



Diagnóstico  
Implementación  
NICSP

Septiembre

2018

---

**Universidad Estatal a  
Distancia**



# Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

## Contenido

<b>Contenido.....</b>	<b>2</b>
<b>Glosario Términos .....</b>	<b>11</b>
<b>Antecedentes .....</b>	<b>12</b>
Adopción de NICSP en Costa Rica.....	12
Requerimientos para la adopción de la nueva normativa contable .....	13
Marco conceptual de los EF con propósito general de las entidades del SP.....	16
<b>1. Introducción .....</b>	<b>19</b>
<b>2. Naturaleza del trabajo.....</b>	<b>19</b>
2.1 Entendimiento del trabajo .....	19
<b>3. Objetivos del trabajo .....</b>	<b>20</b>
3.1 Objetivo General .....	20
3.3 Objetivos Específicos. ....	20
<b>4. Normas Profesionales .....</b>	<b>20</b>
<b>5. Marco Teórico .....</b>	<b>21</b>
5.1 Aspectos Generales de la Universidad Estatal a Distancia.....	21
5.2 Antecedentes Históricos de las Normas .....	21
5.3 Alcance del Marco Conceptual .....	23
5.4 Objetivos de los Estados Financieros .....	24
5.5 Responsabilidad de los Estados Financieros.....	25
5.6 Características cualitativas de los Estados Financieros .....	26
5.6.1 Comprensibilidad .....	26
5.6.2 Relevancia .....	26
5.6.3 Materialidad o Importancia relativa .....	27
5.6.4 Fiabilidad.....	27
5.6.5 Representación fiel .....	27
5.6.6 La esencia o fondo sobre la forma .....	27
5.6.7 Neutralidad .....	27
5.6.8 Prudencia .....	28
5.6.9 Integridad.....	28
5.6.10 Comparabilidad.....	28
5.7 Supuestos Contables.....	29
5.7.1 Base contable de acumulación (o devengo) .....	29

# Diagnóstico Implementación NICSP

## Universidad Estatal a Distancia

---

5.7.2 Negocio en marcha .....	29
<b>5.8 Elementos de los Estados Financieros .....</b>	<b>30</b>
5.8.1 Elementos relacionados con la Situación Financiera .....	30
5.8.2 Elementos relacionados con el Resultado de las Operaciones .....	31
<b>5.9 Reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros .....</b>	<b>31</b>
5.9.1 Probabilidades de beneficios futuros. ....	31
5.9.2 Confiabilidad en la medición.....	31
<b>5.10. Medición de los elementos de los Estados Financieros .....</b>	<b>32</b>
5.10.1 Costo histórico .....	32
5.10.2 Valor razonable .....	32
<b>5.11 Consideraciones generales en la presentación de los Estados Financieros.....</b>	<b>32</b>
5.11.1 Presentación Razonable y Cumplimiento de las NIC SP .....	32
5.11.2 Negocio en Marcha .....	33
5.11.3 Coherencia de la Presentación .....	33
5.11.4 Importancia relativa y agrupación de datos .....	33
5.11.5 Compensación.....	34
5.11.6 Información Comparativa .....	34
<b>5.12 Estructura y contenido de los Estados Financieros .....</b>	<b>34</b>
5.12.1 Estado de Situación Financiera .....	35
5.12.2 Estado de Rendimiento Financiero .....	36
5.12.3 Estado de Cambios en los Activos netos/patrimonio neto .....	37
5.12.4 Estado de flujos de efectivo .....	38
5.12.5 Notas .....	38
<b>5.13 Información a revelar en los Estados Financieros .....</b>	<b>39</b>
5.13.1 Información a revelar en el Estado de Situación Financiera .....	39
5.13.2 Información a revelar en el Estado de Rendimiento Financiero .....	40
<b>5.14 Información a presentar en las notas a los Estados Financieros .....</b>	<b>40</b>
5.14.1 Información a presentar en notas del Estado de Situación Financiera .....	40
5.14.2 Información a presentar en notas de Estado de Rendimiento Financiero .....	41
<b>6. La Institución y la Implementación de las NICSP en el Ámbito Costarricense. ....</b>	<b>42</b>
6.1 Objetivos de la adopción e implementación de las NICSP .....	42
6.2 Responsabilidad y roles de las diferentes jerarquías de las instituciones. ....	44
6.3 Impacto de la implementación en la organización.....	45
6.4 Aspectos relevantes a considerar en la implementación de las NICSP .....	47
6.4.1 Retos en la adopción de las NICSP para la Institución y sus Colaboradores .....	47
<b>7. El Sistema de Gestión Financiera Institucional .....</b>	<b>49</b>
7.1 Análisis de las operaciones e identificación de las unidades de registro primario. ....	49

