectivo que la entidad espera obtener del activo se realizan las siguientes acciones:

- Proyectar los flujos de efectivo teniendo en cuenta el conjunto de condiciones económicas a lo largo de la vida útil restante del activo, con mayor valor significativo las evidencias externas a la entidad.

- Teniendo en cuenta los presupuestos o pronósticos financieros más recientes se proyectan los flujos de efectivo para como máximo cinco años, salvo que se justifique un plazo mayor.
- Al periodo posterior al cubierto por los presupuestos o pronósticos financieros se le estima la proyección de los flujos de efectivo, las anteriores proyecciones se evalúan con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pueda justificar una tasa creciente.

Cuando se mide el valor en uso, al realizar la estimación de los flujos de efectivo se tienen en cuenta: Las proyecciones de entradas de efectivo procedentes del uso continuo del activo; Las proyecciones de salidas en las que se pueda incurrir para generar las entradas de efectivo por el uso continuo del activo (incluyendo salidas de efectivo para preparar al activo para su utilización); Los flujos netos de efectivo que se pueden recibir por la disposición del activo al final de su vida útil.

Los flujos de efectivo futuros estimados, no incluyen las entradas de efectivo que procedan de activos que generen entradas de efectivo de forma independiente, a las entradas procedentes del activo que se esté revisando; ni se incluirán pagos relacionados con obligaciones reconocidas en el pasivo.

En el caso de los flujos de efectivo futuros en moneda extranjera se estiman en la moneda en que se va a generar y se actualiza utilizando la tasa de descuento según el contexto económico de la moneda. El valor presente se obtiene aplicando la tasa de cambio al contado de acuerdo a la fecha del cálculo del valor de uso.

- Determinación de la tasa de descuento aplicable

Se utilizan las tasas antes de impuesto, las cuales reflejaran las evaluaciones actuales del mercado, en base al valor temporal del dinero, y a los riesgos específicos del activo cuando las estimaciones de flujo de efectivo futuros no se han ajustado.

Se pueden utilizar las siguientes tasas:

- El costo promedio ponderado del capital determinado a partir de técnicas como el Modelo de Precios de los Activos Financieros.
- La tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad.
- Otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

La tasa que se aplique será ajustada para reflejar como se está evaluando los riesgos específicos en relación a los flujos estimados de los activos, prescindiendo de los que no tienen relevancia tanto en los flujos de efectivo estimados como a los flujos de efectivo estimados que se les haya realizado ajustes.

Los flujos de efectivo futuros estimados y la tasa de descuento se expresaran de acuerdo a los incrementos de los precios dada la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimaran en términos nominales o reales; en el caso de incluir el efecto de los incrementos de precios en la tasa de descuento debido a la inflación general se determina nominal, por otra parte cuando se excluye el efecto de los incrementos de precios en la tasa de descuento debido a la inflación general se determinan reales, en estos se incluyen los incrementos o decrementos futuros en los precios determinados.

En el cálculo de los flujos futuros o en la determinación de la tasa, se pueden tener en cuenta los siguientes factores:

- En la espera de posibles variaciones en el valor o en la distribución temporal de los flujos de efectivo futuros;
- El valor del dinero en el tiempo;
- El precio por la incertidumbre inherente en el activo;
- Otros factores como la iliquidez que los participantes en el mercado proyectaran al poner precio a los flujos de efectivo futuros, los cuales la entidad espera se deriven del activo.

Medición del deterioro del valor de los activos

Activos individualmente considerados

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance el valor recuperable, cuando este valor sea inferior al importe en libros. La reducción se reconocerá en el estado de resultado como un gasto por el deterioro del valor.

Por lo tanto, cuando se reconoce una pérdida por deterioro del valor, la depreciación del activo será ajustada en periodos futuros. De esta forma se va a distribuir el importe en libros revisado del activo, menos el valor residual, así mismo se realizará sistemáticamente a lo largo de su vida útil restante¹⁶.

¹⁶Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno. Pág 95.

- Unidades generadoras de efectivo

Los activos individualmente considerados se les estimarán el deterioro del valor, salvo que no genere entradas de efectivo independientes en su mayoría de las producidas por otros activos. A los activos individualmente considerados que no se les puede estimar el valor recuperable, se evaluará el deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

Un activo no generador de efectivo que contribuye a una unidad generadora de efectivo, se le reconocerá una proporción del valor en libros a la unidad generadora de efectivo, de acuerdo a lo establecido por la entidad, la proporción se hace con base al potencial de servicio del activo no generador de efectivo que contribuye a la unidad generadora de efectivo, antes de reconocer esta proporción se debe estimar el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo.

Se identificarán como unidades generadoras de efectivo los productos elaborados por un activo o un grupo de activos que se encuentren en un mercado activo, hasta algunos o todos los productos que sean de uso interno. Cuando las entradas de efectivo son generadas por un activo o unidad generadora de efectivo que está siendo afectada por los precios internos de transferencia, se realizará una estimación del precio futuro para posibles transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, por ende, se estiman:

- ¹⁷Las entradas futuras de efectivo empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo;

¹⁷IFAC, Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo NICSP 26. Pág. 913

- Las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por los precios internos de transferencia.

La identificación de las unidades generadoras se realizará de forma uniforme de un periodo a otro, estando formadas por el mismo activo o tipos de activos, a no ser que justifique un cambio. La pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si su valor recuperable es menor que el valor en libros de la unidad.

Los activos que componen una unidad generadora de efectivo se le reducirá el importe en libros, distribuyendo la pérdida por deterioro del valor entre los activos de la unidad prorrateando en función del valor en libros de cada uno de los activos de la unidad. No se le asignará la pérdida por deterioro si la unidad generadora de efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo. Las reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

La entidad distribuye una pérdida por deterioro del valor entre los activos que componen la unidad generadora de efectivo, esto no reducirá el valor en libros de un activo por debajo del mayor valor entre:

- Su valor en uso (si se puede determinar),
- Su valor de mercado menos los costos de disposición (si se puede determinar),
- Cero (0).

Se distribuye proporcionalmente entre los demás activos que compongan la unidad del valor de la pérdida por deterioro que no pueda asignarse al activo. Si el valor estimado de la pérdida por deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo es mayor que su valor en libros, la entidad reconocerá un pasivo si está obligada a ello por otra Norma. Para el efecto, aplicará lo establecido en la Norma de Provisiones.

Revelación contable.

Las entidades del público revelarán los criterios desarrollados para diferenciar los activos generadores de efectivo de los otros activos. A cada activo individual, unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo, que se hayan deteriorado, será revelado en la clasificación correspondiente:

- Propiedades, planta y equipos.
- Propiedades de inversión.
- Activos intangibles.
- Activos biológicos e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos

Para cada clase de activos se revelará la siguiente información:

- El importe de las pérdidas generadas por el deterioro del valor reconocidas durante el periodo;

- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- Los eventos y circunstancias por los que se realiza el reconocimiento o la reversión de la pérdida por deterioro del valor;
- La naturaleza del activo.

Además, para cada unidad generadora de efectivo, se revelará la siguiente información:

- Una descripción de la unidad generadora de efectivo;
- Los activos no generadores de efectivo que contribuyan con un potencial de servicio a las unidades generadoras de efectivo;
- El valor de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el periodo, por cada clase de activos;
- El cambio en la agregación de los activos para identificar la unidad generadora de efectivo, desde la anterior estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo; y una descripción de la forma anterior y actual como se lleve a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad generadora de efectivo.

Adicionalmente, se revelará:

- El hecho de si el valor recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es el valor de mercado menos los costos de disposición o el valor en uso;

- La tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente para hallar el valor en uso, en el caso de que este sea el valor recuperable.

5.1.4 Activos Generadores de Efectivo

Los activos generadores de efectivo son activos que controlan las entidades públicas, con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial o beneficios económicos futuros acordes al rendimiento de mercado, con estos activos o unidad a la que pertenece el activo se espera generar entradas de efectivo y rendimientos en los cuales se reflejan el riesgo que implica la posesión de estos.

Las entidades del sector público¹⁸ pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar efectivo o rendimiento, aunque la mayoría de los activos no se conservan con ese propósito. Los activos generadores de efectivo pueden funcionar de forma independiente de los no generadores de efectivo.

Algunos de los activos pueden generar flujos de efectivo, aunque su objetivo fundamental sea prestar un servicio o en el caso contrario un activo que genera flujos de efectivo y su propósito es no generador de efectivo, por lo que se hace necesario que la entidad evalúe la proporción del flujo de efectivo o rendimiento del activo para la aplicación de las disposiciones de la NICSP 26 o NICSP 21. Sin embargo, en estos casos se evalúa la relevancia de los flujos de efectivo, bajo el juicio profesional y los criterios desarrollados para la clasificación según las

¹⁸IFAC. Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo NICSP 26. Pág. 899

definiciones en la norma de los activos generadores de efectivo y los activos no generadores de efectivo.

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de la norma para los activos generadores de efectivo NICSP 26¹⁹. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en:

- Propiedades, planta y equipo;
- Propiedades de inversión;
- Activos intangibles;
- Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo;
- Inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

5.1.5 Deterioro de los Activos

La norma internacional²⁰ define el deterioro como una pérdida de valor en los beneficios económicos futuros o en el potencial de servicio de un activo, siendo esta adicional y superior a la depreciación aplicada. Una pérdida por deterioro en el activo se genera cuando el valor en libros excede el importe recuperable.

¹⁹Contaduría General de la Nación. Instructivo 002. (2015) Instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno. Pág 37

²⁰IFAC. Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo NICSP 26. Pág. 900

Las entidades deben evaluar cada periodo si existe indicios de deterioro del valor de los activos, si estos indicios se presentan, se debe estimar el valor recuperable del activo. Por ende, la entidad requiere diferenciar si un activo es generador o no generador de efectivo en cuanto a la aplicación de las normas de deterioro, esto solo se lleva a cabo cuando se ha logrado determinar la existencia de indicios de deterioro, entre estos se pueden considerar:

Fuentes externas de información

- Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha presentado una disminución significativa más que lo que se esperaría por del paso del tiempo o del uso normal.
- Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.
- Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han presentado incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya el valor recuperable significativamente.

Fuentes internas de información:

- Se cuenta con la evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán de forma negativa el beneficio económico que el activo genera a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinido sino como finita.
- Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Se cuenta con la evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

5.2. MARCO CONCEPTUAL

Con base en las normas internacionales de contabilidad del sector público emitida por la organización mundial de la profesión contable IFAC y lo dispuesto en la Norma Internacional de contabilidad del sector público NICSP 26, se considera importante y pertinente enunciar los siguientes términos o definiciones de forma clara y concisa que a continuación se describen con el propósito de ayudar a la comprensión del tema, así entender y contextualizar mejor la propuesta de investigación.

Conceptos de contabilidad pública: El concepto de contabilidad pública puede definirse bajo dos perspectivas: jurídica, teniendo en cuenta el contexto jurídico del sector público Colombiano; y conceptual, a la luz de los desarrollos teóricos de la disciplina contable, y específicamente del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública. Desde el punto de vista conceptual, aunque jurídicamente la contabilidad pública tenga su propia definición, desde la perspectiva conceptual esta rama especializada "... constituye el subsistema de información contable encargado de la medición de los diferentes hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicada a través de los estados contables, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia²¹.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación ha incorporado en el Plan General de Contabilidad Pública un concepto de contabilidad pública en los siguientes términos: "Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la

²¹ PULGARÍN GIRALDO, Hernán y CANO PABÓN, Jairo Alberto. "Historia de la Contabilidad Pública en Colombia". En: Revista Contaduría. Universidad de Antioquia, número 37, septiembre de 2000. Página 88.

identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos²².

Corrientes de pensamiento contable

Diferentes corrientes de pensamiento que se han forjado y a las cuales se han adherido diferentes autores y donde los gobiernos y los entes responsables de la contabilidad pública han tomado sus diversas líneas para ser aplicadas a sus sistemas contables públicos, a continuación se mencionan algunos de ellos:

Contismo: Escuela precursora que admitía que el objeto de la contabilidad son las cuentas. Uno de sus promotores fue Fabio Besta.

Personalismo: Escuela en contra del Contismo y materialismo, se basa en la responsabilidad personal entre los gestores y la sustancia patrimonial. Sus principales exponentes fueron Giuseppe Cerboni y Giovanni Rossi.

Controlismo: El objeto de la contabilidad es el control económico de la riqueza "hacendal". Su líder fue Fabio Besta, quien al abandonar el Neocontismo (Contismo) se tornó cada vez más contrario a los personalistas. Abarca el control en todos sus tiempos: previo, concomitante y posterior.

Haciendalismo: Sistema de personas y medios materiales e inmateriales que en sentido dinámico conducen a la sociedad a cumplir una finalidad (la familia, las empresas, las asociaciones, el Estado, todo es hacienda). Esta corriente terminó

²² Tomado del Párrafo 31 del PGCP. Documento emitido por la contaduría General de la Nación. El concepto de Contabilidad Pública, el Régimen de Contabilidad Pública y su orientación hacia la utilidad de la información.

por no ofrecer un cuerpo de doctrina abarcante, competente para abarcar el campo contable. Uno de sus integrantes fue Gino Zappa, entre otros.

Patrimonialismo: Es la corriente contable con mayor repercusión en la actualidad. Considera la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos del patrimonio hacendal. Su creador fue el italiano Vincenzo Massi, quien fue alumno de Fabio Besta. Massi divide los estudios contables en: estática patrimonial, dinámica patrimonial y revelación patrimonial.

Fueron innumerables los personajes que hicieron parte en la evolución histórica de la contabilidad tanto en la parte científica como instrumental. Cada uno contribuyó en la formación de bases sólidas para la comprensión de esta disciplina, y como resultado de estudios e investigaciones surgen diversas teorías que, aunque han sido objeto de modificaciones, continúan conservando elementos esenciales de sus orígenes²³.

Por otro lado, el Sistema de Contabilidad Pública en Colombia comienza a tener sus apariciones en el año 1819 y ha ido progresando a través de los años como consecuencia del desarrollo tecnológico, cultural, social, y económico, y el constante llamado de la globalización y la modernización hacia un mercado más competitivo y capaz de enfrentar los diversos retos que le plantea el mundo actual. Es por ello que, desde la perspectiva de la teoría general de sistemas, a la contabilidad pública se le define en algunas ocasiones como un “subsistema de la contabilidad” y, en otras, como una “rama especializada de la contabilidad”.

²³ MILLÁN PUENTES Régulo. 100 años de investigación científica de la contabilidad. Bogotá, D.C. kimpres, 2000. P. 53.

Esto para significar que para esta vertiente de la contabilidad, en una parte de la historia más reciente, y más concretamente para el Estado colombiano, puede adicionarse otra visión sobre su evolución, es decir, para la contabilidad de las entidades públicas también son evidentes algunas etapas, tales como la contabilidad de caja, la contabilidad patrimonial y, finalmente, la contabilidad de gestión, las cuales se explican seguidamente con mayor detalle:

Contabilidad de caja:

Sistema de registro por el cual se reconoce y contabiliza el ingreso en el momento de cobrarse, o el gasto en el momento de pagarse.

Un tanto más evolucionada y con algunas modificaciones, la contabilidad de caja es lo que hoy pudiera denominarse “contabilidad de la ejecución presupuestal” (artículo 354 de la Constitución Nacional de 1991), es decir, el subsistema de información mediante el cual se registra la ejecución de los ingresos y los gastos que afectan las cuentas del tesoro. Para el efecto, se consideran los reconocimientos, los recaudos y las ordenaciones de gastos y de pagos, como consecuencia de la ejecución presupuestal. Es importante señalar que el actual Sistema Nacional de Contabilidad Pública colombiano subsume este sistema de cuentas a partir de las cuentas de presupuesto y tesorería o cuentas clase cero (0), según el Catálogo de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Estas cuentas también son de gran utilidad para efectos de tomar decisiones, tal como se observará más adelante.

Contabilidad patrimonial:

Es el sistema de cuentas que tiene el propósito de registrar y medir los activos, pasivos y patrimonio de un sujeto contable. A este sistema de cuentas se le asocia la forma de reconocimiento denominada “causación”, mediante la cual los hechos económicos se deben reconocer en el período y momento en el cual sucedan, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo, o su equivalente. Reconocer contablemente no solo los ingresos y gastos, sino también los bienes, derechos y obligaciones de las entidades, tiene beneficios incalculables para el tomador de decisiones, por ello se afirma que “el que sabe lo que debe sabe lo que tiene”. Puede afirmarse que el actual sistema de contabilidad pública está pasando por esta etapa, y se pretende consolidar como un verdadero instrumento de gestión y optimización de los recursos en la administración pública.

Contabilidad de gestión

Sistema de información contable utilizado para satisfacer necesidades internas de información de los diferentes usuarios, facilita la toma de decisiones operacionales y la medición de las actuaciones de los administradores en relación con los planes, las políticas y los presupuestos establecidos. Este es el verdadero propósito del actual sistema de contabilidad pública. No en vano el actual marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública señala como primer objetivo de la información contable el de gestión”, pues está en el ámbito institucional, debe “permitir a los diferentes responsables tomar decisiones tendientes a optimizar el manejo de los recursos y lograr un impacto social positivo” , y en el campo consolidado o macro,

debe “permitir la adopción de políticas para el manejo eficiente del gasto público, orientado al cumplimiento de los fines y objetivos del Estado”²⁴

Como complemento al marco conceptual expuesto, se deja una serie de términos que el lector encontrara en el desarrollo de la monografía y que le permitirá comprender en todo su contexto la temática tratada.

NICSP (IPSAS)

Las NICSP son un conjunto de principios y pronunciamientos que establecen requerimientos y requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera de propósito general. Estas Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico, son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), uno de los objetivos en la aplicación de este conjunto de normas es mejorar la calidad de la información financiera de propósito general de las entidades del sector público²⁵.

Activos

Son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluya a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo;

²⁴ Desarrollo histórico de la Contabilidad y su relación con la utilidad de la información contable. Documento publicado por la Contaduría General de la Nación, página 10, Unidad 1.

²⁵Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2013). NICSP 26 - Deterioro de los Activos Generadores de Efectivo.

entendiendo como recurso controlado como un elemento que otorga, entre otros, un derecho a:

- Usar un bien para prestar servicios,
- Ceder el uso para que un tercero preste un servicio,
- Convertir el recurso en efectivo a través de su disposición,
- Beneficiarse de la revalorización de los recursos, o
- Recibir una corriente de flujos de efectivo.

Deterioro del Valor de los Activos

De acuerdo con las normas internacionales de información financiera emitidas por el IASB, una entidad debe evaluar, al final del periodo sobre el cual está presentando la información, si existen indicios de deterioro de valor para los activos; y de ser así, debe calcular el valor del importe recuperable. El deterioro de valor tiene como objetivo que los activos no se presenten en los estados financieros por un valor superior al importe que podría obtener la entidad en virtud de la disposición de dicho activo o en virtud del uso continuado del mismo.

Perdida por Deterioro de valor

Se considera como perdida por deterioro la pérdida en los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio de un activo, siempre que sea adicional y esté por encima del reconocimiento sistemático de la depreciación. La pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo excede a su importe recuperable.

Unidad Generadora de Efectivo

Es un grupo identificable de activos más pequeños que mantienen el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial que genera entradas de efectivo, por su uso continuado, que son en buena medida independiente de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupo de activos.

Para el desarrollo de este nuevo marco normativo el cual empieza a regir a las entidades de gobierno, es necesario tener claridad en cuanto a la clasificación de las instituciones que conforman el sector público. Por lo cual se describen algunos aspectos generales que contextualizan a la entidad referenciada como caso de estudio.

Revelación

La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles.

Entidad Contable Pública

De acuerdo al Sistema Nacional de Contabilidad Pública, una entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación; por lo cual son entidades que se caracterizan por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que desarrolla funciones de cometido estatal, controla

recursos públicos, además debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, está sujeta a diversas formas de control y tiene la obligación de rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público²⁶.

Clasificación de las entidades del sector público.

La Contaduría General de la Nación – CGN, presenta la estructura, definición, características generales y clasificación de las entidades del Sector Público Colombiano con propósitos de consolidación contable.

La clasificación inicial del Sector Público colombiano era: Nivel Nacional, Nivel Territorial y Banco de la República.

El análisis de la clasificación de las entidades del sector público colombiano, de acuerdo al esquema adoptado por la CGN sigue las recomendaciones promulgadas por el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización de Naciones Unidas (ONU), entre otros organismos internacionales y por la Comisión de Estadísticas de las Finanzas Públicas (CEFP) en Colombia, la cual permite la definición de los centros de consolidación para la elaboración de los informes contables oficiales de la Contaduría General de la Nación (CGN).

La nueva estructura de centros de consolidación comprende como máximo nivel de agrupación la totalidad de entes del sector público en función de su carácter

²⁶ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 13-15.

financiero o no financiero, sin perder su condición como entes del nivel nacional y territorial.

Sector público Financiero: Es posible ver el grado de dependencia de las finanzas públicas frente a los recursos que son adquiridos directamente en las entidades financieras para cubrir los gastos correspondientes a su cometido estatal, visualizando la presión ejercida para atender el servicio de la deuda y sus factores de crecimiento adicional, como son los relativos al pago de intereses.

Comprende los organismos que afectan la base monetaria bien sea como agentes de emisión primaria o secundaria e incluye, sobre la base de la amplia definición del sistema financiero colombiano, a las filiales de servicios financieros, inversionistas institucionales y auxiliares financieros públicos.

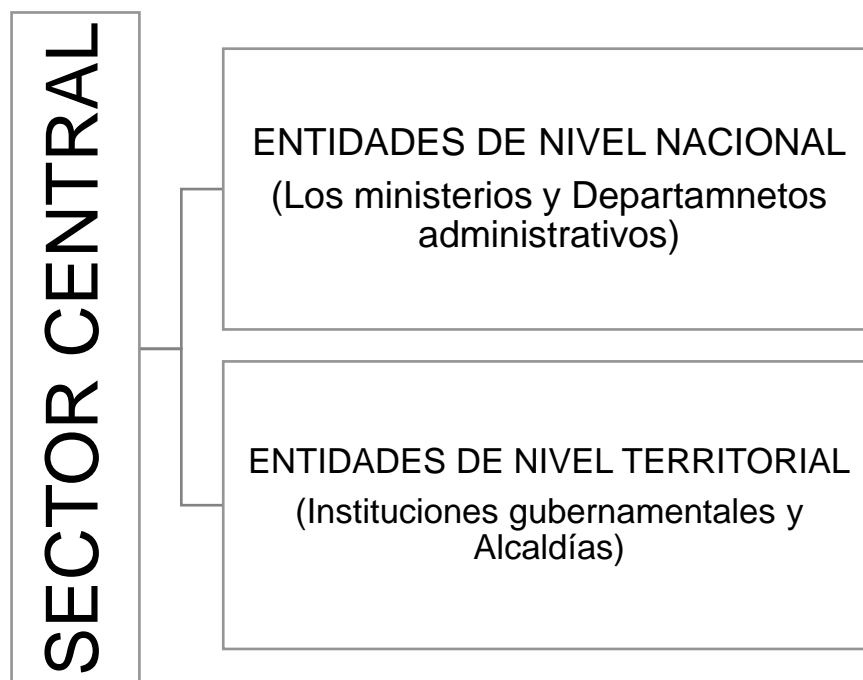
Sector público no Financiero: Puede apreciarse el impacto sobre las finanzas públicas derivado de la dificultad del Estado de autofinanciarse a partir de sus fuentes naturales de ingreso, como son los impuestos y/o los excedentes financieros generados en la operación de sus empresas, toda vez que esta comprende la provisión de bienes y servicios suministrados a la comunidad en forma gratuita o casi gratuita. Tales grupos se identifican ahora por separado y corresponden a los conceptos de gobierno general y empresas no financieras, respectivamente, los cuales se amplían con detalle más adelante.

Corresponden a este grupo, los entes públicos residentes que se dedican a la producción de bienes y/o servicios de diversa naturaleza los cuales son suministrados a la comunidad en forma gratuita o casi gratuita, esto es, que pueden

cubrir o no sus costos de producción o que se ofrecen a precios económicamente significativos vendiéndolos a precios de mercado.

En Colombia el gobierno general lo conforman deferentes instituciones que constituyen una sola unidad la cual abarca actividades fundamentales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial. La Contaduría General de la Nación agrupa las citadas entidades contables públicas en niveles y sectores para obtener la información financiera consolidad del sector público y de nivel territorial, gobierno y empresas.

Figura 2. Entidades de Gobierno



Fuente:Estrategia de convergencia de la Regulacion Contable Pública hacia NIIF y NIC SP, plasmado en figura tomada de SmarArt disponible en microsoft.

5.2 MARCO CONTEXTUAL

Marco normativo para entidades de gobierno²⁷

Este Marco normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

En la definición de este Marco normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las entidades de gobierno; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar los criterios; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) las particularidades de las entidades de gobierno; f) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y g) las posibilidades de su implementación.

²⁷ Para efectos de este desarrollo se toma como referente, los principales aspectos teóricos expuestos por la Contaduría General de la Nación, en el Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015.

El Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general. Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

Las Guías de Aplicación son documentos que no son de carácter vinculante y que ejemplifican por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante.

El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para la preparación de estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación

Proceso contable y sistema documental contable

La regulación del proceso contable y del sistema documental es transversal al Marcos normativo²⁸.

En la regulación del proceso contable se definen sus etapas con el propósito de que los hechos económicos sean registrados conforme a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos.

Por su parte, la regulación del sistema documental contable desarrolla los aspectos que tienden a garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y

²⁸ Contaduría General de la Nación. Documento titulado: Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. Actualizado a 2 de diciembre de 2015, páginas 16-19.

conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, entre otros.

Procedimientos transversales

Los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.

La aplicación de las normas internacionales de contabilidad

Para el sector público la aplicación de las normas que se plantea en esta monografía hace referencia a los entes territoriales del orden municipal y muy especialmente se toma como referente de estudio dado su tamaño en cuanto a la información contable que se maneja a nivel territorial, siendo escogido el municipio de la Unión, Valle del Cauca, por cuanto, este ente territorial presenta iguales características que los cerca de 25 municipios de categoría 3 y 4 que conforman el Departamento del Valle del Cauca.

En primer espacio se ha de hacer referente a la Ley 1314 de 2009, donde el estado Colombiano establece como política, la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad que tienen aceptación mundial. Esta ley define las autoridades de regulación y normalización técnica y, de manera particular, respeta las facultades regulatorias que, en materia de contabilidad pública, tiene a su cargo la Contaduría General de la Nación.

El artículo 1 de esta Ley, que trata sobre los objetivos que persigue la norma, se refiere, entre otros aspectos, a las características de las normas contables que se expiden, así como a la información financiera que resulta de su aplicación en términos de los beneficios para los diferentes usuarios.

Este ordenamiento general tiene unas restricciones que se indican en el párrafo del artículo 1, el cual dispone: “Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos”

Función económica Los referentes a partir de los cuales se caracteriza el sector público, en virtud de la función que cumplen sus instituciones dentro de una economía, son: el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales (Naciones Unidas, 1993 y 2001) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (IFAC, 2011), específicamente, la NICSP 22 que trata el tema de información financiera del gobierno general.

De acuerdo con los documentos señalados, el sector público está conformado por el gobierno general y las corporaciones públicas. El primero abarca las instituciones de gobierno y entidades sin ánimo de lucro que son controladas por el gobierno y que suministran bienes y servicios gratuitamente o los venden a precios de no mercado. El segundo comprende el sector de las corporaciones públicas el cual está controlado, directa o indirectamente, por instituciones de gobierno e incluye las corporaciones, las cuasi-corporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que venden bienes o servicios a precios de mercado.

Por otro lado, la mayoría de países de Norteamérica, Europa y Oceanía han decidido diferenciar entre la contabilidad de las entidades de Gobierno General y la contabilidad de las empresas.

La contabilidad para las entidades del gobierno general también es disímil, los marcos regulatorios varían entre países y no existe un referente único con respecto al cual orientar la regulación en cada país. Las normas de contabilidad internacionalmente reconocidas para el gobierno son las emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), pero este marco regulatorio no ha sido acogido por los países más desarrollados.

El documento publicado por la Contaduría General de la Nación, da cuenta entonces de los diversos aspectos que se han encontrado en su proceso de socializar y dar a conocer todo el proceso de convergencia de las normas internacional de información financiera para el sector público. Entre algunos de los apartes se extrae lo siguiente:

El hecho de que no exista un acuerdo común con respecto al modelo de contabilidad que deben aplicar las administraciones públicas permite que cada país tome un camino diferente. Es así como el Reino Unido y Francia tienen un conjunto de estándares para el sector público basado en las NIIF; Australia tiene normas de contabilidad que son únicas tanto para el sector privado como para el sector público, con estándares específicos para este último; España decidió tomar como referente las NICSP; Estados Unidos tiene un modelo propio emitido por el Governmental Accounting Standards Board y Canadá estableció un modelo basado en las normas

locales de contabilidad de las empresas privadas. Como se puede apreciar, no existe un único referente en materia de contabilidad gubernamental.

Así mismo se dice en el documento que: “La celeridad que requiere el proceso de modernización de la contabilidad pública en Colombia obliga a que se tenga en cuenta, entre otros factores, la experiencia internacional en la aplicación de estándares internacionales de información financiera para las entidades gubernamentales, a fin de establecer una política de regulación contable acorde con los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y las necesidades de información de los diferentes usuarios”.

De otro lado, las manifestaciones del Contador general de la nación se hacen evidente cuando dice que: “Es preponderante considerar que, en el ámbito de la contabilidad pública, a cargo del Contador General de la Nación, existen entidades de gobierno y una multiplicidad de empresas constituidas con diferentes finalidades y actividades en diversos sectores económicos donde las necesidades de información son disímiles o se privilegian aspectos particulares de información, de acuerdo con las necesidades de los usuarios. En tal sentido, a efectos de desarrollar la regulación contable, es importante reconocer el entorno jurídico, económico y social en el que están inmersas unas y otras entidades”.

Prosigue el Contador diciendo al respecto del tema abordado que: “En dicho entorno, existen empresas públicas que incursionan crecientemente como inversionistas en mercados globalizados a través de la adquisición de empresas o de la participación en filiales, participan en operaciones mercantiles (bien sea como compradores o proveedores) y acceden al mercado bursátil con la colocación de valores. Esto demanda la modernización de la regulación contable de acuerdo con

las condiciones mencionadas para responder a las exigencias de información financiera requeridas en la participación de este tipo de operaciones²⁹.

A partir de la armonización del Régimen de contabilidad Pública (RCP) con las normas internacionales de contabilidad sector público (NICSP), los esfuerzos en materia de regulación, por parte de la CGN, se enfocaron en hacer que las entidades reguladas apliquen los criterios del Régimen de Contabilidad Pública y en desarrollar procedimientos contables aplicables a situaciones, hechos, transacciones y operaciones particulares, dadas las necesidades de regulación e información del sector público. Posteriormente, la Contaduría General de la Nación emprendió, en el año 2009, el proyecto "Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad" con el propósito de actualizar la regulación contable pública de las entidades de gobierno con las NICSP emitidas con posterioridad al 2006, e incorporar criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera, para el caso de las empresas estatales.

Con el fin de soportar y documentar la política de regulación contable pública, se han realizado, entre otros, estudios relacionados con la caracterización del sector público colombiano, la regulación de la contabilidad pública en el contexto internacional y análisis comparados entre el Régimen de Contabilidad Pública y los modelos internacionales de contabilidad. También se han efectuado análisis de impactos en las entidades públicas, en los usuarios de la información contable pública, y en los procesos y productos de la CGN.

²⁹ Pronunciamentos tomados de los planteamientos realizados en conferencia por el señor Contador de la República en intervenciones realizadas ante funcionarios de las áreas contables y de presupuesto en la ciudad de Bogotá en el año 2015.

El RCP, a partir de la caracterización del entorno del sector público colombiano, define los elementos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, tales como: Entidad contable pública, Usuarios de la contabilidad pública, Proceso contable, Normalización y regulación de la contabilidad pública, Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, Objetivos de la información contable pública, Características cualitativas de la información contable pública, Principios de contabilidad pública y Normas técnicas de contabilidad pública.

Como se puede observar, los marcos conceptuales de las NIIF y de las NICSP contienen elementos generales que permiten delimitar y definir los conceptos básicos para la preparación y presentación de la información financiera, mientras que la estructura del marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, incluye, además, criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, a los cuales denomina "Normas Técnicas de Contabilidad Pública".

Impactos en los usuarios estratégicos de la información contable pública. La Contaduría General de la Nación realizó una consulta dirigida a los usuarios estratégicos de la información contable pública, la cual pretendía: conocer la utilidad de la información financiera producida bajo el Régimen de Contabilidad Pública, indagar el conocimiento que sobre el RCP tienen los usuarios y medir el posible impacto en el desarrollo de las funciones específicas de los usuarios que pudiera implicar la producción de información basada en NIIF y en NIC SP.

La consulta se realizó a una muestra de 14 entidades entre las que se encuentran:

El Banco de la República, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, el Departamento Nacional de Planeación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Superintendencia Nacional de Salud, la Contraloría General de la República y algunas contralorías territoriales. Siete entidades, es decir, el 50% de la muestra respondió la consulta.

Las demás entidades manifestaron su desconocimiento de las NIIF y NICSP, razón por la cual solicitaron la realización de mesas de trabajo. En dichas reuniones, la CGN presentó los principales cambios que se podrían generar en la información en caso de acoger los criterios de las mencionadas normas. A continuación, se sintetizan las principales conclusiones de los aspectos analizados en las encuestas y las mesas de trabajo.

A propósito del estudio, se menciona que, algunos de los usuarios de la información consultados consideran que el equipo que, en su entidad, tiene a cargo los análisis de la información contable conoce el RCP de manera suficiente y se encuentra preparado para afrontar cambios en la regulación contable acordes con las NIIF y NICSP; sin embargo, son conscientes de que estos cambios requieren una amplia y adecuada capacitación, toda vez que en la actualidad, no se cuenta con los conocimientos sobre dichas normas. Otras entidades (como los organismos de control, especialmente, las contralorías territoriales) manifiestan que no cuentan con un recurso humano suficientemente capacitado para afrontar estos cambios.

En los entes territoriales del orden municipal se manejan entornos particulares, algunos no tienen la tradición de lo que es la regulación contable, lo que lleva a que adopten la normativa internacional sin un mayor juicio crítico, por otro lado, están los entes con alta tradición en la regulación contable, lo que implica un análisis de

los efectos que trae la implementación de una nueva norma; el sector central municipal de La unión Valle, el cual es el ente tomado como caso referencial, considera necesario evaluar cada uno de los interrogantes que surgen al momento de implementar la nueva regulación contable pública, donde se encuentra las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, lo cual implica desarrollar métodos, procesos y criterios en temas como lo es, la medición de las perdidas esperadas por el deterioro de los activos, teniendo en cuenta que las revelaciones de los modelos internacionales son más exhaustivas que las exigidas en el Régimen de Contabilidad Pública, por lo cual los profesionales contables que se encuentran inmersos en este sector, se encuentran en este proceso de convergencia y aplicación del nuevo modelo para las entidades de gobierno encontrando brechas entre el actual RCP y los referentes internacionales.

5.3 MARCO LEGAL

El presente marco se refiere a las bases legales que soportan el objeto de estudio de este trabajo, estos aspectos legales deben tomarse en cuenta para no infringirlas leyes nacionales e internacionales, por esta razón se debe hacer referencia a todas las leyes que tienen relación con el tema a investigar.

El artículo **354** de la Constitución Política de 1991 crea el cargo de Contador General de la Nación, al cual le corresponde las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

Ley 298 de 1996 al señalar, en el literal a) del artículo 4, que una de las funciones de la Contaduría General de la Nación es: "Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público y define el concepto de contabilidad pública en los siguientes términos: "Para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la contabilidad general de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos"

Ley 734 de 2002 "por la cual se expide el Código Disciplinario Único" incorpora algunos aspectos relacionados con la contabilidad pública.

Decreto 3730 de 2003, "por el cual se reglamenta el artículo 94 de la Ley 617 de 2000, y se dictan otras disposiciones", define el concepto de "Contabilidad pública departamental" y desarrolla la figura de "Contador General del departamento.

Las Resoluciones **354, 355 y 356** de 2007, por medio de las cuales se adoptaron el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, respectivamente.

La **Ley 1314 de 2009**, del Estado colombiano establece como política, la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad que tienen aceptación mundial.

Modelo del IPSASB y la NICSP 1 "Presentación de estados financieros" contenidos en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector

público (International Federation of Accountants, 2011), en el Marco conceptual del IPSASB, se determina el alcance de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se señala la finalidad de los estados financieros, se prescriben los requerimientos básicos para la presentación razonable de conformidad con las NICSP, se establecen los elementos de los estados financieros y se definen las características cualitativas de la información financiera.

Las Resoluciones Nos. **743** de 2013 y sus modificaciones; **414** de 2014 y sus modificaciones; y **533** de 2015 y sus modificaciones, mediante las cuales se incorporan al RCP, los marcos normativos para las empresas de propiedad estatal y para las entidades de gobierno.

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2014, Este Manual contiene el conjunto completo de los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS). También incluye Guías de Prácticas Recomendadas (RPG), con la introducción de RPG 1 - Presentación de informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de la entidad y RPG Declaración 2 - Discusión financiera y análisis, que fueron aprobadas en junio de 2013 y publicadas en julio de 2013.

La **Resolución No. 628** de 2015, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública.

Las **Resoluciones** Nos. **117**, **139** y **620** de 2015, por las cuales se incorporan al RCP, los Catálogos Generales de Cuentas que utilizarán las entidades públicas.

Párrafo 173 del Régimen de Contaduría Pública, el cual estipula que debe reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización.

Resolución No. 533 de 2015, atendiendo la clasificación de las entidades emitida por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas conforme a los criterios establecidos en el manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, presenta la lista de entidades que están sujetas al Marco Normativo de la presente resolución.

La **Resolución 192 de 2016**, por la cual se incorpora a la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, el elemento Procedimientos Transversales.

NIC 36, Deterioro del valor de activos; El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta.

NICS 26, Deterioro del valor de Activos Generadores de Efectivos; proporciona requerimientos para la identificación de activos que pueden haber deteriorado su valor.

6. ASPECTOS METODOLÓGICOS

La investigación se realizó bajo la modalidad de Monografía aplicada, estará fundamentada en la formulación de una pregunta central, que conjuga variables cualitativas y cuantitativas, explicativas e independientes, por lo tanto, dicha propuesta investigativa conducirá a aplicar los diferentes procedimientos de reconocimiento, medición, revelación y presentación que servirán de argumento y base para la guía metodológica en las diferentes empresas objeto de estudio, además, se realizaran diferentes lineamientos y procedimientos para los Activos Generadores de Efectivo, basado en un análisis documental que contribuirá a dar respuesta a la pregunta y a los objetivos planteados.

Por consiguiente, se hace necesario contextualizar los siguientes aspectos que representan un valor agregado y complementario para el desarrollo de esta investigación:

6.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN

En el actual estudio, se establece una investigación de carácter **Investigación analítica y descriptiva**, por cuanto se ha de efectuar sobre un tema u objeto un tanto desconocido o poco estudiado y que va a ser aplicado e implementado en el campo de la contabilidad pública, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto, es decir, un nivel superficial de conocimiento. Este tipo de investigación, de acuerdo con Sellriz pueden ser dirigido a la formulación más precisa de un problema de investigación, dado que se carece de información suficiente y de conocimiento previos del objeto de estudio, resulta lógico que la

formulación inicial del problema sea imprecisa. En este caso la exploración permitirá obtener nuevo datos y elementos que pueden conducir a formular con mayor precisión las preguntas de investigación.

También se ha de desarrollar el tema a través de una Investigación tipo Explicativa, por cuanto se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa-efecto. En este sentido, los estudios explicativos pueden ocuparse tanto de la determinación de las causas (investigación postfacto), como de los efectos (investigación experimental), mediante la prueba de hipótesis. Sus resultados y conclusiones constituyen el nivel más profundo de conocimientos.

Con la investigación explicativa se intenta dar cuenta de un aspecto de la realidad contable del sector público, explicando su significatividad dentro de una teoría de referencia, a la luz de leyes o generalizaciones que dan cuenta de hechos o fenómenos que se producen en determinadas condiciones. Dentro de la investigación científica, a nivel explicativo, se van a presentar dos elementos, esto es, lo que se quiere explicar, se trata del objeto central la NIC SP 26 y su impacto sobre los activos generadores de efectivo en el sector público central, hecho o fenómeno que ha de explicarse, es el problema que genera la pregunta que requiere una explicación.

Y la documental, para este caso en particular se analizará la información financiera y específicamente todos los documentos contables que soportan los datos de los activos y que son propios de las entidades del orden municipal con el propósito de evaluar y emitir conclusiones pertinentes, además, la investigación incluye la identificación de los diferentes conceptos utilizados acerca del tema de la NIC SP

aplicable al sector público y para el caso de referencia la del municipio de la Unión Valle.

6.3 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El método pertinente para la realización de esta investigación corresponde al método deductivo y el método analítico, dado que, a partir de observaciones particulares, como es el caso del deterioro de los activos generadores de efectivo propio en las entidades del sector central municipal, además de los procesos, comparación y abstracción se llegan a conclusiones generales.

6.4 POBLACIÓN Y MUESTRA

Población.

La población referida en la presente investigación estará conformada por los datos de las cuentas del activo generadores de efectivo y reflejados en los estados financieros emitidos por las entidades territoriales de la orden municipal, en este caso se hace referencia al municipio de La Unión Valle del Cauca – Colombia.

Muestra.

Para el desarrollo de esta investigación existen diversos aspectos que se buscan articular al estudio y a la vez deben tenerse muy en cuenta, por lo cual se ha hecho pertinente apoyarse en estadísticas de tipo cualitativo y cuantitativo por parte de otros medios como lo es el listado de empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de octubre de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación que contribuyen a segmentar la muestra objeto de estudio.

En este caso, para que la investigación llegue a ser realmente representativa y veraz, se va a aplicar el siguiente criterio:

De las consultas exploratorias realizada por los autores, se identificaron visualmente un número amplio de potenciales sujeto de estudio, se pueden mencionar que se identifican unos 1.886 sujetos o entidades del gobierno que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del nuevo marco normativo para entidades del sector público. Dentro de este gran universo, el interés se centra en los entes territoriales del orden municipal el cual abarca 1096 municipios desde categoría especial hasta la sexta categoría, pero es necesario reducir dicho universo a los municipios que integran el Departamento del valle del Cauca y en especial los localizados al norte del mismo territorio, pero dada la magnitud de la cobertura y evaluando las facilidades del transporte, cercanía a la universidad, residencia y otros factores operativos y de logística, se limitó el alcance de la monografía al municipio de La Unión Valle del Cauca, por lo que para el estudio de esta propuesta de investigación se tendrá el criterio de ser entidad territorial del orden municipal de 5ª categoría, lo que significa que tienen unas características particulares de desarrollo del trabajo y además la facilidad de obtener información de primera mano sin que se presentará obstáculos se decide hacerlo con referencia al Municipio de la Unión en el Valle del Cauca.

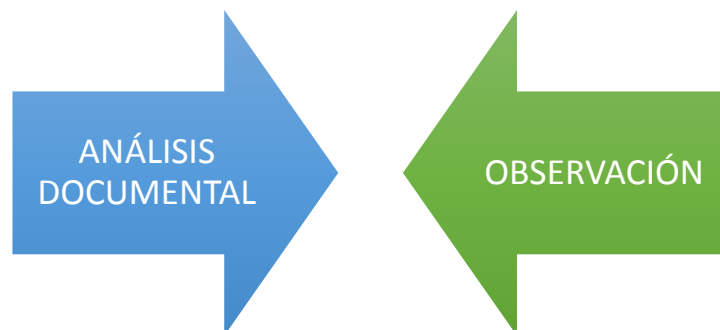
6.5 TÉCNICAS O INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

La información para establecer el diagnostico de las empresas del sector público en Colombia, se obtiene a través del análisis de documentos del listado de empresas sujetas al ámbito de la aplicación de la resolución 533 de octubre de 2015.

Observación y verificación documental: Mediante la solicitud documental y análisis de documentación, se pretende llevar a cabo la convergencia de la contabilidad pública en Colombia a normas internacionales del sector público, en los activos generadores de efectivo para que la contabilidad en Colombia cuente con una transparencia en su rendición de cuentas y manejo de dineros públicos.