# Diagnóstico Implementación NICSP

## Universidad Estatal a Distancia

---

7.2 La organización del sistema de gestión financiera en la institución.....	50
<b>8. Análisis de la Estructura Organizacional y Gestión del Cambio.....</b>	<b>52</b>
8.1 Determinación de la naturaleza, magnitud y características del cambio.....	54
8.2 Necesidad del cambio. ....	55
8.2.1 Razones para adoptar las NICSP .....	56
8.3 Identificación de las condiciones y factores favorables del proceso de implementación de las NICSP en la institución.....	58
8.3.1 Identificar los temores y dudas que dicho cambio pueda generar.....	59
8.3.2 Focos de resistencia al cambio y estrategias para superarlos. ....	61
<b>9. Capacitación en NICSP y el Nuevo Plan General de Contabilidad.....</b>	<b>62</b>
9.1 Aprovechar la tecnología para potenciar la capacitación.....	63
<b>10. Plan Contable, Políticas y Procedimientos. ....</b>	<b>63</b>
10.1 Plan General de Contabilidad Nacional .....	64
10.1.1 Utilización eficiente del plan.....	65
10.1.2 Políticas contables .....	65
10.1.3 Procedimientos contables.....	66
<b>11. El Soporte Informático para el Sistema de Gestión Institucional.....</b>	<b>67</b>
11.1 Las decisiones sobre el sistema informático institucional para operar con NICSP. ....	68
<b>12. Fases del proceso de adopción de las NIC SP.....</b>	<b>71</b>
12.1 Fase I: Diagnóstico y Planificación .....	71
12.2 Fase II: Diseño y Desarrollo .....	72
12.3 Fase III: Conversión (Implementación) .....	72
<b>13. Inventarios, Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar. ....</b>	<b>73</b>
13.1 Inventario de materiales y suministros .....	73
13.2 Cuentas y documentos por cobrar .....	76
13.3 Cuentas y documentos por pagar. ....	77
<b>14. Valoración de Activos.....</b>	<b>78</b>
<b>15. Depuración de Cuentas. ....</b>	<b>80</b>
15.1 ¿Que se depura? .....	80
15.2 ¿Qué cuentas específicas se deben considerar en la depuración? .....	81
15.3 ¿Qué son las cuentas de orden? .....	81

# Diagnóstico Implementación NICSP

## Universidad Estatal a Distancia

---

<b>15.4 ¿Qué otras cuentas debemos considerar en la Depuración?</b> .....	<b>81</b>
15.4.1 Cuentas por cobrar. ....	81
15.4.2 Inventarios. ....	82
15.4.3 Propiedad, planta y equipo. ¿Cómo depurarlas?.....	82
15.4.4 Pasivos. ....	82
15.4.5 Pasivo contingente.....	83
15.4.6 Ingresos y gastos. ....	83
15.4.7 Cuidados finales que hay que observar en la depuración de las cuentas contables. ....	84
<b>16. Balance Final con Principios de Contabilidad y Balance Inicial con NICSP.....</b>	<b>84</b>
16.1 El traslado de los saldos .....	84
16.2 Responsables del periodo de transición en las instituciones del Sector Público. ....	86
<b>17. Marco Legal.....</b>	<b>86</b>
<b>18. Metodología aplicada .....</b>	<b>86</b>
<b>19. Resultados Obtenidos .....</b>	<b>88</b>
<b>19.1 NICSP 3 “Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores” .....</b>	<b>88</b>
19.1.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	89
<b>19.2 NICSP 5 “Costos por préstamos” .....</b>	<b>89</b>
19.2.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	90
<b>19.3 NICSP 9 “Ingresos de transacciones con contraprestación (ingresos ordinarios)” .....</b>	<b>91</b>
19.3.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	91
19.3.2 Preguntas Detalladas de Reconocimiento .....	92
19.3.3 Preguntas Detalladas de Medición .....	92
<b>19.4 NIC SP 12 “Inventarios” .....</b>	<b>96</b>
19.4.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	98
19.4.2 Preguntas Detalladas de Reconocimiento .....	99
19.4.3 Preguntas Detalladas de Medición .....	99
<b>19.5 NIC SP 13 “Arrendamientos” .....</b>	<b>104</b>
19.5.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	105
<b>19.6 NICSP 14 “Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa” .....</b>	<b>106</b>
19.6.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	107
<b>19.7 NICSP 16 “Propiedades de inversión” .....</b>	<b>107</b>
19.7.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	108
<b>19.8 NICSP 17 “Propiedad, planta y equipo” .....</b>	<b>109</b>
19.8.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	111
19.8.2 Preguntas Detalladas de Reconocimiento .....	112
19.8.3 Preguntas Detalladas de Medición .....	114