6.6 TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS

Para llevar a cabo el análisis e interpretación de la información resultante de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, que para el presente trabajo investigativo consiste en la observación y verificación documental se utilizan las siguientes técnicas:



6.7 FUENTES DE INFORMACIÓN

Durante el proceso de consolidación de datos para la presente investigación serán proveedores primarios y secundarios los siguientes aspectos:

FUENTES PRIMARIAS:

En la siguiente sección, se aportan algunos elementos necesarios para lograr el desarrollo de la investigación, dentro de cuales cabe citar:

Publicaciones en diversos medios escritos como la revista institucional de la contaduría general de la nación, informes técnicos y de investigación de instituciones públicas, diarios de circulación nacional; con el fin de conocer y analizar el proceso de convergencia en el sector público y el tratamiento sobre los activos generadores de efectivo; para mejorar la confiabilidad de la contabilidad pública y la rendición de cuentas.

FUENTES SEGUNDARIAS:

Contabilidad pública para la modernidad del estado, Pedro Luís Bohórquez Ramírez
Contador General de la Nación.

“Los procesos de convergencia hacia NICSP mejoran tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público”³⁰

- “En el escenario de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad e información financiera, la Contaduría General de la Nación (CGN) emprendió un

³⁰Bohórquez Ramírez Pedro Luís, Contabilidad pública para la modernidad del estado.

proyecto investigativo que, en consonancia con dicho escenario, dirige sus esfuerzos a la modernización de la regulación contable”³¹

“La modernización del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), como instrumento de normalización y regulación de contabilidad pública, no puede perder de vista las exigencias, no solamente el rol regulador, si no la naturaleza de las entidades y sus capacidades.”³²

- “Se recomienda utilizar un enfoque de gestión del cambio basado en los riesgos de impacto de la adopción de las NICSP-CGR. Este enfoque ayudara a las personas a entender el proceso de implementación y el impacto de sus resultados por medio de actividades de comunicación y sensibilización transversal a toda la organización, no solo a las áreas contables, sino que también al resto de las unidades funcionales”³³

- “ENTIDADES SUJETAS AL AMBITO DE APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015”

³¹Contaduría general de la Nación, estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia normas internacionales de información financiera (NIIF) y Normas Internacionales de contabilidad del Sector Publico (NICSP).

³²Contaduría general de la Nación, estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia normas internacionales de información financiera (NIIF) y Normas Internacionales de contabilidad del Sector Publico (NICSP), Anexo 4.

³³Contraloría general de la República de Chile, Guía para la implementación institucional de las NICSP-CGR.

DESARROLLO DE LA MONOGRAFIA

Capítulo I

Presentación de los principales aspectos que forma el marco conceptual referido a las unidades generadores de efectivo correspondiente a los entes territoriales.

1.1 Fundamentos teóricos previos

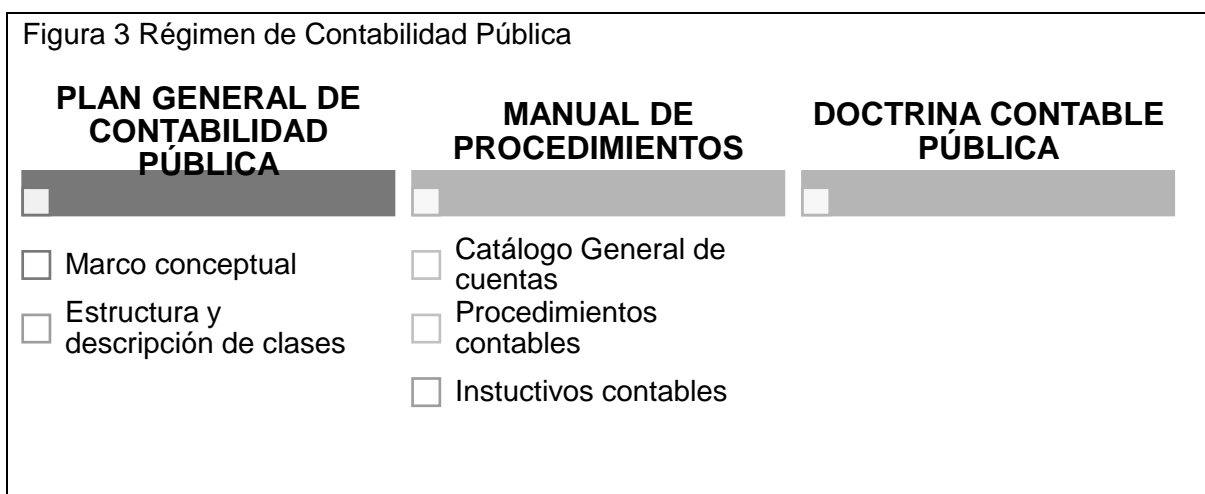
La entidad emisora de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en este caso la Federación Internacional de Contadores -IFAC- tiene como objetivo desarrollar programas en pos del mejoramiento de la información financiera específicamente del sector público, en variables como la administración financiera y la rendición de cuentas, que a su vez incluyen el desarrollo y la aceptación de los estándares.

Aunque la Regulación Contable del Sector Publico cambia en muchos aspectos de un país a otro, por la forma en cómo se establecen los sistemas contables públicos sobre bases jurídicas, económicas y sociales, propias de cada país, y dado que en cada jurisdicción es autónoma para establecer el cuerpo normativo que rige a las entidades que hacen parte del sector público; lo que trae como resultado, la ausencia o la falta de acuerdos acerca de los diversos temas asociados a la contabilidad financiera.

La regulación contable pública emprendió el proyecto de actualización cuando se emite en el país la Ley 1314 del 2009, con la cual se da inicio al proceso de

convergencia y globalización contable, en la cual se busca establecer un sistema único y homogéneo de la información.

La Contaduría General de la Nación, principal ente regulador, es el ente oficial responsable de la expedición de los diversos documentos donde se plasman los criterios oficiales y demás políticas referidas a la regulación contable pertinente al sector público, esto se hace a partir de la expedición del Régimen de Contabilidad Pública, donde se ha venido plasmando e incorporando los diversos aspectos normativos para las entidades públicas, además de irse acompañando del plan general de contabilidad pública, y el manual de procedimientos junto con la doctrina contable respectiva sobre la materia.



Fuente: Regulación contable pública, plasmado en figura tomada de SmartArt disponible en Microsoft.

El manual de procedimientos en Colombia se implementa mediante la expedición de la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007, en la cual se adoptan los procedimientos y se establecen normas técnicas, presentando una orientación en cuanto en la forma de reconocimiento y revelación de las operaciones, que estén

conforme a las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, para cumplir con los objetivos de la gestión pública, control público, divulgación y cultura.

Los procedimientos desarrollados buscan direccionar la forma en que las entidades del sector público registran y presentan los hechos, transacciones y operaciones, para lograr que la información sea un instrumento comprensible para los responsables. Sin embargo, no todas las normas técnicas de la contabilidad pública establecen procedimientos, algunas presentan detalladamente la forma de reconocimiento y revelación, por lo cual la información que presentan las entidades no es totalmente homogénea que es lo que se quiere lograr con la implementación de las NICSP.

La aplicación del marco normativo bajo los Estándares o Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP, rige para todas aquellas entidades que conforman el sector público, como los gobiernos centrales territoriales, departamentales y locales y sus entidades descentralizadas como ministerios, departamentos administrativos, organismos públicos, consejos de administración y comisiones, entre otras.

En las guías metodológicas, referentes teóricos desarrollados en el Régimen de Contabilidad Pública, no se encuentra una definición para el nuevo concepto de deterioro que incorpora las normas internacionales para los activos de las entidades del sector público, en el cual las metodologías para el cálculo se determinan a partir de la comparación del valor en libros del activo con el valor definido para la actualización del mismo, dependiendo de su naturaleza.

Las provisiones es el concepto más cercano al deterioro, de acuerdo a lo que se encuentra establecido en las normas contables en Colombia; el RCP en el libro I - plan general de contabilidad pública, presenta las provisiones o valorizaciones, en cuanto a la forma en cómo se determinan de acuerdo a la naturaleza del activo. Por lo que es necesario que el ente tenga un registro adecuado de los hechos que permita reconocer y revelar a través de los estados contables la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable.

Se establecen las bases de valuación de las transacciones, hechos y operaciones, los cuales se ajustan al propósito de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia; a través del RCP se establecen como criterios para reconocer provisiones cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Debe existir una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; que sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (o potencial de servicio) para cancelar la obligación; y que pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Para el caso de las entidades pertenecientes al sector central el reconocimiento y el registro contable de las provisiones³⁴ afectan de forma directa el patrimonio de la entidad, en el caso de los activos que cuentan como propiedad planta y equipo; las provisiones constituyen un menor valor y en la revelación se hace de forma

³⁴Régimen de Contabilidad Pública. Plan General de Contabilidad Pública. Libro I. 2007 Pag. 41

separada, cuando es en caso contrario, se genera una valorización esta se revela como otros activos.

De acuerdo al concepto de provisiones, el reconocimiento de estos responde al tratamiento contable de situaciones de incertidumbre, se caracterizan porque existe incertidumbre en cuanto al importe o a la fecha de cancelación de la obligación actual, surgida como consecuencia de sucesos pasados, los cuales se incluyen como pasivos una vez definidas las provisiones.

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las situaciones particulares a revelar respecto a los pasivos estimados establece que: “Se debe revelar la composición de las provisiones, el procedimiento para la estimación, una descripción detallada de las provisiones diversas y de los litigios y demandas, en cuanto al estado del proceso, demandante, monto y evaluación del riesgo³⁵”

Cuando el ente ha estimado que algún bien perteneciente a la entidad va a perder valor o cuando se adquiere una obligación la cual se debe efectuar el pago dentro de un periodo de tiempo, se realiza la provisión de esta obligación; la cual permite al ente contar con una proyección de los recursos para cubrir con el importe de las obligaciones. Las provisiones para ser reconocidas en el Estado Situación Financiera deben cumplir con los criterios establecidos, en particular los siguientes:

³⁵ Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad pública, unidad 2.

- Debe ser probable la salida de recursos para la liquidación de la obligación al vencimiento.
- Siempre que el importe se pueda medir con fiabilidad.

Cuando se reconocen en la información contable de la entidad las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, se genera una disminución en el comportamiento patrimonial, aunque se reconoce este hecho económico no constituye una erogación real de efectivo y no están correspondidos biunívocamente por ingresos.

El avalúo técnico de un activo debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, según la metodología propia desarrollada por el ente, en el cual se debe procurar no generar erogaciones significativas, para lo cual se realizan avalúos con el personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

Los avalúos técnicos aplicados con posterioridad a la adquisición del activo, son un instrumento de medición que permite actualizar el valor en libros, para determinar si se reconoce una provisión o valorización del activo.

En el caso de los inventarios el ente reconocerá en la información financiera una provisión cuando el valor de realización sea menor que el valor en libros, esto por la diferencia en el importe, dado el caso contrario, se recupera la provisión sin exceder el valor reconocido por este concepto; el cálculo y registro contable de la provisión se realiza por lo menos al cierre del periodo contable.

El reconocimiento y revelación de una provisión en los estados financieros requieren de un uso y desarrollo de técnicas, en muchos casos este cálculo se excede y deben ser replanteados en las revisiones, por el efecto que causa, al disminuir el patrimonio de la entidad.

Fundamentos teóricos sobre las normas actuales

Las normas para las entidades contables públicas, están orientadas a determinar los criterios en cuanto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, la Contaduría General de la Nación modifica algunos procedimientos y da instrucciones para la aplicación del nuevo marco normativo.

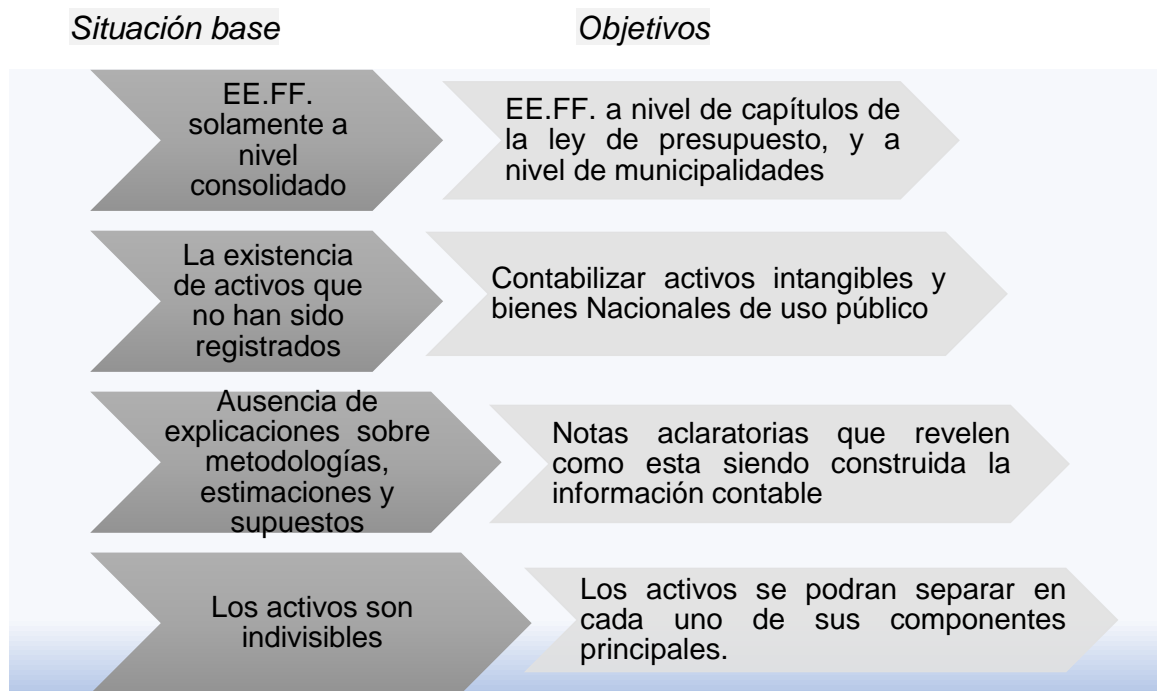
Se estableció el año 2015 como el periodo de preparación obligatoria para la aplicación de las NICSP en las entidades de gobierno, periodo en el cual se dictaron dentro de las entidades las disposiciones en cuanto al personal responsable y el desarrollo de estrategias para capacitar el personal, así mismo dar inicio a las depuraciones y al saneamiento contable para evitar los altos impactos por los cambios metodológicos, teóricos y normativos; en el año 2016 se llevó a cabo la transición para la aplicación de cada uno de los marcos normativos, como lo son el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, a partir de esto, el 1 de Enero de 2016 las entidades debían elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA; de esta forma finalmente en el año 2017 se estimaba fuera el año de aplicación del nuevo marco normativo con base a las NICSP.

Por lo que se refiere al marco normativo para las entidades de gobierno según lo establecido por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 533 del

2015 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, presentando la estructura del marco para dichas entidades.

El desarrollo de este nuevo marco normativo para la regulación de las entidades de gobierno se implementa con base a las NICSP, las cuales incorporan normas sobre presupuesto, recepción de los impuestos, beneficios sociales, y otorgamiento de concesiones, entre otras.

Figura 4: Algunos cambios en la convergencia a NICSP



Fuente: Plan de convergencia, plasmado en figura tomada de SmartArt disponible en Microsoft.

La adopción de esta nueva regulación conlleva cambios, no solo de conceptos, sino también a los procedimientos, los cuales deben ser documentados por la entidad, acorde a sus características de funcionalidad y a los procesos que se desarrollan en el ente territorial como tal.

De acuerdo con el Sistema Nacional de Contabilidad Pública³⁶, y las disposiciones legales establecidas desde el gobierno nacional, el sistema comprende el conjunto de políticas, principios técnicos de contabilidad, enfocados a la unificación de las operaciones, la identificación, revelación, medición de recursos y actividades desarrollados por todos los entes del sector público, lo que permite generar la información pertinente para la toma de decisiones, la aplicación de control interno y externo de la administración pública.

En materia de los hechos económicos, los cambios en la estructura y composición de los derechos de control, y lo que tienen que ver con la propiedad y usufructo sobre bienes, servicios y valores que afecten la estructura patrimonial pública y la riqueza social, los cuales son reportados mediante el sistema nacional de contabilidad pública (SNCP), esto específica, que se deben reconocer y se deben revelar a través de los informes y reportes contables, generando un conocimiento claro, preciso de las actividades desarrolladas con los recursos bajo la responsabilidad de los entes del sector público.

La emisión de la información da prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios, considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación a determinado tres marcos

³⁶CGN. Referente Teórico y metodológico de la regulación Contable Pública. 2015. Pág. 8

normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general para las entidades del sector público.

- 1) Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran recursos del público,
- 2) Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público y,
- 3) Marco Normativo para las entidades de gobierno.

Estos marcos normativos emitidos para las entidades del sector público se encuentran integrados por:

Figura 5 Marcos normativos



Fuente: Contaduría General de la Nación, plasmado en figura tomada de SmartArt disponible en Microsoft.

Los marcos de regulación tienen las siguientes características:

- a) Implementan criterios que resultan pertinentes desde la aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo - beneficio;
- b) Satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada Marco normativo;

c) Establecer políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

La Contaduría General de la Nación a través del instructivo para la implementación y aplicación de la normas internacionales desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), presenta los conceptos y definiciones bajo el nuevo marco normativo para las entidades de gobierno; las Normas internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP las cuales se basan en las NIIF, pero que de acuerdo a las diferencias de estos sectores se realizaron las modificaciones pertinentes, bajo estos nuevos criterios, los hechos económicos deben presentar los procedimientos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación contable del deterioro de los activos, generadores y no generadores de efectivo.

El nuevo marco normativo que rige a las entidades del sector público, en el cual se adopta la contabilidad internacional³⁷ tanto para la presentación de la información financiera como para la administración, se incluye un estado de situación financiera en el cual se debe reflejar el valor en libros de los activos lo que conlleva a una mayor atención en los importes en libros si son o no son recuperables. Este aspecto les permite a los responsables de la información ser más explícitos en la revelación y actuar con seguridad en la aplicación de los criterios sabiendo que ya es un estándar y como tal solo debe ser aplicado guardando los principios y bases teóricas y de procedimientos definidos dentro del estándar como tal.

³⁷ IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público presenta dos referentes normativos, el primero corresponde al deterioro de los activos, enfocado hacia los generadores de flujo de efectivo NIC SP 26 y la segunda, para los no generadores de efectivo NIC SP 21; aunque el concepto de deterioro es general en ambas normas, se establecen métodos diferenciales para calcular el valor de uso de un activo, para que las entidades del sector público puedan desarrollar y aplicar procedimientos pertinentes para efectos de evaluar los indicios de deterioro en los activos reflejados en los estados financieros públicos.

En cuanto al ente territorial, como parte integrante de las entidades del sector público, con base a la regulación reconoce como activos los que cumplen con cada uno de los elementos definidos por la norma y los criterios de reconocimiento para los activos; los activos que se presentan en los informes financieros de la entidad muestran una gran probabilidad de generar beneficios que se materialicen y pasen a la entidad, por lo cual representa un costo u otro valor medible de forma fiable para el reconocimiento, presentación y revelación. Al respecto es importante resaltar que la norma internacional avanza más en la mirada y la perspectiva de lo que debe entenderse con la función del activo y deja de lado la simple interpretación como una cuenta contable y más bien le da un enfoque de tipo financiero y como tal debe ser tenido en cuenta por el funcionario responsable de la contabilización y revelación en los estados financieros del ente público.

El ente territorial debe desarrollar un buen proceso contable, en el cual se lleve un registro de los hechos económicos conforme a los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos conforme a los marcos normativos, además que se cumpla con las características cualitativas

definidas en estos; por otro lado, se debe observar el marco normativo del Régimen de Contabilidad Pública que sea aplicable para el ente.

Para la preparación y presentación de la información financiera se requiere de un proceso contable, en el que se integren procedimientos internos que garanticen el cumplimiento de las características cualitativas de la información, para la medición de los elementos de los estados financieros se establecen las siguientes bases:

- Valores de entrada y de salida
- Mediciones observables y no observables
- Medición específica y no específica para una entidad

En el nuevo marco normativo se dictan las disposiciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos de los estados financieros, siendo los activos, los pasivos y el patrimonio los que se encuentran directamente relacionados con la medida de la situación financiera de la entidad. La apertura de concepto que hace el estándar internacional es importante por cuanto el funcionario público debe hacer una mayor abstracción de lo que ha de representar dichos conceptos en la contabilidad pública del ente territorial.

Las entidades de gobierno deberán aplicar las siguientes bases para la medición de los activos:

- Costo
- Costo de Reposición
- Valor de Mercado
- Valor Neto de Realización
- Valor en Uso

Costo

La medición con base al costo equivale al importe de efectivo o al valor de la contraprestación destinada para la adquisición o desarrollo de un activo. Los importes del costo son valores de entrada observables y específicos para la medición de los activos de la entidad.

Costo de Reposición

Se determina de la contraprestación más baja que se requiere para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o beneficios económicos que lo integren. Los costos de reposición son valores de entrada observables y específicos para la medición de los activos, este representa la situación específica del activo.

Valor de Mercado

El valor de mercado, se mide por el valor por el cual el activo puede ser intercambiado entre las partes interesadas y debidamente informadas, cuando la transacción se realiza con independencia mutua. Dado el caso que el valor se obtenga de un mercado abierto, activo y ordenado, puede representar un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para el ente.

Valor Neto de Realización

Corresponde al valor que la entidad puede recuperar por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar la producción y los necesarios para la venta. El valor de salida es observable y específico para la entidad.

Esta medición es de gran utilidad para las entidades porque proporciona la información del activo el cual no debe presentar un valor inferior al valor que se puede obtener en la venta.

| |
|--------------|
| Valor en Uso |
|--------------|

Equivale al valor presente de los beneficios económicos que se estiman que el activo puede generar, en este se incluye el flujo de efectivo que puede recibir la entidad al final de la vida útil. Representa un valor de salida no observable y específico para la entidad.

Respecto a la medición de los activos en el marco conceptual, el valor de uso es el concepto aplicable para la medición de los activos generadores de efectivo.

El valor de uso o deterioro es aplicable a los activos generadores de efectivo, este método de medición refleja el valor que se puede obtener de un activo a través de su operación y su disposición al final de la vida útil. Así cuando se ha identificado que el activo es utilizado conjuntamente con otros activos para generar efectivo se debe calcular el valor presente de los flujos de efectivo para el grupo de activos.

Aunque los métodos expuestos tienen su importancia y valor técnico, para el caso colombiano debe trabajarse más en esta apreciación y esto implica dejar de lado la cultura de que lo contable en lo público no es relevante y enfocarse hacia una visión de fondo sobre lo que son los costos y los métodos estándar de medición que fija la respectiva norma.

1.2 Definición y alcance de las unidades generadores de efectivo

Los activos generadores de efectivo son activos que controlan las entidades públicas, con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial o beneficios económicos futuros acordes al rendimiento de mercado, con estos activos o unidad a la que pertenece el activo se espera generar entradas de efectivo y rendimientos en los cuales se reflejan el riesgo que implica la posesión de estos.

Las entidades del gobierno³⁸ pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar efectivo o rendimiento económico, aunque la mayoría de los activos no se conservan con ese propósito. Los activos generadores de efectivo pueden funcionar de forma independiente de los no generadores de efectivo.

Algunos de los activos pueden generar flujos de efectivo, aunque su objetivo fundamental sea prestar un servicio o en el caso contrario un activo que genera flujos de efectivo y su propósito es no generador de efectivo, por lo que se hace necesario que la entidad evalúe la proporción del flujo de efectivo o rendimiento del activo para la aplicación de las disposiciones de la NICSP 26 o NICSP 21. Sin embargo, en estos casos se evalúa la relevancia de los flujos de efectivo, bajo el juicio profesional y los criterios desarrollados para la clasificación según las definiciones en la norma de los activos generadores de efectivo y los activos no generadores de efectivo.

³⁸IFAC. Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo NICSP 26. Pág. 899.

Activos generadores de efectivo

La regulación contable clasifica como activos generadores de efectivo aquellos que el ente controla y que tiene la capacidad para generar rendimientos o flujos de efectivo; para lo cual la entidad definirá, en sus políticas contables³⁹, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de la norma para los activos generadores de efectivo NICSP 26. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en:

- Propiedades, planta y equipo;
- Propiedades de inversión;
- Activos intangibles;
- Inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

Activos no generadores de efectivo

Se consideran activos no generadores de efectivo los que la entidad contable publica conserva con la finalidad de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado; según los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos se han determinado como no

³⁹Contaduría General de la Nación. Instructivo 002. (2015) Instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno. Pág 37

generadores de flujos de efectivo o rendimiento en condiciones de mercado los siguientes:

- Propiedad, planta y equipo
- Activos intangibles
- Bienes de uso público
- Bienes históricos y culturales
- Los activos biológicos que se relacionen con la actividad agrícola y estos se midan por el costo.

Cuando se agrupan los activos para la evaluación⁴⁰ de recuperabilidad, se debe incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar la corriente relevante de entradas de efectivo. Por otro lado, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando en realidad se ha producido una pérdida por deterioro del valor.

Unidades Generadoras de Efectivo

Las Unidades generadoras de efectivo, se define como “el grupo identificable de activos más pequeño con el objetivo fundamental de generar un beneficio económico, entradas de efectivo provenientes del uso continuado que sean, en gran

⁴⁰IFAC- NICSP 26 Deterioro de los Activos Generadores de Efectivo.

medida, independientes de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos”⁴¹.

La norma establece algunos criterios para identificar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos o cuando un grupo de activos puede ser integrado por un grupo de unidades generadoras de efectivo, o por otro lado cuando una única unidad o parte de una unidad generadora de efectivo los integra.

Es necesario para la identificación y reconocimiento de las unidades de efectivo el juicio de profesionales, dado el caso para la clasificación e identificación de las unidades pertenecientes de activos no generadores de efectivo los cuales una parte en buena medida clasifica de acuerdo a los criterios establecidos como unidad generadora de efectivo.

Procedimiento y criterio a aplicar

En cuanto al reconocimiento de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se presenta cuando el importe recuperable sea menor que el importe en libros; esta pérdida se distribuye para reducir el importe en los libros de los activos de la unidad, en forma proporcional, por lo cual la entidad debe reconocer la pérdida o la reversión de esta indicando el periodo de depreciación o amortización y el método utilizado.

Los activos que hacen parte de una unidad generadora de efectivo este aporta un potencial de servicio a las actividades no generadoras de efectivo, de acuerdo a la

⁴¹Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno. Pág 95

definición en la norma si el aporte potencial de servicio no aplica a las unidades generadoras de efectivo, se aplica la normatividad contable nacional o internacional dado el caso.

Cuando se puede estimar el importe recuperable o importe de servicio recuperable del activo se aplica la NICSP26 y se modifica el importe en libros de una pérdida por deterioro, cuando el activo es parte de una unidad generadora de efectivo se incluye el importe en libros o la asignación de la proporción del importe en libros del activo en la unidad generadora de efectivo.

Cuando el importe de la unidad generadora de efectivo es mayor o igual que el importe en libros de dicha unidad no se asigna ninguna pérdida por deterioro del valor a la unidad generadora de efectivo. Cuando el importe no es mayor o igual la pérdida por deterioro de valor es asignada a los activos generadores de efectivo de la unidad generadora de efectivo en una base proporcional al importe, sujeto a algunos limitantes.

La entidad no puede reducir el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor entre: El valor razonable menos los costos de ventas (Cuando se puede determinar), El valor de uso (Cuando se puede determinar), Cero. Cuando el importe por concepto de deterioro no pueda ser asignado al activo se repartirá proporcionalmente entre los demás activos generadores que integren la unidad

Criterios

Los criterios identificados para definir si los activos son o no son generadores⁴² de efectivo se han de considerar al interior de la entidad del orden municipal los siguientes:

- a. Deberá tener en cuenta la significatividad de la prestación de los servicios.
- b. Se deben establecer las políticas en dicha materia y deberá ser expuesto en las notas explicativas.
- c. Ante la duda dichos activos serán considerados no generadores de efectivo.

En el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo; debe tener en cuenta los activos que no son parte de la propia unidad como las cuentas por cobrar u otros activos financieros o los pasivos que se reconozcan dado el caso como por ejemplo las cuentas por pagar, pensiones y otras provisiones. Donde el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementa por el importe en libros de estos activos y se disminuye por el importe en libros de los pasivos.

1.3 Bases teóricas o de fundamentos sobre deterioro

Las entidades del gobierno que preparen y presenten la información contable y financiera según la base contable de acumulación o (devengo) deberá implementar el tratamiento contable de la NICSP 26 “Deterioro del valor de activos generadores

⁴²IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo): Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011.

de efectivo”, exceptuando algunos casos como las propiedades planta y equipo que sean medidas por su importe revaluado, propiedades de inversión que se midan según su valor razonable, los activos intangibles

El Objetivo fundamental es establecer los procedimientos aplicables al Sector Público para determinar si un activo que genera efectivo está deteriorado. Así mismo, garantizar que se reconozcan las pérdidas por deterioro y especificar cuándo se realizan ajustes por pérdida de deterioro en los estados financieros de la entidad.

El deterioro del valor de los activos generadores de efectivo se presenta cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En cuanto a la identificación del momento del deterioro se han de considerar los siguientes elementos:

La Entidad territorial evaluará al cierre del ejercicio si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos, en cuanto a que estos presenten las siguientes características:

- a) Cesación de la demanda o necesidad del servicio
- b) Cambios significativos a largo plazo que implican un efecto adverso (tecnológico, legal/político).
- c) Daño físico
- d) Cambios significativos a largo plazo que implican un efecto adverso (planes de discontinuar, reestructuración de operación, activos ociosos y la reconsideración de la vida útil.
- e) Decisión de detener la construcción de un activo.

La entidad evaluará como mínimo al final del periodo contable la existencia de indicios de deterioro en el valor de los activos, dado el caso de presentar indicios se realizará la estimación del valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente presenta deterioro, en caso contrario no se debe realizar la estimación formal del valor recuperable.

Reconocimiento y determinación de la pérdida/reversión

1. La pérdida por deterioro es la reducción del importe de un activo hasta que alcance su importe de servicio recuperable, siempre y cuando sea menor que el importe en libros.
2. Dicha pérdida se deberá reconocer como un gasto/pérdida en el Estado Financiero.
3. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente.

Si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores ya no existe o ha disminuido, la entidad debería volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión y proceder a la reversión de la pérdida reconocida en períodos anteriores.

Información a revelar

- a. Monto de las pérdidas
- b. Monto de las reversiones

- c. Los eventos o circunstancias que llevaron al reconocimiento
- d. Importes de pérdidas o reversiones reconocidas
- e. La naturaleza del activo
- f. Si se ajusta a valor razonable menos costos o valor de venta
- g. Aplicación de los distintos efectos al valor de uso
- h. Otras informaciones adicionales

El reconocimiento del deterioro es un objetivo clave dentro del proceso de la implementación de las normas internacionales en los entes territoriales del sector público, cuando se hacen hallazgos de indicios de deterioro al revisar y comprobar se está asegurando que el importe en libros de un activo el cual se está declarando en los Estados de situación Financiera no excede el importe recuperable del activo o el importe de servicio recuperable.

Cuando el importe recuperable de un activo aumenta⁴³ después del reconocimiento de la última pérdida por deterioro de valor, y ha habido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de un activo desde esa pérdida por deterioro de valor, se produce una reversión de la pérdida por deterioro de valor y el importe en libros del activo se incrementa hasta su importe recuperable.

El incremento del importe en libros de un activo tiene como límite el importe en libros que se ha determinado (neto de la amortización o la depreciación) si no se le ha reconocido una pérdida por deterioro de valor en años anteriores. El importe de la reversión se reconoce inmediatamente en el estado de rendimiento financiero.

⁴³NICSP 26 Deterioro de los activos generadores de efectivo. Pag. 894

El importe de la reversión se asigna a los activos de la unidad generadora de efectivo de forma proporcional al importe en libros de esos activos, puesto que la parte del importe de esa reversión no puede ser asignada al activo no generador de efectivo que aporta potencial de servicio a una unidad generadora de efectivo.

El importe en libros de un activo⁴⁴ se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que se refieran a dicho activo.

El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor valor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. El importe recuperable de servicio de un activo no generador de efectivo se define como el valor mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

La estimación del valor de uso de un activo generador de efectivo, se realiza según la evaluación de los flujos futuros de efectivo derivados del uso continuo del activo y su disposición final, la tasa de descuento aplicada para esos flujos de efectivo.

Para determinar si existen indicios de deterioro en el valor de un activo, se considera la información obtenida de las fuentes internas y externas de información de la entidad.

Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, o que se tenga planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo,

⁴⁴IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo): Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011. Pág. 235

los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinido sino como finita, en esos casos se deben considerar los siguientes aspectos:

- Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Se cuenta con la evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

En cuanto a lo que establece la norma internacional contable para el sector público acerca del reconocimiento, medición, presentación y revelación del deterioro de los activos generadores de efectivo pertenecientes a un ente territorial o sector central, donde el objetivo para los profesiones contables y entes reguladores es lograr una homogenización de la información contable y financiera del sector público generando cambios significativos en el tratamiento de la información actual, dando inicio a un proceso de análisis e interpretación para cada ente territorial y profesional contable inmerso en este sector como facilitadores de los procesos.

Capítulo II

Identificación de los elementos metodológicos definidos en los criterios y políticas contables según la norma internacional contable del sector público, en el procedimiento de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos generadores de efectivo en el sector central municipal de la Unión Valle del Cauca.

En cuanto a la identificación de los elementos metodológicos definidos en los criterios y políticas contables según la NIC SP26, han de considerarse en un todo para el desarrollo de los procedimientos de reconocimiento, de medición, de revelación que conduzca de manera fácil y comprensible para el funcionario público llevar a cabo los diversos procedimientos para ser presentados en los estados financieros los correspondientes activos generadores de efectivo en las entidades públicas a nivel territorial.

A continuación, se presenta un desarrollo de los elementos fijados por el estándar respecto a cuáles han de ser los criterios y políticas contenidas según la norma para proceder a su presentación en los Estados Financieros.

Figura 6 Flujo informativo para determinar criterios y políticas.



Fuente: Objetivo II de proyecto, diseño propio plasmado en el esquema que figura en los archivos de SmarArt disponible en microsoft office.

Los activos generadores de efectivo son todos aquellos activos que originan entradas de efectivo y, a su vez, producen rendimientos por el riesgo del uso de los mismos. El deterioro en dichos activos es considerado como una pérdida en el beneficio económico, futuro o potencial del servicio de un activo y se ve reflejado en la información de la entidad que lo controla.

A continuación, se presenta el desarrollo y cuerpo de cada uno de los criterios contables y financieros, iniciando con lo que tiene relación con el reconocimiento.

2.1 Criterios contables y financieros para el reconocimiento

Antes de definir los aspectos y elementos contenidos en el procedimiento a seguir según la norma, es necesario hacer las precisiones conceptuales y para esto, se parte de la definición expuesta por Luis Martínez Laguna, en el diccionario económico, refiriéndose a los criterios contables y que los define como: “El conjunto de normas o principios de la valoración de activos, devengos e ingresos que deben seguirse para que la contabilidad o información que refleje una posible realidad económica más ajustada a la realidad” y como criterio financieros, “comprende el conjunto de variables que permiten medir el desempeño y tomar decisiones enfocadas a la resolución de problemas”⁴⁵.

En cuanto al “reconocimiento contable” es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales.

Para ello, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos.
- Pueden ser valorados con un adecuado grado de fiabilidad.

⁴⁵EXPANSION definición de los criterios y políticas [en línea] [Tomado de la página web marzo 14 de 2017] Disponible en: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/principios-contables.html>.

- En caso de que sea pertinente, existirá una correlación entre los gastos e ingresos devengados que sean registrados.

Activos

Los activos deben reconocerse en el estado de situación de financiera, cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

La contrapartida de los mismos es:

- Aumento de un pasivo
- Disminución de un activo
- Ingreso o aumento del patrimonio neto

Además de considerar los siguientes elementos:

- Que sea probable la obtención de rendimientos futuros.
- Que sean susceptibles de valoración fiable.
- Y asociados a: reconocimiento pasivo, disminución de activo, reconocimiento de ingreso o aumento del patrimonio neto.

Según las políticas contables internacionales para las entidades públicas, el reconocimiento de los activos requiere preparar un plan de implementación el cual

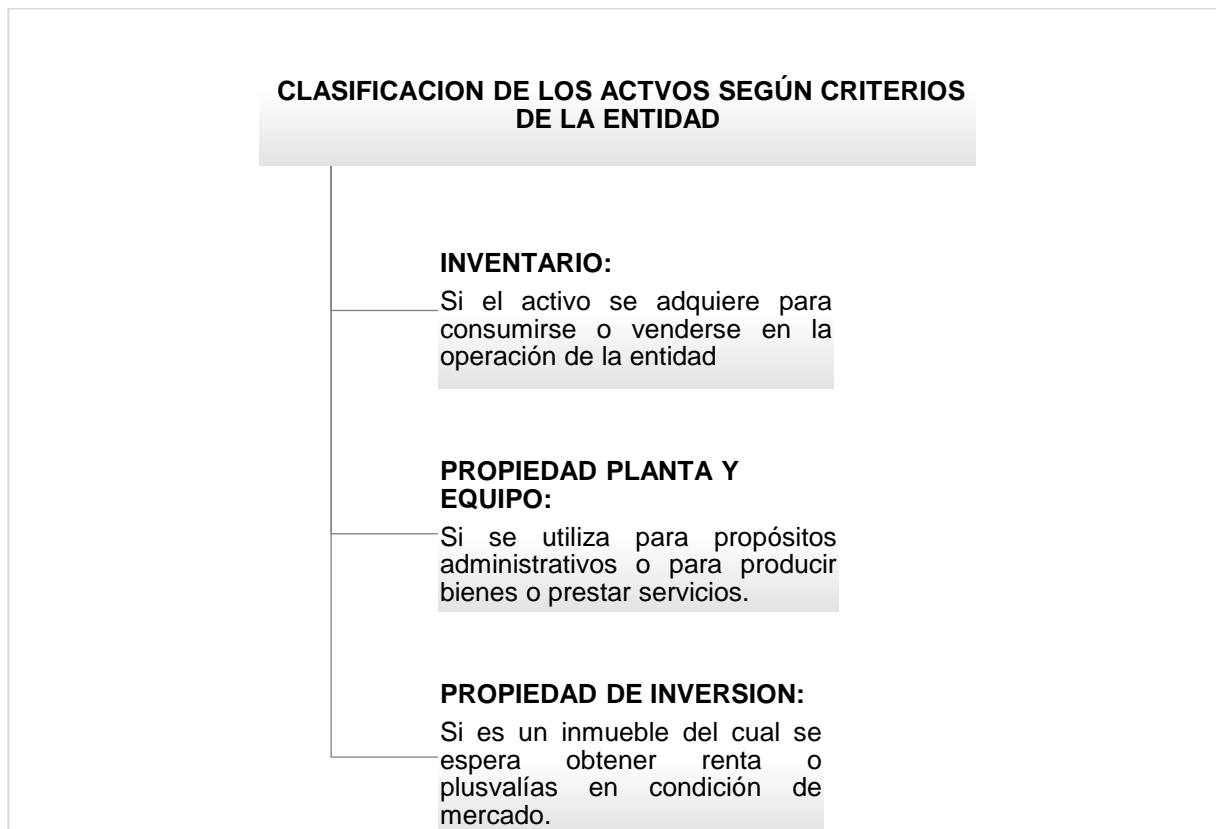
contenga toda la información disponible sobre sus activos cumpliendo estos pasos generales de acuerdo con la necesidad de cada entidad de gobierno⁴⁶:

- a) Documentar todos los tipos de activos que tiene la entidad (la compilación de registros de activos se analiza más adelante en este capítulo).
- b) Evaluar la precisión y la integridad de la información existente.
- c) Determinar las categorías de activos que se utilizarán en el plan contable y los estados financieros.
- d) Establecer políticas contables para cada categoría de acuerdo con las NICSP pertinentes.
- e) Determinar saldos de apertura precisos para cada categoría (identificación, aplicación de la definición de activo y medición).
- f) Establecer sistemas que permitan satisfacer las exigencias continuas de la contabilidad de acumulación (o devengo).

Los activos que cumplan con los criterios de reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga con dicho recurso.

⁴⁶IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011pág. 108

Figura 7 Clasificación de los activos



Fuente: Instructivo 002 del 2016 CGN plasmado en figura tomada de SmarArt disponible en microsoft.

Inventarios:

Las políticas que establecen las normas internacionales del sector público definen como inventarios a los activos que cumplan las siguientes características⁴⁷:

⁴⁷IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011pág. 139

- a) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción.
- b) En la forma de forma materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios.
- c) Conservados para su venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones.
- d) En proceso de producción de cara a tal venta o distribución.

Reconocimientos de los inventarios según criterios y políticas financieras del consejo de normas internacionales del sector público:

Para el reconocimiento del inventario propio para el sector público sector central se debe tener en cuenta los siguientes criterios⁴⁸:

- a. El establecimiento de umbrales de reconocimiento de inventarios.
- b. La identificación del punto en el que la titularidad de distintos tipos de inventarios se traslada o transfiere de una entidad a otra, o en el que una entidad renuncia a dicha titularidad.

⁴⁸IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011pág. 140

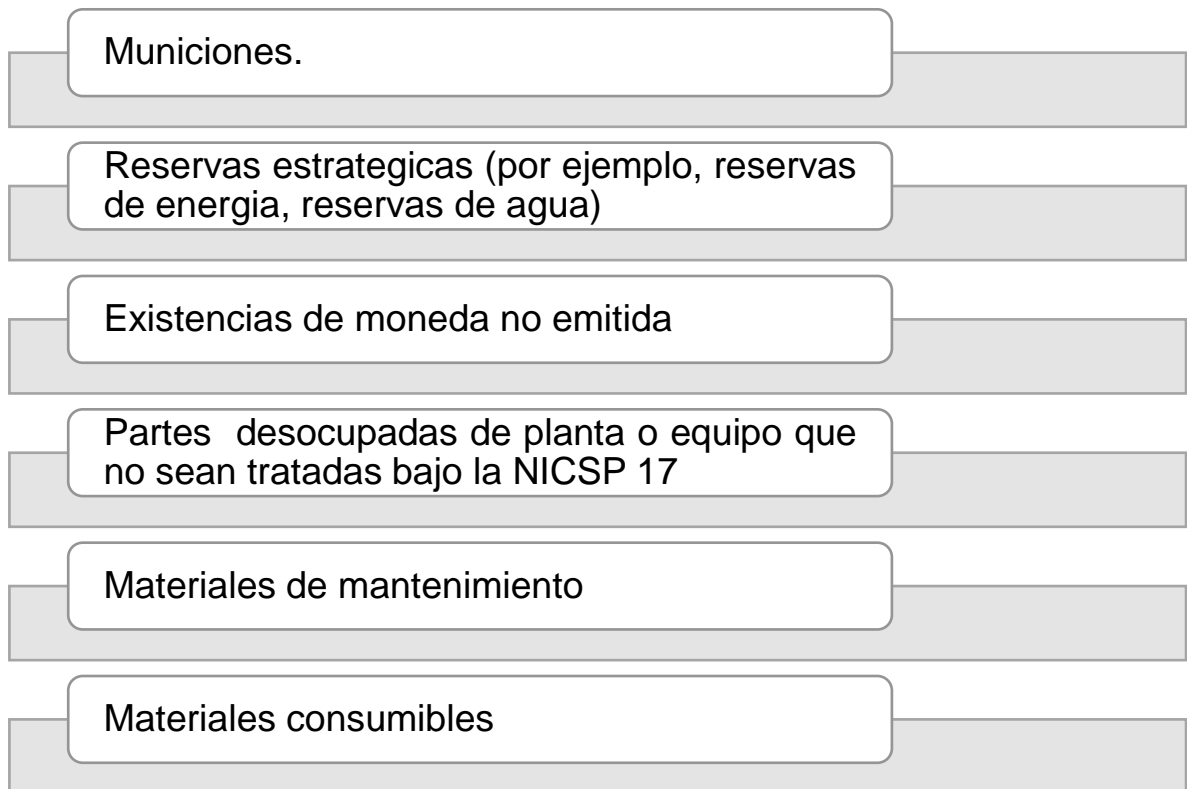
c. El establecimiento de técnicas y procedimientos para hacer el seguimiento de los costos asociados a inventarios para lograr reconocer el inventario disponible al finalizar cada periodo.

Los elementos que no alcancen los criterios establecidos para el reconocimiento de inventario (a nivel individual o colectivo) se deberán contabilizar al momento de la adquisición.

Para las entidades del sector público, que suelen mantener inventarios para uso en la prestación de servicios, los primeros corresponderían al gobierno territorial y son los que se adquiere para su propio apoyo en el funcionamiento al prestar el servicio, o en la producción y venta de bienes estos últimos para entidades descentralizadas o empresas industriales y comerciales del estado del orden nacional, departamental o municipal.

Algunos ejemplos de inventarios aplicables a diversos niveles de entidades públicas del orden nacional, departamental o municipal y del nivel descentralizado, entre otros son:

Figura 8 Ejemplo de propiedad planta y equipo.



Fuente: Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, plasmado en figura tomada de SmarArt disponible en microsoft.

Obra en proceso, lo que incluye lo siguiente:

- Materiales para cursos de formación o prácticas.
- Servicios a clientes (por ejemplo, servicios de auditoría) donde estos servicios se venden a precios razonables de mercado en una transacción independiente.
- Terrenos o propiedades mantenidos para la venta.

Propiedad planta y equipo:

Se reconocerán bajo las políticas contables internacionales de las entidades públicas como propiedades, planta y equipo⁴⁹:

- a. Los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos;
- b. Los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento;
- c. Los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.
- d. Los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas.

Para el reconocimiento de la propiedad planta y equipo según las políticas internacionales del sector público se debe tener en cuenta los siguientes criterios⁵⁰:

⁴⁹Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno pág. 52

⁵⁰IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011 pág. 111

1. Define la propiedad, planta y equipo como “activos tangibles que bajo estos ítems:

a) Que están en poder de una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos; y

b) Se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable”.

2. Los activos intangibles son aquellos bienes inmateriales o sin apariencia física que se pueden identificar, controlar, y de la utilización o explotación se genera beneficios económicos futuros, cuando se generan ingresos o un potencial de servicio para la entidad cuando este genere una reducción de costos; en cuanto a la medición monetaria de estos debe ser confiable como son activos con una vida estimada están sujetos a variaciones por lo cual se deben evaluar de forma periódica.

Para que una partida se reconozca como propiedad, planta y equipo para presentar información financiera, primero debe cumplir con la definición de propiedad, planta y equipo y cumplir con los criterios de reconocimiento para activos.

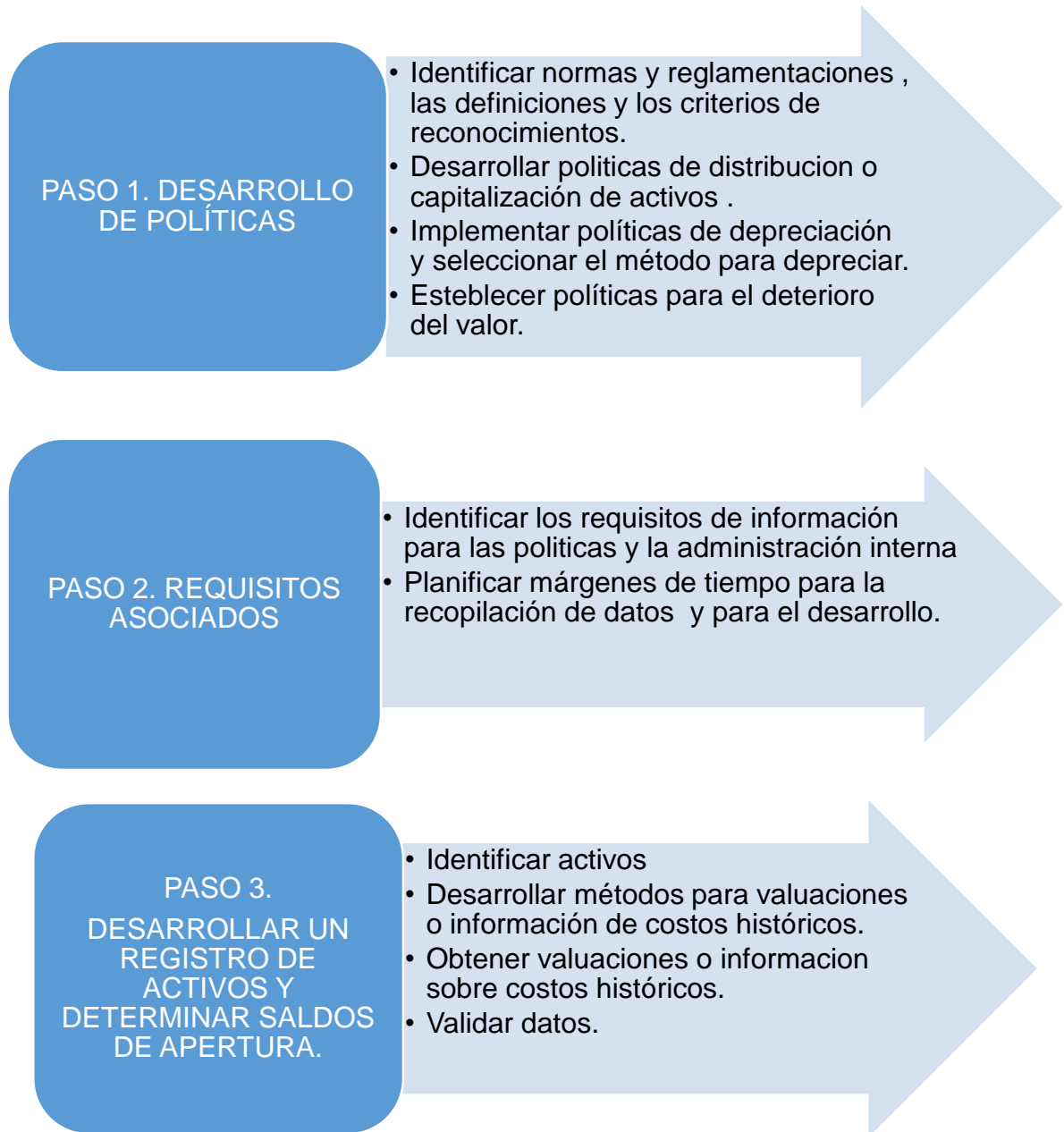
El primer paso en la identificación y el reconocimiento de propiedad, planta y equipo es la elaboración de un plan de implementación y el desarrollo de sistemas que respaldaran la contabilidad de acumulación (o devengo) continua a estos activos.

El plan tiene que identificar lo siguiente:

- a. Todas las tareas necesarias, incluido el desarrollo de políticas, la identificación y valuación de activos y el desarrollo de políticas y procedimientos de gestión de activos. La identificación y valuación de activos es más difícil cuando no hay registros de propiedad, planta y equipo existentes.
- b. La persona o el puesto de trabajo responsable de cada tarea.
- c. La persona o el puesto de trabajo responsable de la administración de este aspecto del plan.
- d. Hitos y plazos del proyecto.
- e. Partidas dependientes dentro del plan de reconocimiento de activos y entre el reconocimiento de activos y otras partes del proyecto más amplio.
- f. El proceso y el margen de tiempo para la resolución de problemas.

Siguiendo lo anterior sobre la identificación y reconocimiento de la propiedad, planta y equipo, se exponen los diferentes pasos que se podrán dar en el plan de implementación, los cuales en su mayoría aplican para los tipos de activos no corrientes.

Figura 9 Reconocimiento de propiedad, planta y equipo



Fuente: Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público, plasmado en figura tomada de SmartArt disponible en Microsoft office.

Cuestiones permanentes para la identificación y reconocimiento:

- Mantener los sistemas.
- Desarrollar procesos para evaluar valores residuales, vidas útiles y métodos de depreciación.
- Cálculo en cada periodo contable de la depreciación.
- Desarrollar las revaluaciones necesarias y las revisiones del deterioro del valor.

En el desarrollo de un registro de activos bajo las políticas estipuladas por el consejo de normas internacionales de contabilidad para sector público (figura 9 paso 3) también implica una revisión de los sistemas actuales y de las prácticas de gestión de activos. Si la entidad no ha establecido previamente tales sistemas o prácticas, puede haber datos disponibles en la entidad (por departamentos o necesidad de la entidad) para usar como referencia⁵¹.

Una entidad tendrá que realizar lo siguiente:

-Decidir si retener o modificar los registros y sistemas de activos existentes o desarrollar sistemas nuevos. Esto podría incluir considerar si la información sobre algunos activos se debería gestionar en bases de datos independientes y de qué

⁵¹IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. pág. 113

manera estas bases de datos se vincularán con el sistema de presentación de información financiera.

-Concluir si se debe integrar un registro de activos en el libro mayor general.

- Diseñar e implementar sistemas.

- Escoger qué gerentes dentro de la entidad tienen la responsabilidad de gestionar activos.

-Implementar prácticas de gestión de activos.

El desarrollo del registro de activos también implica:

- Complementar la identificación de todos los activos.
- Establecer los componentes y la clase de activos de la entidad.
- Recopilar toda la información de los activos (antigüedad, estado, vida útil restante, nivel de uso, naturaleza y grado de mantenimiento y determinar vida útil para cálculo de depreciación).
- Aplicar las definiciones que se establecen para propiedad, planta y equipo, los criterios de reconocimiento y los umbrales de capitalización.
- Verificar titularidad (en caso necesario) e identificar restricciones y cláusulas.

Para el reconocimiento de las propiedades de inversión según las políticas de las normas internacionales del sector público se debe tener en cuenta los siguientes criterios:

Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen para obtener rentas o plusvalía, o ambas, más que para⁵²:

- a. Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.
- b. Su venta está prevista en el curso normal de las operaciones.

Tipos de activos incluidos en el alcance de la norma como propiedad de inversión:

- Terrenos y edificios que reúne las condiciones establecidas.
- Derechos sobre una propiedad que tiene un arrendatario según un arrendamiento operativo.
- Activos en construcción.

Para la aplicación del modelo internacional a todas las propiedades de inversión (cuando se utiliza el modelo razonable) y se refuta la presunción del valor, se puede usar el modelo de costo en un activo particular y seguir aplicando el modelo del valor razonable al resto de los activos

⁵²IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011. pág. 144

El reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo, cuyo objetivo fundamental es generar rendimiento de mercado, se realizará bajo los siguientes criterios estipulados en la normatividad contable⁵³:

El valor en libros supera el valor recuperable.

- El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el valor de uso.

El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo.

En el documento plan general de contabilidad pública del 2007⁵⁴, en el aparte referido a procesos contables, se menciona que el reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor.

⁵³Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno Pág. 90

⁵⁴Plan general de contabilidad pública del 2007, literal 61

La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.

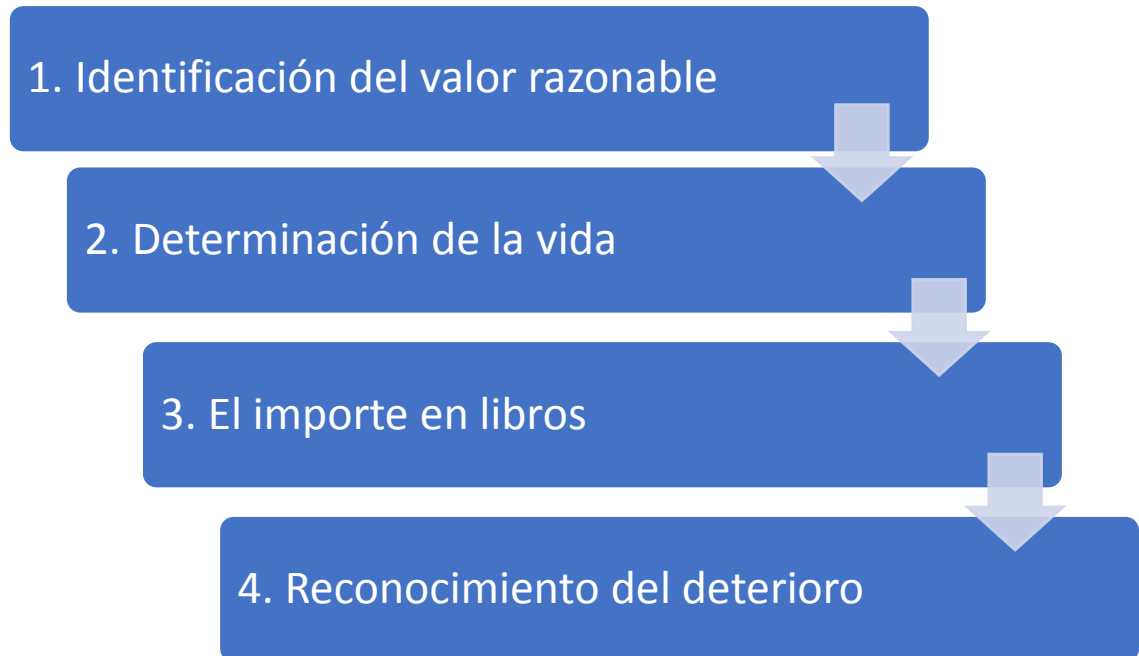
Con respecto al reconocimiento la NICSP 26⁵⁵ indica la norma que es el importe en libros de un activo que se reducirá hasta que alcance el importe recuperable sí, y solo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro de valor, una pérdida recuperable deberá reconocerse inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro). Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo sí, y solo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

Ejemplo: El municipio de la unión cuenta con una retroexcavadora la cual sufrió un daño físico, pero todavía puede funcionar, aunque no también como antes. La alcaldía piensa en venderla, pero en el estudio de su valor razonable determinan que este menos los costos de venta de la retroexcavadora son menor que su importe en libros. Ya que no genera entradas de efectivo de forma independiente.

Puede estimarse que el valor en uso de la retroexcavadora está muy cercano a su valor razonable menos los costos de venta. Por tanto, el importe recuperable de la retroexcavadora puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que la retroexcavadora pertenece. Puesto que el valor razonable menos los costos de venta de la retroexcavadora es inferior a su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para la retroexcavadora.

⁵⁵NICSP 26 Deterioro de los activos generadores de efectivo, literal 72

Figura 10 Procedimiento para el conocimiento de la PPE.



Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.

Un activo generador de efectivo es un activo mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente por la entidad para la obtención de beneficios. Existen un número de circunstancias en las que las entidades del sector público pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar un

rendimiento comercial, aunque la mayoría de sus activos no se mantienen con ese propósito⁵⁶.

Por ejemplo, una entidad pública como el canal de televisión tele café, en sus instalaciones posee un pequeño edificio equipado con un telepromter especial el cual opera para programas que pagan la tarifa para estar al aire que comprende 20% de sus programas, fuera de los programas habituales que están bajo la supervisión de comisión de televisión ; a 31 de diciembre de 2015, el importe en libros del edificio y equipamiento es de 30.000 u.m., No es posible estimar el importe recuperable del edificio , ni las partidas del equipamiento de capital en base individual, Por lo cual el edificio y el equipamiento se consideran una unidad generadora de efectivo. A 1 de enero de 2015, el telepromter tenía un importe en libros de 3.000 u.m., se reconoce un gasto por depreciación de 600u.m para el telepromter a 31 de diciembre. Puesto que ha habido avances tecnológicos significativos en este campo, se comprueba si el telepromter se ha visto deteriorado a 31 de diciembre y se determina una pérdida por deterioro del valor de 400 u.m., de modo que el importe en libros del telepromter a 31 de diciembre de 2015 es 2.000 u.m.

| CUENTA | CONCEPTO | VALOR |
|--------|--|--------|
| 162005 | Equipo de comunicación y computo. | 400.00 |
| 535111 | Deterioro de Equipo de comunicación y computo. | 400.00 |

Al reconocer la importancia de los procedimientos de las políticas contables sobre el reconocimiento de los activos generadores de efectivos, conlleva a la mejora del

⁵⁶ NICSP 26 Deterioro de los activos generadores de efectivo, literal 72

tratamiento al momento de reconocer que son los activos caso de estudio en las entidades territoriales, se logra como resultado un importe en libros que puede ayudar a mejorar tanto la rendición de cuentas, como la proyección presupuestal de las entidades territoriales.

La norma contable pública actual, comparada con la convergencia hacia las normas internacionales del sector público, en los criterios de reconocimiento para los activos generadores de efectivos no cuenta con una similitud en el tratamiento para realizar el reconocimiento, puesto que la norma del régimen contable actual no hace alusión a la evaluación de indicios para llevar a cabo el reconocimiento de deterioro y la norma internacional del sector público para el reconocimiento del deterioro depende de factores siempre y cuando exista indicios de deterioro.

Como lo afirma el párrafo anterior la norma internacional estipula que para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá, entre otras, a las fuentes externas e internas de información⁵⁷. Esto implica entonces que el funcionario responsable habrá de establecer los procedimientos y las fuentes de información que le sean debidamente confiables y seguras para tomar una decisión al respecto. Debe emprender una búsqueda de datos lo suficientemente confiables que le permita realizar los comparativos respectivos y fijar su respectivo criterio.

2.2 Criterios contables y financieros para la medición.

⁵⁷Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno pág. 91

Antes de definir los diferentes criterios contables para la medición, se considera pertinente dar claridad que la información establecida por las entidades de gobierno, en cuanto a las normas internacionales y los diferentes entes de regulación citados; buscan una homogenización de información que ayude a las entidades del sector público con la transparencia en el tratamiento de los elementos que componen, para este caso los activos generadores de efectivos y las unidades generadoras de efectivo, vinculadas e identificadas como generadoras de ingresos.

Inventarios:

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

El Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público establece como criterios contables y financieros para la medición de inventarios los siguientes:

- | |
|--|
| <p>a. El costo de inventarios incluirá el costo de compra, o el valor razonable si son donaciones en especie, y todos los demás costos, incluidos los costos de conversión, en los que se haya incurrido para darles sus condiciones y ubicación actuales.</p> |
|--|

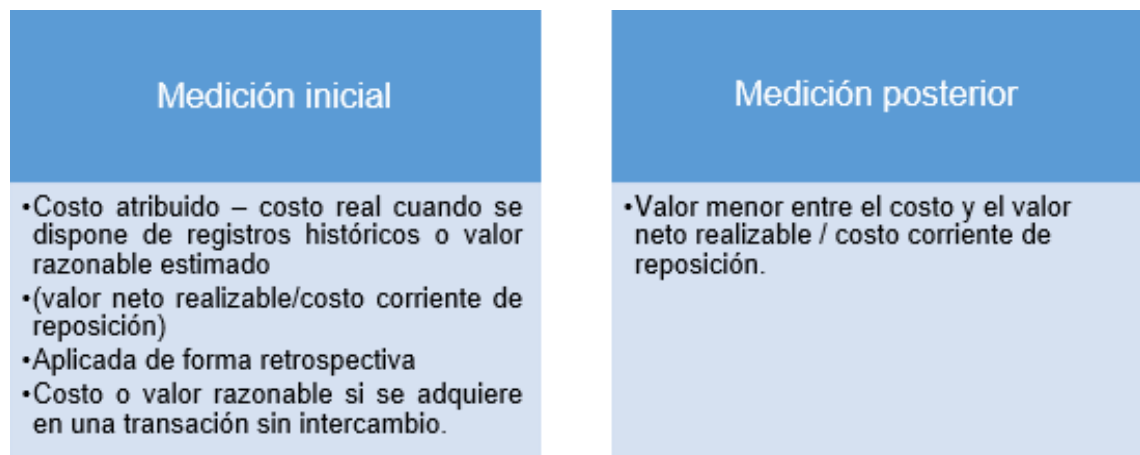
b. Cuando los inventarios sean vendidos o consumidos, su importe en libros se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios.

c. Los costos se imputarán a inventarios utilizando la identificación específica o el método FIFO, según corresponda.

d. El inventario de obras en proceso se medirá al valor que sea menor entre el costo y el VNR.

Cuando la obra en proceso que se desarrolla por un ente territorial y la cual se relacionan con el suministro de servicios o bienes que no son de capital, se determinara sobre la base de los costos hasta la fecha y según la etapa de terminación.

Figura 11 Medición de los inventarios



Fuente: Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público plasmado en figura tomada de SmarArt disponible en Microsoft

Propiedad planta y equipo⁵⁸:

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente:

- a. El precio de adquisición;
- b. Los aranceles de importación y,
- c. Los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición;
- d. Los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- e. Los costos de preparación del lugar para su ubicación física;
- f. Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje;
- g. Los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo);
- h. Los honorarios profesionales;

⁵⁸Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno pág. 52

- i. Así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

El Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público establece como criterios contables y financieros para la medición de la propiedad planta y equipo:

- a. La medición al momento del reconocimiento inicial se realiza generalmente al costo.
- b. Los activos adquiridos a través de una transacción sin intercambio se miden inicialmente al valor razonable.
- c. Los activos medidos con el modelo de revaluación, no es necesario hacer revisión para determinar su deterioro de valor.
- d. Cuando se realce la comprobación del deterioro del valor de un activo se determina el importe recuperable o el importe de servicio.
- e. El importe recuperable o importe de servicio recuperable de un activo es su valor corriente de mercado.

Figura 12 Medición de propiedad planta y equipo

| Medición inicial | Medición posterior |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> •Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o valor razonable estimado (aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo). •Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio. | <ul style="list-style-type: none"> •Costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor •valor razonable a la fecha de revaluación menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor posteriores. |

Fuente: Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público plasmado en figura tomada de SmarArt disponible en microsoft.

Propiedades de inversión:

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros:

Costo = Σ [El precio de adquisición + los impuestos por traspaso de la propiedad + los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión + los costos de los suministros empleados en la construcción + los costos de preparación del lugar para su ubicación física + los honorarios profesionales por servicios legales y, + todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad].

Figura 13 Medición de las propiedades de inversión.

| Medición inicial | Medición posterior |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">•Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos•Valor razonable estimado.•Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio. | <ul style="list-style-type: none">•Costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor o valor razonable. |

Fuente: Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector publico plasmado en figura tomada de SmarArt disponible en microsoft

En cuanto a los criterios contables y financieros para la medición de las unidades generadoras de efectivo, en el plan general de contabilidad del 2007, en el campo de las políticas para la medición, hace referencia a los criterios de medición de las transacciones, hechos y operaciones en los siguientes criterios.⁵⁹

- a. En el momento que se realiza el reconocimiento contable; la forma en que deben revelarse los hechos;
- b. A la continuidad del ente público;
- c. A la esencia de las transacciones y,
- d. A la correlación entre ingresos, costos y gastos, entre otros,

⁵⁹Plan general de contabilidad 2007, literal 13 página 9

Todo lo anterior teniendo en cuenta las limitaciones propias que impone el entorno a las organizaciones públicas como tal.

Por su parte, el régimen de contabilidad pública (RCP) no desarrolla el concepto de deterioro ni las metodologías para su cálculo. El concepto que más se aproxima al deterioro es el de provisiones, las cuales se determinan a partir de la comparación del valor en libros del activo con el valor definido para la actualización del mismo, dependiendo de su naturaleza y en el RCP no se aborda el concepto de deterioro para unidades generadores de efectivo, la distribución del mismo y la reversión en periodos subsecuentes.

Para la medición del deterioro del valor de un activo, el profesional responsable realiza una comparación entre: El correspondiente valor en libros con el mayor valor resultante entre el valor razonable o el valor de uso. El deterioro se puede aplicar para activos individuales o para un grupo de activos generadores de efectivo.

El valor recuperable⁶⁰ corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

Se debe calcular el valor recuperable de forma individual a cada activo, excepto los que en buena medida no generan efectivo y son independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Cuando se identifica esta clase de activos, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

⁶⁰Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno. Pág 93.

- Valor de mercado menos los costos de disposición

De acuerdo al Marco Conceptual, el valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado, entre las partes interesadas y debidamente informadas, este valor puede ser el valor de entrada o salida observable y un valor no específico para la entidad. Los costos de disposición se deducen al calcular el valor de mercado menos los costos de disposición; estos costos incluyen:

- Costos de carácter legal
- Timbres y otros impuestos de la transacción similares
- Costos de desmontaje o desplazamiento del activo

Además, todos los costos incrementales en los que se incurre para dejar el activo en condiciones de venta.

Cuando se mide el valor en uso, al realizar la estimación de los flujos de efectivo se tienen en cuenta: Las proyecciones de entradas de efectivo procedentes del uso continuo del activo; Las proyecciones de salidas en las que se pueda incurrir para generar las entradas de efectivo por el uso continuo del activo (incluyendo salidas de efectivo para preparar al activo para su utilización); los flujos netos de efectivo que se pueden recibir por la disposición del activo al final de su vida útil.

Los flujos de efectivo futuros estimados, no incluyen las entradas de efectivo que procedan de activos que generen entradas de efectivo de forma independiente, a las entradas procedentes del activo que se esté revisando; ni se incluirán pagos relacionados con obligaciones reconocidas en el pasivo.

En el caso de los flujos de efectivo futuros en moneda extranjera se estiman en la moneda en que se va a generar y se actualiza utilizando la tasa de descuento según el contexto económico de la moneda. El valor presente se obtiene aplicando la tasa de cambio al contado de acuerdo a la fecha del cálculo del valor de uso.

En el cálculo de los flujos futuros o en la determinación de la tasa, se pueden tener en cuenta los siguientes factores:

- En la espera de posibles variaciones en el valor o en la distribución temporal de los flujos de efectivo futuros;
- El valor del dinero en el tiempo;
- El precio por la incertidumbre inherente en el activo;
- Otros factores como la iliquidez que los participantes en el mercado proyectaran al poner precio a los flujos de efectivo futuros, los cuales la entidad espera se deriven del activo.

La norma NICSP 26 establece los criterios para la medición la referencia se enfoca hacia el cálculo posible del valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta (Valor Razonable – Costos de Venta), por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como el importe recuperable.

De acuerdo con la NICSP el deterioro se puede calcular para un grupo de activos generadores de efectivo, teniendo en cuenta la plusvalía asignada a dichos activos, también explica cómo se debe asignar el deterioro a los activos que conforman una unidad generadora de efectivo y la forma en que se reserva dicho deterioro en periodos posteriores.

Las normas internacionales en la medición inicial establecen el valor razonable indistintamente de la categoría de clasificación. Los costos de transacción se reconocen como gasto cuando el instrumento financiero se clasifica en la categoría del valor razonable con cambios en resultados, y para las demás categorías como un mayor valor de la inversión.

2.3 Criterios contables y financieros para la revelación y presentación.

El objetivo de los procedimientos contables para la elaboración, revelación y presentación de los estados financieros bajo el nuevo marco normativo que pretende obtener una información contable y financiera para la presentación de una rendiciones de cuentas relevante, precisa y sobre todo transparente en tema presupuestal, aplicando los criterios de las normas internacionales para los activos generadores de efectivo y el impacto de la convergencia que se busca para todas las entidades de gobierno.

Avanzando en la aplicación de las políticas contables internacionales del sector público, con respecto a la normatividad de presentación de estados financieros

cuando una entidad inicie el cambio de políticas contables, deberá presentar los efectos en el estado de patrimonio del periodo.

Con respecto a lo anterior cuando se adopte un cambio en una política contable, se revelará lo siguiente:

- a. la naturaleza del cambio;
- b. las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuya a la representación fiel y suministre información relevante;
- c. el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual, como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y
- d. una justificación de las razones por las cuales no se realizará una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables.

Inventarios:

Según las políticas, bajo la normatividad internacional de las entidades revelarán los principales conceptos que hacen parte del costo de adquisición o transformación y las erogaciones significativas necesarias para colocar los inventarios en

condiciones de uso o comercialización, en este último aparte se le aplica a las empresas industriales y comerciales o a las empresas de servicios públicos domiciliarios o entes descentralizados que generen servicios o bienes para la venta.

Conforme a lo anterior, las entidades revelarán lo siguiente:

- a. el valor de las materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, productos terminados, y mercancía en tránsito y en poder de terceros;
- b. el método o métodos de valuación utilizados para cada clase de inventarios;
- c. las pérdidas por deterioro del valor de los inventarios reconocidas o revertidas;
- d. las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión del deterioro de los inventarios;
- e. el valor en libros de los inventarios que garanticen el cumplimiento de pasivos;
- f. el valor en libros de los inventarios que se lleven al valor de mercado menos los costos de disposición;
- g. el valor de los productos agrícolas y minerales cuando se midan al valor neto de realización; y
- h. el valor del inventario recibido y distribuido en forma gratuita o a precios de no mercado.

Propiedad planta y equipo:

La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- a. los métodos de depreciación utilizados;

- b. las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c. el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;
- d. una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;
- e. el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- f. el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de los costos estimados de desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;
- g. el valor de las plantas productoras que aún no se encuentran en la ubicación y condición necesarias para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad, relacionando los desembolsos que conforman el costo del activo;
- h. el valor de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción, y el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- i. el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- j. la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control,

independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

- k. el valor en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- l. las propiedades, planta y equipo, adquiridas en una transacción sin contraprestación; y
- m. la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar.

Propiedades de inversiones⁶¹:

La entidad revelará la siguiente información para las propiedades de inversión:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;

⁶¹Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobiernopág. 69

- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;
- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades de inversión;
- f) el cambio en la estimación de la vida útil y del valor residual, así como el cambio del método de depreciación;
- g) el valor de las propiedades de inversión en proceso de construcción, el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- h) el valor en libros de las propiedades de inversión que tengan alguna restricción, bien sea, para llevar a cabo su disposición o para cobrar los ingresos que producen;
- i) el valor de las propiedades de inversión que garanticen el cumplimiento de pasivos;
- j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades de inversión o que se hayan retirado por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);
- k) las propiedades de inversión adquiridas en una transacción sin contraprestación;

l) la información de su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar.

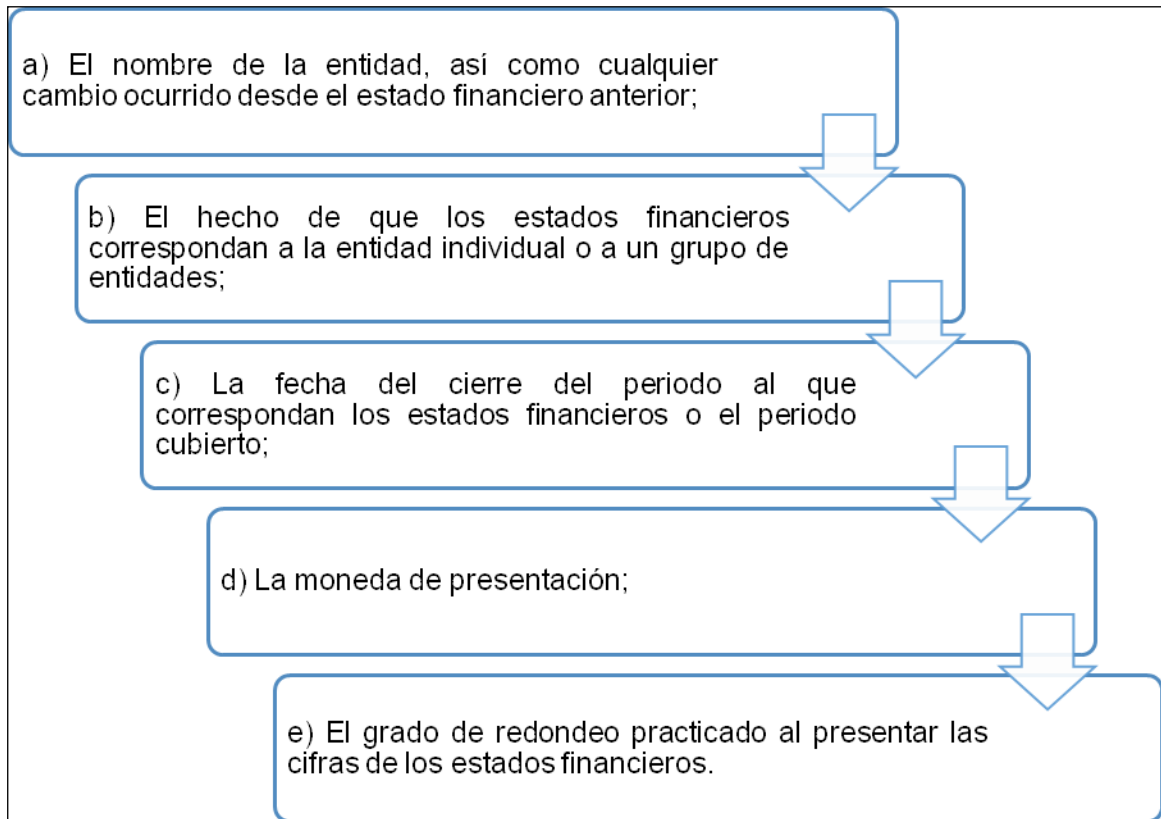
Los estados financieros forman una representación⁶² estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos.

Los estados financieros también constituyen un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y pueden ser utilizados como un instrumento de carácter predictivo o proyectivo en relación con los recursos requeridos, los recursos generados en el giro normal de la operación y los riesgos e incertidumbres asociados a estos.

La entidad pública diferenciará cada estado financiero y se acompañará de las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará entre otros aspectos la siguiente información:

⁶²Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno pág. 143

Figura 14: Información para destacar en las notas a los estados financieros



Fuente: Consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector publico tplasmado en figura tomada de SmarArt disponible en microsoft.

Las normas internacionales de contabilidad financiera no prescriben un formato de presentación de información ni exigen que determinadas partidas se informen en la carátula de los estados financieros. La entidad que prepara información financiera es quien aplica los criterios establecidos en la norma y, dependiendo de la materialidad y relevancia, escoge, entre las alternativas establecidas por la norma, la estructura de los estados financieros y define cuáles partidas se presentan por separado y cuáles se agrupan en un único ítem.

De esta forma, una entidad puede concluir que es muy relevante para los usuarios de su información, presentar los activos y pasivos clasificados en corriente y no corriente, pero otra los puede presentar de acuerdo con el grado de liquidez; asimismo, una entidad puede presentar un estado de resultado integral clasificado por función, pero otra lo puede presentar clasificado por naturaleza.

Pero la NICP 26 requiere la revelación de la siguiente información:

a. Para cada clase de activo generador de efectivo se debe revelar:

- La naturaleza del activo,
- Y el segmento principal al que pertenece (si aplica),

b. Para cada unidad generadora de efectivo se debe revelar:

- Una descripción de la unidad generadora de efectivo.
- El valor de la pérdida por deterioro reconocida o revertida por clase de activos; y por cada segmento (si aplica)
- Revelar si la agregación de los activos, para la identificación de la unidad generadora de efectivo ha cambiado desde la anterior estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo (si existe), la descripción de cómo se llevó a cabo la agregación (anterior y actual) y la justificación de la variación) en el caso de que el valor recuperable sea el valor de uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas con antelación (si existen) del valor de uso;

- c. Con relación a las estimaciones utilizadas para la medición de los valores recuperables de las unidades generadoras de efectivo que contienen activos intangibles con vidas útiles indefinidas:
- El valor en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad generadora de efectivo.
 - Las bases empleadas para determinar el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo.
 - Si el valor recuperable se basa en el valor de uso: una descripción de las hipótesis clave sobre las que la gerencia fundamenta las proyecciones, una descripción del enfoque empleado por la gerencia para determinar el valor de cada hipótesis clave, el periodo sobre el cual la gerencia realiza sus proyecciones, la tasa de descuento empleada para extrapolar las proyecciones y la tasa de descuento aplicada a las proyecciones de flujos de efectivo.
 - Si el valor recuperable se soporta en el valor razonable menos los costos de disposición, la metodología empleada para determinarlo (precio de mercado) debe especificar que otras cifras se emplearon para su identificación y determinación monetaria.
 - Y si el valor en libros excede el valor recuperable: la diferencia, el valor asignado a la hipótesis clave y el valor por el que debe ser modificada la hipótesis clave.

- d. Información específica, en el caso en que la totalidad o la porción del valor en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas se distribuya en múltiples unidades generadores de efectivo.

El plan general de contabilidad de 2007⁶³, al mencionar los procesos contables, se refiere a que “La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles”.

Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica:

- a. La presentación del conjunto de criterios o pautas particulares,
- b. Seguimiento de la etapa previa de reconocimiento,
- c. La manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública.

Por lo que los estados, informes y reportes contables corresponden a los de las entidades contables públicas del grupo de las individuales y del grupo de entidades agregadas y consolidadas.

Para el modelo de empresas, así como para el de gobierno, la CGN plantea cambiar la denominación de Balance General por Estado de Situación Financiera.

⁶³Plan general de contabilidad 2007, literal 67 página 23

Adicionalmente, teniendo en cuenta que se considera pertinente incorporar la aplicación retroactiva de los cambios en las políticas contables, la re expresión retroactiva de la corrección de errores y las reclasificaciones (aspectos que son tratados en la normativa internacional), la CGN encuentra útil incorporar la obligación de presentar un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando se presenten estos hechos.

Estado de situación financiera:

El estado de situación financiera⁶⁴ muestra en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones; y la situación del patrimonio. Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- a. efectivo y equivalentes al efectivo
- b. inversiones de administración de liquidez;
- c. cuentas por cobrar por transacciones sin contraprestación;
- d. cuentas por cobrar por transacciones con contraprestación;
- e. préstamos por cobrar;
- f. inventarios;
- g. inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
- h. propiedades, planta y equipo;
- i. propiedades de inversión;
- j. activos intangibles;

⁶⁴Contaduría General de la Nación. 2015. Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno Pág 146

- k. activos biológicos;
- l. cuentas por pagar;
- m. préstamos por pagar;
- n. títulos emitidos;
- o. provisiones;
- p. pasivos por beneficios a los empleados; y
- q. participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

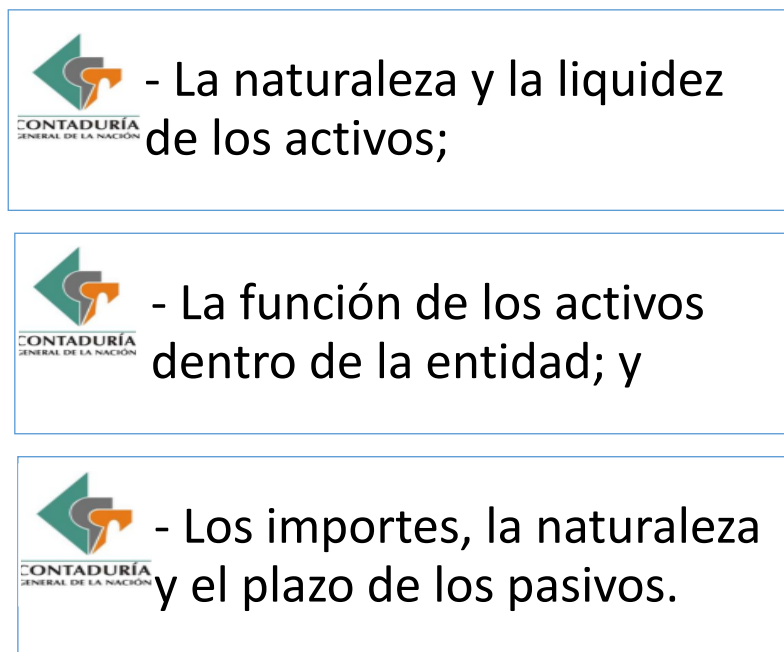
La entidad presentará, en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad.

La alineación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para proporcionar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la entidad.

La entidad podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos⁶⁵

⁶⁵Contaduría General de la Nación, 2015. Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno Pág. 145

Figura 15 Partidas adicionales de los activos



Fuente: Norma para el reconocimiento medición, revelación y presentación para el sector público (RMRP), diseño plasmado del archivo de figuras y esquemas de SmartArt de Microsoft office.

Adicionalmente, la entidad presentará en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio, los saldos de las cuentas de orden deudoras contingentes, de control y fiscales, así como los saldos de las cuentas de orden acreedoras contingentes, de control y fiscales.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

La entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, desagregaciones de las partidas adicionales a las presentadas, clasificadas según

las operaciones de la entidad. Para el efecto, tendrá en cuenta los requisitos de las normas, así como el tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

El nivel de información suministrada variará para cada partida; así, por ejemplo⁶⁶:

- a) Las partidas de propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; bienes históricos y culturales; recursos naturales no renovables; y propiedades de inversión se desagregarán según su naturaleza.
- b) Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar por concepto de impuestos, ingresos no tributarios, venta de bienes, prestación de servicios, transferencias y subvenciones, anticipos y otros importes.
- c) Los inventarios se desagregarán en bienes producidos, mercancías en existencia, inventario de prestadores de servicios, materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, inventarios en tránsito e inventarios en poder de terceros.
- d) Las provisiones se desglosarán de forma que se muestren por separado las que correspondan a provisiones por litigios y demandas, garantías, pasivo pensional conmutado parcialmente y el resto.
- e) Las cuentas por pagar se desagregarán en subvenciones, transferencias e importes por pagar a proveedores y a partes relacionadas, así como las cuentas por pagar procedentes de devoluciones de impuestos.

⁶⁶Contaduría General de la Nación, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno Pág. 148

- f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital fiscal y resultados acumulados, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio.
- g) En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora.

Estado de cambio en el patrimonio:

El Estado de cambios en el patrimonio presenta las variaciones de las partidas del patrimonio en forma detallada, clasificada y comparativa entre un periodo y otro.

El estado de cambios en el patrimonio incluirá la siguiente información:

- a) cada partida de ingresos y gastos del periodo que se hayan reconocido directamente en el patrimonio, según lo requerido por otras Normas, y el total de estas partidas;
- b) el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las participaciones no controladoras y a la entidad controladora; y
- c) los efectos de la aplicación o re expresión retroactiva reconocidos de acuerdo con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, para cada componente de patrimonio.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas

La entidad presentará, para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, la siguiente información:

- a) el valor de los incrementos de capital y los excedentes financieros distribuidos;
- b) el saldo de los resultados acumulados al inicio y al final del periodo contable, y los cambios durante el periodo; y
- c) una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del periodo contable para cada componente del patrimonio, informando por separado cada cambio.

Por su lado, el Contador General de la Nación de acuerdo a las funciones fijadas por la ley, es el responsable de la consolidación de los estados financiero, informes y reportes contables de la Nación en su totalidad con los correspondientes al de las entidades descentralizadas territorialmente y por servicios.

Y según el régimen de contaduría pública no se requiere revelar con el nivel de detalle las provisiones reconocidas y los procedimientos no contemplan revelaciones con respecto a las provisiones contabilizadas.

Los activos que, en la fecha de presentación de los estados, no cumplan con los criterios para su reconocimiento se revelaran en notas cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información.

En resumen y concluyendo respecto al tema que se viene planteando, el establecimiento fijado por la norma para determinar desde los criterios y las políticas contables fijadas según la NIC SP-26, para el funcionario responsable de aplicar los procedimientos que propenden por el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos generadores de efectivo en los estados financieros para el sector central municipal, debe considerar en todos sus apartes los elementos

contenidos en el respectivo estándar internacionales y ajustarse para el sector público conforme se sucedan con hechos materia de aplicación, observando en todo caso, metodología y marco normativo a la NIC SP26.

Cada unidad operativa en la cual opere el área contable de los Municipios, debe a partir del estándar y los criterios fijados por la norma, levantar el compendio de políticas que conduzcan a la presentación de la información pertinente acorde a los cambios de la política contable actual, donde su objetivo es la homogenización de la información contable y financiera para las entidades públicas logrando un tratamiento y aplicación de la contabilidad inmerso en este proceso de globalización.

Los estándares a aplicar para el sector público se busca homogenizar la información financiera cumpliendo con los elementos necesarios de competitividad y buen gobierno, proporcionando un ambiente de confianza, generando estabilidad y mejorando la rendición de cuentas con el objetivo de combatir la corrupción fomentando la cultura de transparencia y prácticas óptimas por parte de los administradores públicos.

Capítulo III

Definición a partir de una guía las técnicas que han de emplearse para la estimación del valor de uso de una unidad generadora de efectivo bajo el nuevo marco normativo NIC SP 26.

ESTRUCTURA DEL INSTRUCTIVO

Introducción

Justificación

1. Objetivos
 - 1.1 Objetivo General
 - 1.2 Objetivos específicos
2. Clasificación de los activos
3. Información requerida para el registro y actualización de los activos
4. Fuentes de información para el registro de activos
5. Aspectos claves para el reconocimiento y clasificación de los activos
6. Procedimientos para establecer los saldos iniciales
7. Reconocimiento del deterioro de los activos generadores de efectivo
8. Medición del deterioro de los activos generadores de efectivo
9. Identificación de las técnicas para la estimación del valor de uso de las unidades generadoras de efectivo
10. Aplicaciones

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de las políticas del nuevo marco normativo, conlleva realizar diferentes prácticas en criterios como las unidades generadoras de efectivo, buscando como lograr una estimación del valor de este componente del activo, el instructivo pretende desglosar todos los lineamientos necesarios que permitan realizar el buen tratamiento según las normas internacionales de la información a revelar, los criterios de reconocimiento, medición y presentación.

El instructivo presenta de forma detallada los lineamientos que permiten dar referencia, al gran reto que tienen las entidades públicas con la implementación de las normas internacionales del sector público donde sus diferentes conceptos y directrices pretenden homogenizar la información que permita una adopción general de principios y bases comparables.

JUSTIFICACIÓN

Las entidades para llevar a cabo la implementación de la NICSP 26 deterioro de los activos generadores de efectivo, en primer lugar, necesita identificar los activos que están sujetos a esta norma, y desarrollar políticas y procedimientos apropiados, que permitan una supervisión continua del deterioro de los activos de acuerdo a la clasificación. Aunque algunos pueden ser revisados anualmente, lo que permite detectar y reconocer los indicios o deterioro del valor del activo generador de efectivo.

La implementación requiere de un proceso integral dentro del ente territorial, dada la importancia de subdividir funciones y responsabilidades a los departamentos según lo requiere el proceso; lo que genera un cambio en el papel de la contabilidad y los informes financieros donde se está involucrando a las diferentes áreas, se evalúa la calidad y eficacia de los planes de acción desarrollados, la información que presentan en los avances, la asignación de recursos y la utilidad de la investigación para la toma de decisiones.

La identificación de estrategias depende del tamaño de la organización y los recursos financieros que disponga la entidad, donde se ha encontrado que las entidades no cuentan con los recursos necesarios para cubrir el costo de la implementación, además se necesita contratar al personal especializado, para este caso, en activos, así actualizar el registro de los activos con los que cuenta el ente territorial del orden municipal, para su posterior clasificación entre generadores de efectivo o no generadores de efectivo.

La finalidad es brindar unas bases teóricas como guía para la entidad, que permitan establecer políticas y criterios para el reconocimiento, medición, presentación del deterioro de los activos generadores de efectivo, aunque la diversidad de activos con los que cuentan las entidades territoriales es de gran variación de una entidad a otra, por actividades que desarrolle, los conceptos que establece la norma.

1. Objetivos

1.1 Objetivo General

El objetivo del instructivo es apoyar a la entidad territorial del orden municipal en la implementación y aplicación de las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del deterioro de los activos generadores de efectivo.

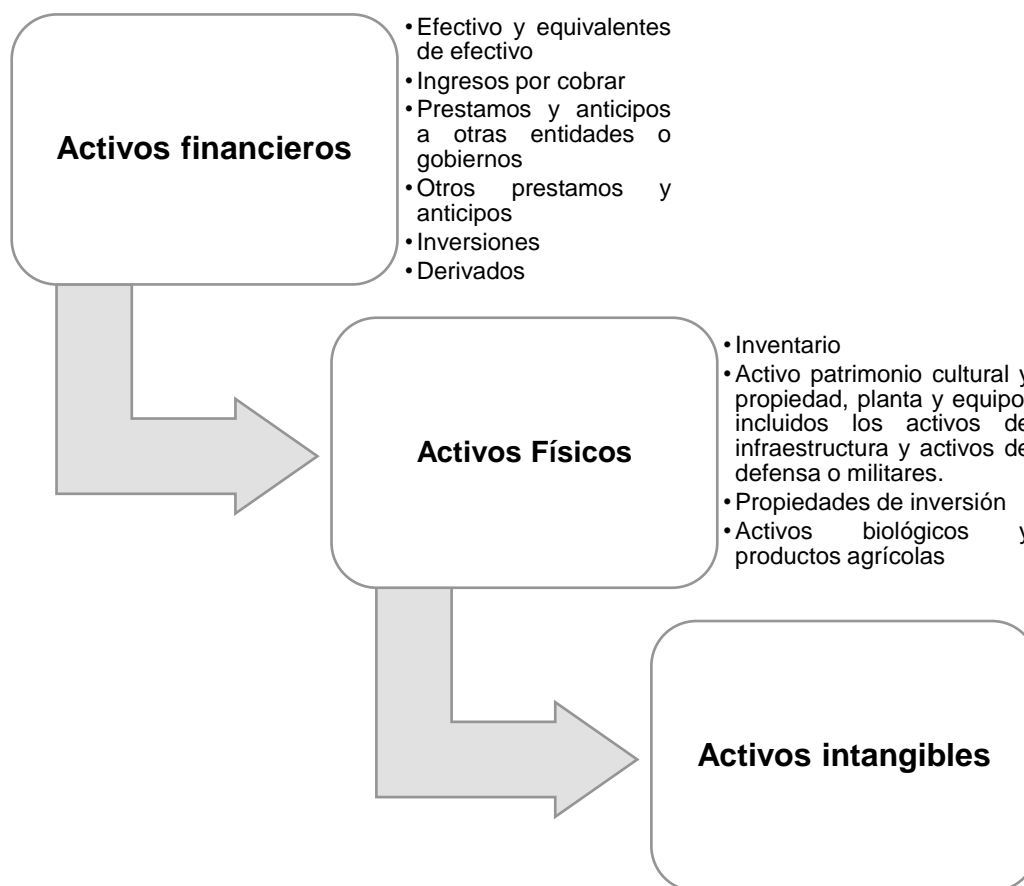
1.2 Objetivos Específicos

- Identificar los métodos aplicables para los activos dentro de las entidades del sector público de acuerdo a la naturaleza.
- Elaborar los lineamientos necesarios para el proceso de reconocimiento, medición, presentación y revelación del deterioro de los activos generadores de efectivo en el sector central del municipio de La Unión Valle.
- Establecer los pasos a seguir para mejorar la calidad y congruencia de las prácticas contables dentro de las entidades territoriales del orden municipal

2. Clasificación de los activos

De conformidad con lo que establece la norma las entidades del gobierno puede clasificar los activos de acuerdo a las siguientes clases identificadas.

Figura 16: Tipo de Activos que poseen los entes territoriales y entidades del Sector Público territorial.



Fuente: IFAC – Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público, diseño plasmado en grafico de SmartArt de Microsoft Word.

3. Información requerida para el registro y actualización de los activos

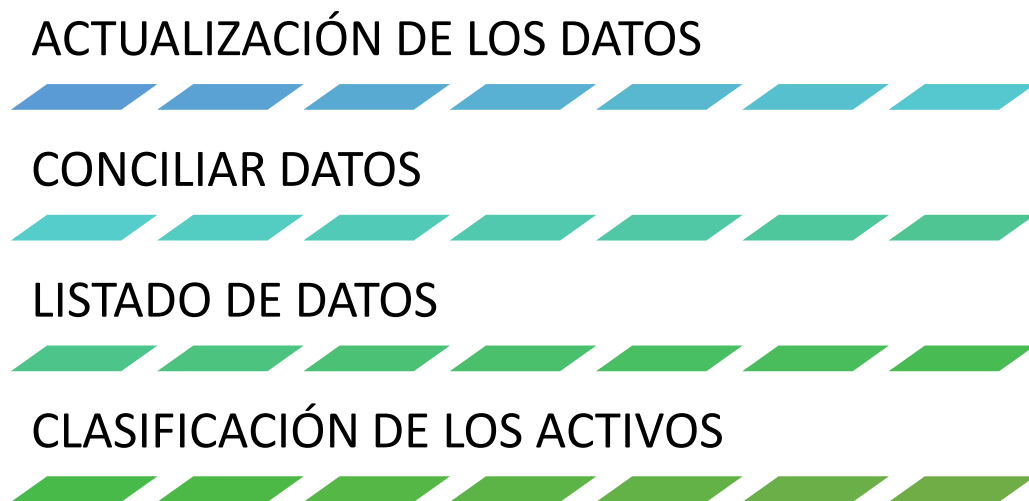
La entidad debe realizar un registro para cada uno de los activos de forma individual la cual detalle la siguiente información⁶⁷:

- Nombre del Activo.
- Una descripción de la forma física o intangible.
- Número de serie.
- Fecha de adquisición (compra, creación, donación, confiscación).
- Ubicación.
- Persona o puesto de trabajo responsable de la cuestión y el mantenimiento del activo.
- Fecha límite para el remplazo.
- La vida útil estimada.
- La vida útil original del activo.
- Vida útil vencida.
- Vida útil restante.
- Fecha en que se revisó por última vez la vida del activo.
- Fecha de la última prueba de deterioro del valor y cualquier evidencia o indicio de deterioro del valor del activo.
- Valuación o costo histórico (inicialmente si se conoce y posterior a medida que se lleven a cabo valuaciones).
- Método y tasa de depreciación (una vez determinados).
- El valor en libros.
- Fecha de disposición.

⁶⁷IFAC. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011.

Al momento de iniciar el procedimiento de registro, medición y revelación contable de los activos generadores de efectivo, el funcionario o la persona responsable debe identificar las características que deben tener presentes antes de realizar un buen registro de activos:

Figura 17. Elementos para un buen registro de activos generadores de efectivo



Fuente: Diseño propio derivado del marco normativo NICSP

- Se deben actualizar los datos de activos a medida que se producen las transacciones y eventos.
- Realizar la conciliación de los datos de forma habitual con los datos de adquisición, cualquier sistema subsidiario y el libro mayor.

- Se debe tener la información a la mano de los activos, con el nivel de detalle que se requiere, preferiblemente en línea.
- Tener la información estructurada de forma que permita diferenciar los diversos tipos de clasificación de los activos.

4. Fuentes de información para el registro de activos

Los registros con los que cuenta la entidad pueden ser un punto de partida para recopilar la información de los activos, aunque en ocasiones estos registros no son actualizados al momento en que ocurren las transacciones si no de forma periódica, por lo que la información puede estar incompleta y en el momento de utilizarla para determinar cifras contables, puede ser inexacta y poco confiable.

El área responsable de la administración de los Activos del ente territorial puede en un momento determinado, tener como posibles fuentes de información de los activos para el registro los siguientes referentes:

- Los sistemas y listados de activos existentes en la entidad (debe existir una base de datos actualizadas y sistematizada como tal).
- La lista actualizada de los activos que se encuentran asegurados y los que no se han asegurado.
- El listado actualizado de las propiedades por las que la entidad paga impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, energía, agua u otros servicios públicos.
- Información sobre los terrenos y edificios en poder de la entidad territorial, donde se es responsable de la limpieza o el mantenimiento.

Si después de obtener la información se tiene dudas o hay vacíos informativos, es necesario realizar la verificación completa o parcial de los activos, para dar cumplimiento a la precisión e integridad que deben brindar dichos registros.

5. Aspectos claves para el reconocimiento y clasificación de los activos

A continuación, se genera una lista de chequeo de los principales aspectos que el funcionario responsable del manejo de los Activos del ente territorial debe tener en cuenta para generar la información contable para el reconocimiento y su clasificación y repórtalos al área contable de la secretaría de Hacienda y crédito público:

- La entidad deberá comenzar a recopilar información básica sobre los activos, aunque simplemente se registre en una hoja de cálculo.
- Se debe asegurar que las instrucciones para la verificación de activos sean claras y se expliquen en detalle.
- Comenzar con un registro pequeño. Es mejor crear un registro de activos simple pero funcional que tenga la información mínima requerida de todos los activos, que intentar crear un registro más complejo de nunca acabar.
- Establecer comunicación con los usuarios para verificar que los registros sean útiles y se les del uso correspondiente.
- Se debe brindar capacitación a los usuarios de los sistemas de gestión de activos y del registro de activo. La adopción lenta por parte de los usuarios requiere un seguimiento.

- Destinar el tiempo suficiente para la investigación de las pruebas de pertenencia, incluida la conciliación de documentos históricos con registros más recientes (esta tarea requiere mayor tiempo).
- Determinar un proceso para tratar los activos cuya posesión esté en disputa o no se pueda resolver antes de la fecha de los estados financieros.
- Recordar la creación de un sistema que permita realizar un seguimiento a los bienes (tales como componentes grandes/repuestos) que pertenecen a la entidad pero que están en manos de contratistas para la reparación, puesta a punto o modificación.
- Desarrollar un proceso para identificación de la propiedad excedente. Las propiedades identificadas para la disposición se deben valorar de acuerdo con la política de valuación de propiedades para la disposición.
- Para la obtención de la información, no se debe gastar más de lo que vale la información.

6. Procedimientos para establecer los saldos iniciales

El instructivo emitido por la Contaduría General de la Nación recomienda a los responsables en las entidades territoriales para iniciar la aplicación del nuevo marco normativo, determinar los saldos iniciales, siguiendo los pasos que se describen a continuación:

- Se debe definir una política contable que permita la identificación de los activos generadores de efectivo que, dada su materialidad, se considera objeto de análisis de deterioro.
 - Determinar si a la fecha existen indicios de deterioro para propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión; activos intangibles con vida útil finita; activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

- Calcular el valor recuperable de los activos que tienen indicios de deterioro, de los intangibles que tienen vida útil indefinida y de los activos que surgen en un proyecto de desarrollo. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos costos de disposición y el valor en uso. para lo cual se tendrá en cuenta lo siguiente:
 - Cuando el valor de mercado menos los costos de disposición del activo son superiores al valor en libros, el activo no se encontrará deteriorado y no habrá lugar a reconocimiento de pérdidas por deterioro.

 - Si el valor de mercado menos los costos de disposición son inferiores al valor en libros, se calculará el valor en uso, el cual corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperan obtener del activo. La estimación del valor en uso del activo conlleva a estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

- Si no es factible determinar el valor de mercado menos costos de disposición, el importe recuperable será el valor en uso.

- Reconocer la pérdida por deterioro cuando el valor recuperable sea inferior al valor en libros, dicho deterioro se contabilizará en una cuenta valuativa del activo correspondiente afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación.

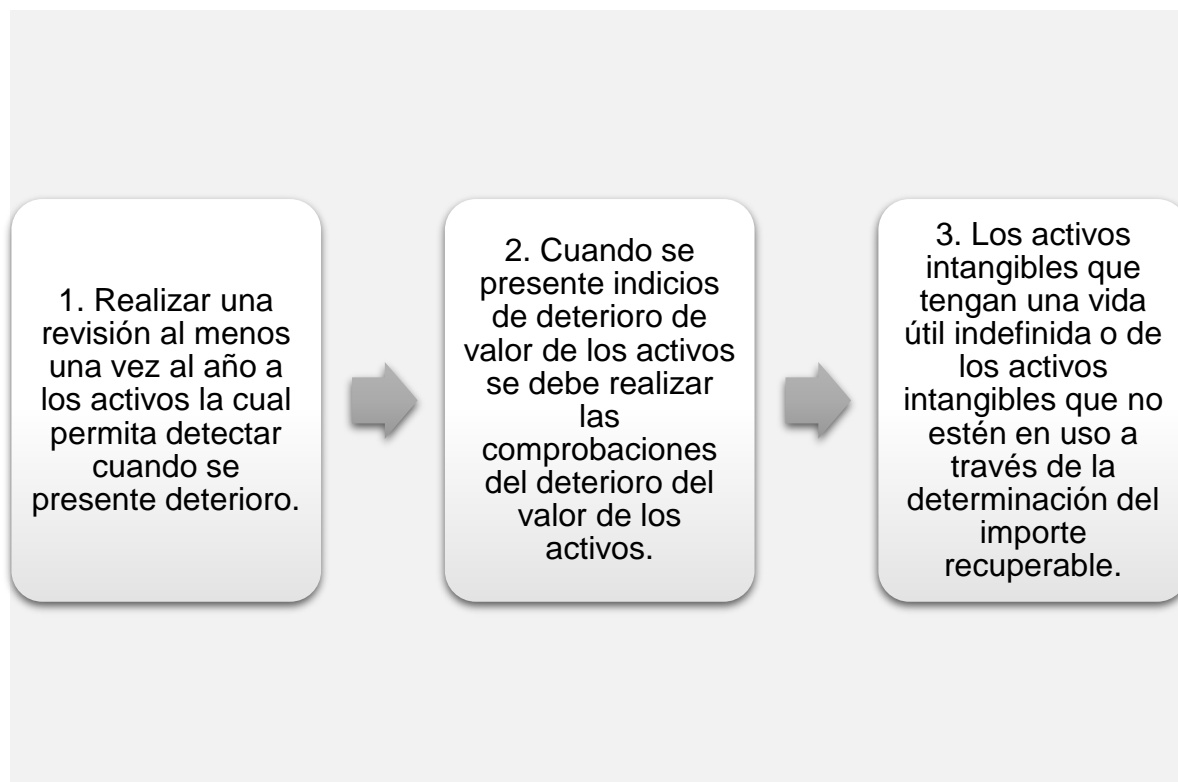
- Determinar el deterioro para la unidad generadora de efectivo si no se puede determinar el valor recuperable para el activo individual. Para ello, se seguirán los pasos establecidos y se distribuirá el deterioro entre los activos de la unidad prorrateando en función de su valor en libros. En todo caso, el valor en libros del activo no se reducirá por debajo del mayor valor entre su valor en uso, su valor de mercado menos los costos de disposición y cero.

- El reconocimiento del deterioro se realizará para cada activo individual, lo cual afectará directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación.

Requerimientos de aplicación anual según la NICSP 26

Después de que la entidad tenga los registros actualizados e identificados y definidos de cuáles son los activos que clasifican como generadores de efectivo, se deben tener en cuenta los requerimientos de aplicación anual que son de cumplimiento continuo y los que se han establecido claramente en la NICSP 26:

Figura 18. Requerimientos de aplicación para registros de Activos



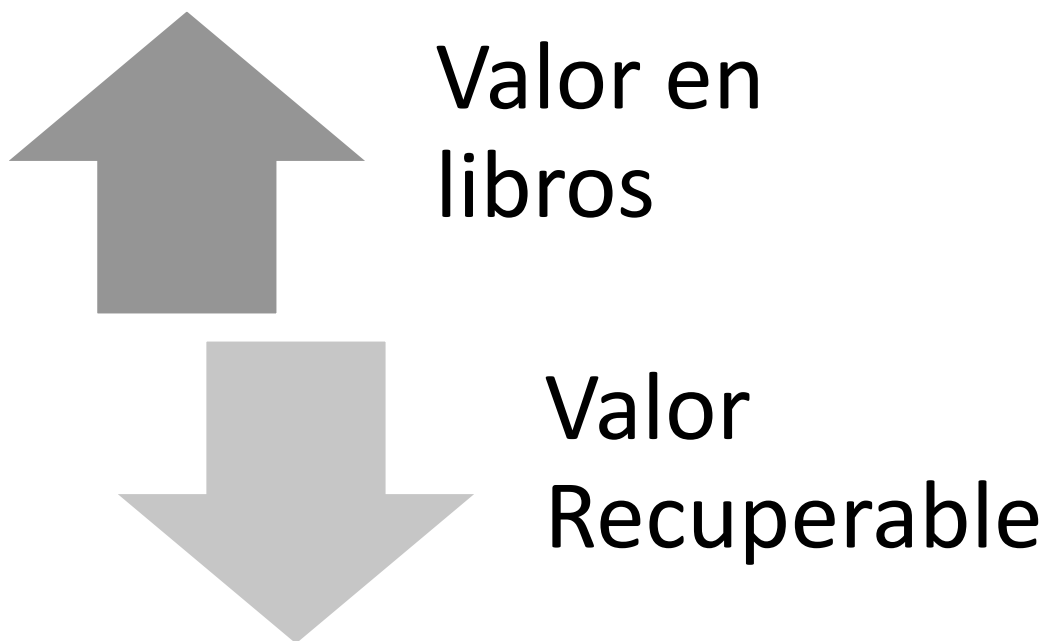
Fuente: Diseño propio planteado por los investigadores.

7. Reconocimiento del deterioro de los activos generadores de efectivo

De acuerdo al marco normativo para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos emitido por la Contaduría General de Nación, cuando un activo presenta un menor valor en el importe recuperable con respecto al valor en libros, la entidad entonces procede a reconocer el deterioro del activo (Valor de uso).

Se deben tener presentes las fuentes internas y externas de información establecidas por la entidad para determinar la existencia de indicios de deterioro. Para lo cual es necesario que se tengan identificados los siguientes conceptos:

Figura 19. Reconocimiento del Deterioro



Fuente: Diseño propio, plasmado en figura tomada de SmartArt disponible en Microsoft.

Valor Recuperable

Es el mayor valor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor de uso.

$$\boxed{(\text{Valor de mercado}) - (\text{Costos de disposición}) - (\text{valor de uso o deterioro})}$$

Al tener en conocimiento el valor de venta o mercado del activo, los costos de disposición y el valor de uso, se logra identificar el valor recuperable de los activos generadores de efectivo dentro de la entidad.

Valor de uso

Es el importe que la entidad estima obtener por los flujos de efectivo que genere un activo o la unidad generadora de efectivo.

8. Medición del deterioro de los activos generadores de efectivo

Perdida por deterioro del valor:

Una pérdida por deterioro del valor se reconoce para unidad generadora de efectivo, si, y solo si, cuando el importe recuperable de la unidad sea menor que el importe en libros de la unidad. La pérdida por deterioro de valor se asigna para reducir el importe en libros de los activos generadores de efectivo de la unidad proporcionalmente en función del importe en libros de cada activo en la unidad.

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales.

Seguido lo anterior los procedimientos para identificar si existe algún indicio de deterioro del valor de los activos

- Cuando el activo presente cesación de la demanda o necesidad del servicio.
- Se identifican cambios significativos a largo plazo que implica un efecto adverso, tecnológico, legal o político.
- Que presente algún tipo de daño físico.
- Estimación de posibles cambios significativos a largo plazo que implican planes de discontinuar, reestructuración de operación, activos ociosos y la reconsideración de la vida útil.

Se determina que un activo o unidad generadora de efectivo presenta pérdida por deterioro cuando la reducción del importe del activo alcance su importe de servicio recuperable, y este sea menor que el importe en libros.

El valor de uso o deterioro se debe reconocer en los estados financieros de las entidades del sector público, y los cargos por depreciación (amortización) deberán ser ajustados.

9. Identificación de las técnicas para estimar el valor de uso de las unidades generadoras de efectivo

Las técnicas de estimación de valor de uso de las diferentes unidades generadoras de efectivo, que comprende el apartado de los activos generadores de efectivo con las que pretenden los diferentes criterios contables que las entidades muestren la situación financiera y el rendimiento de sus transacciones contables en el periodo contable.

En el cálculo del valor de uso se deben reflejar elementos como:

- Se debe realizar la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en el calendario de esos flujos de efectivo futuros;
- El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- El precio derivado de la incertidumbre inherente en el activo; y
- Otros factores, tales como la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

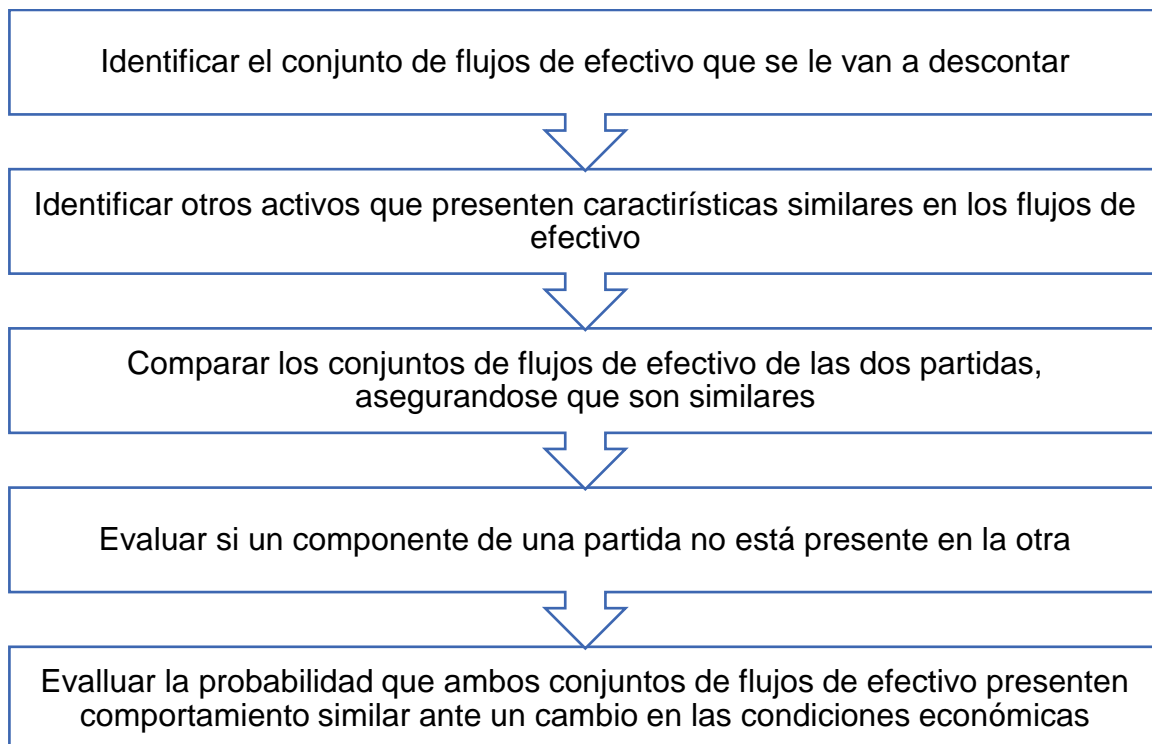
Técnicas de valor presente para medir el valor de uso

Enfoque tradicional

En el cual se asume por convección que una única tasa de descuento puede incorporar las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros, además la prima de riesgo adecuada. Este enfoque pone mayor énfasis en la selección de la tasa de descuento.

La tasa de descuento adecuada para los flujos de efectivos que se van a medir, debe inferirse de la tasa de interés observable en este otro activo, así extraer la deducción, donde las características de los flujos de efectivo del otro activo deben

ser similares a las que son inherentes al activo las cuales se están midiendo; por consiguiente, se debe hacer lo siguiente:



Fuente: Diseño propio derivado del marco normativo NICSP

Enfoque del flujo de efectivo esperado

En el cual se emplea todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo, en lugar de un único flujo de efectivo más probable. Permitiendo hacer uso de técnicas del valor presente cuando los flujos de efectivo están sometidos a incertidumbre.

La entidad utilizará una única tasa de descuento para la estimación del valor de uso del activo, las tasas de interés pueden ser diferentes en periodos futuros, solo si el

valor de uso es sensible a una diferencia en los riesgos para diferentes periodos, o la estructura de plazos de las tasas de interés.

10. Aplicaciones bajo ejercicios prácticos

Para la aplicación de las normas internacionales de una forma práctica donde se observe las diferentes técnicas de estimación que elaboraran las entidades para las políticas establecidas a manera de transacciones, hechos y operaciones; considerando lo definido en el marco normativo para entidades de gobierno y con los juicios profesionales para los hechos económicos que adopte la entidad, se aplicara a manera de representación en ejercicios la información que la entidades emplearan bajo el nuevo marco normativo.

Enfoque de unidades de servicio

En el año 201X, el secretario de educación solicito la adquisición de un autobús para el transporte de los estudiantes a las universidades cercanas al municipio, el cual se compró por valor de \$ 60.000.000 m/cte. Se estimó una vida útil de 10 años, en 201X₁ presento un accidente en el cual sufrió daños y fue necesario gastar \$30.000.000,0 para condicionarlo, a la fecha de llevarse a cabo el acondicionamiento se pudo evidenciar según registros contables que el deterioro por funcionamiento equivale en ese momento al 25%. El costo de un nuevo autobús para prestar un servicio similar es de \$ 65.000.000 m/cte.

A continuación, se muestran los diversos eventos contables sobre la situación planteada.

| | | |
|----------|---|------------------|
| A | Costo histórico 201X | \$ 60,000,000.00 |
| | Depreciación acumulada | 30,000,000.00 |
| B | Importe en libros | 30,000,000.00 |
| C | Costo de reposición de un autobús similar | 65,000,000.00 |
| | Depreciación acumulada | 32,500,000.00 |
| D | Costo de reposición depre (sin ajuste) | 32,500,000.00 * |
| E | Importe del servicio recuperable 75% | 24,875,000.00 |

| | | |
|--------------------------------------|----------|------------------------|
| Perdida por deterioro (B - E) | = | \$ 5,125,000.00 |
|--------------------------------------|----------|------------------------|

PROCEDIMIENTO DEL REGISTRO CONTABLE ACORDE PLAN GENERAL DE CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO

| <i>CUENTA</i> | <i>CONCEPTO</i> | <i>VALOR</i> |
|---------------|-----------------------|-----------------|
| 169512 | Perdida por deterioro | \$ 5,125,000.00 |
| 535112 | Deterioro PPE | 5,125,000.00 |

El importe recuperable del servicio es inferior al importe en libros, se reconoce la pérdida por deterioro a causa de la diferencia, esta reduce el importe en libros hasta que alcance el importe recuperable. La pérdida será reconocida en el estado de resultados.

El importe en libros reducirá los cargos por depreciación del activo el cual se ajustará en los periodos futuros.

Procedimiento a seguir para el reconocimiento de pérdida por deterioro

Al iniciar el año 201X, la alcaldía a través de su departamento de energía pone en servicio una planta de energía que fue construida por \$250.000.000 pesos; al comienzo de 201X₄, las plantas de energía construidas por empresas privadas entran en funcionamiento, dando lugar a una reducción en los ingresos producidos por la planta de energía de la alcaldía.

Se producen reducciones en los ingresos porque el volumen de electricidad generado es menor que las previsiones, y también porque los precios de la electricidad y la capacidad permanente han descendido en la relación a las estimaciones. La alcaldía utiliza el método depreciación lineal en un periodo de 20 años para la planta de energía y supone que no tiene valor residual.

Para determinar el valor razonable menos los costos de venta de la planta, no es posible a través del cálculo de valor de uso, entonces la alcaldía determina preparar pronósticos de flujos de efectivo en los cinco años siguientes (201X₁-201X₅); se estima los flujos de efectivo posteriores (201X₆-201X₁₀) en tasas de crecimiento decrecientes del 6% al 3% por año, y una tasa de descuento del 6% que representa una tasa que refleja las evaluaciones actuales del país certificadas por el DANE.

Inicio de 201X

| | |
|--|-------------------|
| Costo histórico | \$ 250,000,000.00 |
| Depreciación Acumulada (201X ₄) | 50,000,000.00 |
| Importe en libros | 200,000,000.00 |
| Importe en libros deducida la perdida por deterioro de valor | 121,100,000.00 |

Perdida por deterioro del valor \$ (78,900,000.00)

Tabla 1 Cálculo del valor en uso

Tabla 1— Cálculo del valor en uso de la planta de energía del Gobierno R al final de 20X4

| Año | Tasas de crecimiento a largo plazo | Flujos de efectivo futuros | Factor de actualización al 6% de descuento 3 | Flujos de efectivo descontados (Millones de u.m.) |
|-------|------------------------------------|----------------------------|---|---|
| 20X5 | | 16,8 | | 15,8 |
| (n=1) | | | 0,94340 | |
| 20X6 | | 14,4 * | 0,89000 | 12,8 |
| 20X7 | | 14,2 * | 0,83962 | 11,9 |
| 20X8 | | 14,1 * | 0,79209 | 11,2 |
| 20X9 | | 13,9 * | 0,74726 | 10,4 |
| 20Y0 | -6% | 13,1 * | 0,70496 | 9,2 |
| 20Y1 | -6% | 12,3 * | 0,66506 | 8,2 |
| 20Y2 | -6% | 11,6 * | 0,62741 | 7,3 |
| 20Y3 | -5% | 11,0 * | 0,59190 | 6,5 |
| 20Y4 | -5% | 10,5 * | 0,55839 | 5,9 |
| 20Y5 | -5% | 10,0 * | 0,52679 | 5,3 |
| 20Y6 | -4% | 9,6 * | 0,49697 | 4,8 |
| 20Y7 | -4% | 9,2 * | 0,46884 | 4,3 |
| 20Y8 | -3% | 8,9 * | 0,44230 | 3,9 |
| 20Y9 | -3% | 8,6 * | 0,41727 | 3,6 |

Valor de uso

121,1

CUENTAS CONTABLES DE REGISTRO

| CUENTA | CONCEPTO | VALOR |
|--------|-----------------------|------------------|
| 169515 | Perdida por deterioro | \$ 78,900,000.00 |
| 535108 | Deterioro de activos | 78,900,000.00 |

Reconocimiento, Medición y Revelación

Valores de entrada y de salida de un activo.

Aplicación del método

El municipio de La unión Valle, en el año 2014 compra una máquina retroexcavadora para la intervención de las vías de acceso a los corregimientos por valor de \$250.000.000, esta máquina es dejada en el puerto más cercano, por lo tanto, el municipio debe asumir el costo del transporte, el cual tiene un valor de \$2.000.000, se pagan \$5.000.000 por concepto de comisiones.

Medición: El municipio utiliza como método de medición de los activos el valor de entrada, el cual se deben asumir los costos incurridos para la adquisición del activo, por lo tanto, el valor de entrada que debe reconocer el municipio por esta máquina es de \$257.000.000, se estima que el potencial de servicio es de 30 años.

| | |
|------------|----------------|
| Maquinaria | \$ 250.000.000 |
| Transporte | 2.000.000 |

| | |
|-------------------------------|-----------------------|
| Comisiones | <u>5.000.000</u> |
| Total Valor de entrada | \$ 257.000.000 |

Si pasados 8 años el municipio decide vender esta máquina el valor de salida será el resultado del potencial de servicio que aún se le atribuye a esta máquina, en este caso 22 años, este tipo de medición para las entidades del sector privado es considerado como depreciación acumulada, por lo cual el valor de salida de esta máquina será de \$188.466.667.

| | |
|------------------------|------------------------------|
| Valor maquinaria | \$ 250.000.000 |
| Depreciación Acumulada | 61.533.000 |
| Valor de salida | <u>\$ 188.466.667</u> |

Cálculo del deterioro de un activo

El valor contable de la volqueta del municipio al 31 de diciembre del 2015 es de \$68.000.000 de pesos, se quiere evaluar para determinar si presenta indicios de deterioro; por lo cual se conoce que el valor de mercado está estimado en \$68.900.000 y que en caso de venderse se debe demostrar mediante el diagnóstico de un técnico lo que genera unos gastos de \$800.000.

Para establecer si existen indicios de deterioro, se compara el valor contable con el valor recuperable, el cual es definido cuando es mayor entre el valor razonable menos los costos de la venta y el valor de uso.

| | |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Valor contable (en libros) | \$ 68.000.000 |
| Valor Razonable – Costos de venta | 68.900.000 – 800.000 = 68.100.000 |
| Deterioro | No |

Dado que el valor recuperable es mayor que el valor contable, no existe deterioro, por lo que es innecesario calcular el valor de uso.

- El Hospital recibe una oferta en firme del gobierno canadiense otorgando insumos a pacientes con cáncer, por 5 años. Se estima que el valor de los insumos en el año es de \$100.000.000.

En este caso citando el principio de devengo en el cual hace referencia a que los hechos económicos se deben registrar en el momento en que estos suceden, sin importar que hallan o no un flujo de efectivo.

Reconocimiento: al momento de reconocer estas cuantías se entraría a revisar la confiabilidad de la medición

Medición: se verifica si se cumple con las características de un activo, tiene un potencial de servicio, si se toma como una donación tendría un tratamiento similar a lo que hacen las entidades sin ánimo de lucro, el cual para ellos constituiría un pasivo hasta que no se realicen los desembolsos a las personas beneficiadas.

Revelación: teniendo en cuenta que el valor de cada uno es una estimación y por lo tanto no proporcionan el valor real es recomendable realizar un registro en las

cuentas de orden, donde se debe revelar en las notas explicativas como un activo contingente.

CONCLUSIONES

Los cambios que afronta el sector público con la implementación del nuevo marco normativo, es de gran importancia y por ende demanda un mayor estudio del impacto que la aplicación acarrea sobre el sistema de la contabilidad pública, el igual demanda la debida preparación y formación de los funcionarios públicos y contratistas delegados para llevar a cabo la implementación de este procedimiento, así mismo, se evidencia la necesidad de un mayor desarrollo de manuales, instructivos y procedimientos contables, con ejemplos que sirvan como guía, puesto que la información acerca de estos temas es escasa y no profundiza en temas esenciales como las clasificación de los activos generadores de efectivo y los activos no generadores de efectivo.

El marco normativo emitido por la Contaduría General de la Nación, en la publicación de las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos hace referencia a los conceptos y al tratamiento del deterioro de los activos tanto para los generadores de efectivo como para los no generadores de efectivo, sin embargo, cada entidad presenta diversos tipos de activos dentro de las entidades por lo que la unificación en conceptos es dispendiosa.

El proceso de convergencia a normas internacionales en el sector público central y para las entidades del gobierno no ha avanzado y en otros casos no han comenzado con la intensidad que se ha solicitado en el sector privado, por lo tanto, hasta el

momento no se ha logrado implementar en las entidades territoriales del orden municipal todos los procedimientos contables de las normas internacionales aplicables al sector público, por lo cual se precisa realizar cambios que requiere la norma en las entidades y además deben destinar recursos para capacitar e implementar los nuevos procedimientos y cambiar los aplicativos de información contable para el sector público y traer especialistas para los procesos de cambios en la medición y actualización de los registros, para tener la información fidedigna de los hechos económicos.

La estandarización de la información, criterios y políticas contables para los activos generadores de efectivo, que cumplan los requerimientos en cuanto a la definición y tratamiento para los diferentes tipos de activos con los que cuenta las entidades del sector público, para homogenizar la información bajo criterios y políticas contables internacionales, así dar cumplimiento con el objetivo principal de una entidad de gobierno, es presentar un buen manejo de los recursos, sustentados en la rendición de cuentas e informes financieros.

Las políticas y criterios que se establezcan, revelaran para los estados financieros información pertinente que permitirá a los gestores públicos de las entidades del sector público, tomar decisiones socio económicas que generan mejoras para un tratamiento óptimo de los recursos que se administran y que tienen un carácter de públicos, y que son dispuestos en los diversos entes gubernamentales y entidades descentralizadas.

La clasificación de los activos dentro de las entidades es algo dispendioso, el marco conceptual que ha emitido la Contaduría General de la Nación presentar diversas

bases para la medición de los activos, hace referencia sobre cuáles son las bases aplicables para cada tipo de activo, sin embargo en los entes territoriales existen diferencias por la no estandarización contable de los activos que tiene la entidad registrados en sus balances, lo que no ha pasado al desarrollo de criterios y políticas propias en cada una de las entidades gubernamentales.

Otros de los puntos identificados en el desarrollo del presente trabajo, es que cada ente territorial y en especial las personas responsables de la contabilidad, han venido aplicando normas en la medida que las han interpretado y esto lleva a una diferenciación de criterios contables en gran medida, de una a otra, la unificación de los conceptos en una guía es necesario, dado que permite al ente territorial mejorar la calidad de la información financiera que presenta, donde la prioridad es presentar información que facilite la toma de decisiones para buscar optimizar el beneficio social y la rentabilidad económica con la que cuente la entidad.

El tratamiento contable se ha venido modificando por parte del ente rector y esos cambios se han reflejado fundamentalmente en el Catálogo General de Cuentas para las entidades de gobierno, el cual fue incorporado en su momento por la Resolución 620 del 2015, siendo esos cambios los relacionados con la actualización de la estructura, la descripción y dinámica de las cuentas, para el mejoramiento de los procesos y procedimientos en cuanto a los registros contables de los activos que posee la entidad territorial.

Otro de los aspectos que ha venido retrasando la aplicabilidad de la normatividad internacional en los entes territoriales ha sido la ampliación del plazo para la

implementación de los estándares de contabilidad para el sector público. Se evidencia la necesidad de desarrollar un mayor nivel de investigación sobre las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, por cuanto este campo difiere ampliamente del sector privado, y en el caso que se tomó en la investigación corresponde al manejo y aplicación del concepto de deterioro, criterio que es aplicado según la norma tanto a los activos de las empresas del sector privado como a las entidades del sector público. Parte del soporte normativo fue expuesto en la NIC 36 para el sector privado y se recoge en la NICSP 26 para el sector público, este tema es de gran importancia para las entidades por cuanto sus aplicaciones afirman algunos tratadistas da cabida a inversión extranjera en el sector, brindando la oportunidad de alcanzar ciertos niveles de competitividad en los mercados internacionales.

La aplicabilidad de las normas internacionales de contabilidad para el sector público, es de beneficio por cuanto modernizará todo el marco contable a las exigencias internacionales y lo positivo que trae su implementación para el manejo de un nuevo marco conceptual en las entidades del gobierno, con lo que se puede lograr mejorar las condiciones de sostenibilidad del gasto social a través de la inversión extranjera, por cuanto se requiere que la información financiera se presente con base a las normas internacionales, por lo cual es necesario mejorar los procesos y procedimientos internos de las entidades, consolidando el sector público en el manejo de información contable y financiera de mayor transparencia y elevando a un nivel superior las buenas prácticas y manejos a los recursos.

BIBLIOGRAFIA

International Federation of Accountans. 2011. Transición a la base contable de acumulación (o devengo) Directrices para entidades del sector público. 3era Edición. 2011.

Contaduría general de la Nación (CGN). (2013). “Estrategia de la regulación contable hacia normas internacionales de información financiera (NIIF) y Normas internacionales de contabilidad del Sector Publico (NICSP)”. Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico, “Guía Metodológica de Contabilidad Pública.

Contaduría general de la Nación (CGN). (2013) Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP, Anexo 4: Análisis de las encuestas aplicadas a una muestra de entidades públicas, frente a la convergencia hacia normas internacionales.

Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2013). NICSP 26 - Deterioro de los Activos Generadores de Efectivo.

La Contaduría General de la Nación (CGN). (2015). Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. (2015). Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública.

La Contaduría General de la Nación (CGN). (2015). Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos

Bohórquez, Pedro Luis. (2016). Contabilidad pública para la modernización del estado. Revista Día del Contador. V.11. Contaduría General de la Nación. Pág. 5.

PIMENTA Carlos, PESSO A Mario. Gestión Financiera Pública en América Latina: La Clave de la Eficiencia y la Transparencia. Banco Interamericano de Desarrollo, 2015. ISBN 1597822248, 9781597822244. Páginas 401.

MEJÍA SOTO Eutimio, MONTILLA GALVIS Omar de Jesús, MONTES SALAZAR Carlos Alberto. Contaduría internacional. Ecoe Ediciones, 2006. ISBN 9586484386, 9789586484381. Páginas 271.

CEPEDA ULLOA Fernando. La corrupción administrativa en Colombia: diagnóstico y recomendaciones para combatirla, Volumen 1. Contraloría General de la República, 1994. ISBN 9586015203, 9789586015202. Páginas 81.

CEPEDA ULLOA Fernando. La Corrupción administrativa en Colombia: diagnóstico y recomendaciones para combatirla, Volumen 2. Editor Tercer Mundo Editores, 1994. ISBN 9586015203, 9789586015202. Páginas 225.

Legis. Normas internacionales de contabilidad (NICSP) del sector público: experiencia chilena. Legis 2009. ISBN 9567498520, 9789567498529. Páginas 451.

CIBERGRAFÍA

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia [en línea]. [Citado el 23 de mayo del 2016]. Disponible en:

<http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/accesos/contaduria-niif>

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública. [En línea]. [Citado el 23 de mayo del 2016]. Disponible en:

<http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/rcp1/rcp-niif/referente-teorico-metodologico-rcp/>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. NICSP 26 - Deterioro de los Activos Generadores de Efectivo. [En línea]. [Citado el 20 de mayo del 2016]. Disponible en:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nicsp/NICSP26_2013.pdf

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Marco Normativo para Entidades de Gobierno. [En línea]. [Citado el 20 de Julio del 2016]. Disponible en: <http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/rcp1/rcp-niif/marco-normativo-entidades->

gobierno/!ut/p/b1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOINzPyDTEPdQoMDTV3N
DBwdjQx9XEKNjU38DYEKlvEoMDAhTr-xgYmBgYVTkJmpj5OlgWdlcEigm6-
rkYW5EYn2e5r7GBt4BgUEuwSGmhs7e5sTqR8HcDQgpN9LPyo9Jz8JGFR-
Hvm5qfoFuaGhoRGVjgAw4Imx/dl4/d5/L2dJQSEvUUt3QS80SmtFL1o2XzA2T1I1V
UZVU1E1RTYwQUEyMUxEVtMzSUgy/

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de Contabilidad Pública en
Convergencia con Estándares Internacionales de Información Financiera. [En línea].
[Citado el 24 de Julio del 2016]. Disponible en:
<http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/rcp1/rcp-niif/>

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD
IPSASB. [En línea]. [Citado el 23 de agosto del 2016]. Disponible en:
<https://www.ipsasb.org/>

PUBLIC SECTOR COMMITTEE. [En línea]. [Citado el 23 de agosto del 2016].
Disponible en: <https://www.ifac.org/>

LEGIS. El modelo contable público colombiano: entre la integración práctica y la
desintegración normativa. Revista No. 39 [en línea]. [Citado el 12 de Julio del 2016].
Disponible en:
[http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752
a7df9404ce0430a010151404c](http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7df9404ce0430a010151404c)