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

<b>19.9 NIC SP 19 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”</b> .....	<b>123</b>
19.9.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	124
<b>19.10 NICSP 21 “Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo”</b> .....	<b>126</b>
19.10.1 Preguntas Ajustadas (Generales) .....	127
<b>19.11 Control Interno</b> .....	<b>127</b>
<b>19.12 Sistemas de Información Contable</b> .....	<b>129</b>
<b>19.13 Plan de acción para Implementación de NICSP</b> .....	<b>136</b>
<b><i>Análisis Detallado sobre Resultados Diagnóstico</i></b> .....	<b>137</b>
<b>2.1 NICSP 1: Presentación de Estados Financieros</b> .....	<b>137</b>
<b>2.2 NICSP 2: Estado de Flujos de Efectivo</b> .....	<b>142</b>
<b>2.3 NICSP 3: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</b> .....	<b>146</b>
<b>2.4 NICSP 4: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</b> .....	<b>148</b>
<b>2.5 NICSP 5: Costos por Préstamos</b> .....	<b>151</b>
<b>2.6 NICSP 6: Estados Financieros Consolidados y Separados</b> .....	<b>153</b>
<b>2.7 NICSP 7: Inversiones en Asociadas</b> .....	<b>159</b>
<b>2.8 NICSP 8: Participaciones en Negocios Conjuntos</b> .....	<b>161</b>
<b>2.9 NICSP 9: Ingresos con Contraprestación</b> .....	<b>164</b>
<b>2.10 NICSP 10: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</b> .....	<b>168</b>
<b>2.11 NICSP 11: Contratos de Construcción</b> .....	<b>169</b>
<b>2.12. NICSP 12: Inventarios</b> .....	<b>169</b>
<b>2.13. NICSP 13: Arrendamientos</b> .....	<b>176</b>
<b>2.14. NICSP 14: Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación</b> .....	<b>180</b>
<b>2.15. NICSP 28 (Anterior NICSP 15): Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar</b> .....	<b>184</b>
<b>2.16. NICSP 16: Propiedades de Inversión</b> .....	<b>189</b>
<b>2.17. NICSP 17: Propiedades, Planta y Equipo</b> .....	<b>193</b>
<b>2.18. NICSP 18: Información Financiera por Segmentos</b> .....	<b>202</b>
<b>2.19. NICSP 19: Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes</b> .....	<b>205</b>
<b>2.20. NICSP 20: Información a revelar sobre Partes Relacionadas</b> .....	<b>212</b>
<b>2.23. NICSP 23: Ingresos sin Contraprestación</b> .....	<b>226</b>

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

2.24. NICSP 24: Presentación de información del presupuesto en los estados financieros.....	231
2.25. Otras Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público traducidas oficialmente al español .....	235
Reconocimiento y medición.....	236
<b>Conclusiones.....</b>	<b>283</b>
20.1 Necesidades .....	290

San José, 26 de septiembre de 2018

**Señores  
Universidad Estatal a Distancia  
Presente**

**Estimados señores:**

Según nuestro contrato de servicios, efectuamos el diagnóstico referente a la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), de la Universidad Estatal a Distancia; con base en nuestro examen observamos ciertos aspectos referentes al cumplimiento de las Normas Internacionales antes mencionadas, procedimientos de Control Interno y Procedimientos de Contabilidad, los cuales sometemos a la consideración de ustedes en la Carta de Diagnóstico Inicial, número **UNED 1-2018**.

Nuestro trabajo se llevó a cabo siguiendo la Norma Internacional recomendada por el IASB referente a este tipo de estudios, se realizaron visitas a la entidad, se analizó la estructura contable de la misma, así como sus estados financieros.

## **PROCEDIMIENTO**

1. Analizamos los estados financieros y sus correspondientes auxiliares
2. Obtuvimos el catálogo de cuenta para su respectiva revisión.
3. Realizamos un diagnóstico sobre la estructura administrativa y contable
4. Solicitamos manuales de operación, funciones y administrativos
5. Nos reunimos con los funcionarios del área contable, administrativa y financiera con el fin de conocer la hipótesis contable en que se fundamentan los Estados Financieros de la institución.
6. Realizamos visitas de campo a las siguientes sedes:
  - a) Sede Sabanilla
  - b) Sede Barrio Escalante

## **Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia**

---

7. Previamente hemos realizado 60 horas de capacitación presencial a funcionarios de diferentes áreas de la entidad, en estas capacitaciones se han elaborado los siguientes instrumentos

- a) Manual de Políticas Contables Específicas de la UNED
- b) Manual de Procedimientos Contables para la UNED

Durante el desarrollo estas capacitaciones y talleres hemos obtenido información valiosa para el presente diagnóstico.

Seguidamente presentamos un detalle del proceso de diagnóstico relacionado al cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público por primera vez.

Agradecemos la colaboración que nos han brindado los funcionarios del área financiero-contable de la Universidad Estatal a Distancia y estamos en la mejor disposición de ampliar o aclarar el informe que se adjunta en una sesión conjunta de trabajo.

**GRUPO BCR CONSULTORES  
CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS**

**MADE. Arturo Jesús Baltodano B.  
Contador Público Autorizado N° 2130**

**Aviso Importante**

Este informe se entrega a nuestro cliente Universidad Estatal a Distancia (UNED), de acuerdo con el contrato de servicios profesionales suscrito con la entidad, sujeto en todos los términos y condiciones a dicho contrato, incluyendo las restricciones de circulación a terceras partes. Los procedimientos que nosotros desarrollamos no constituyen una auditoría, examen o revisión de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y no hemos verificado de otra manera la información que hemos obtenido, a la fecha, o presentado en documento.

Si este informe es recibido por alguien diferente a nuestro cliente y a las personas autorizadas en el contrato de servicios profesionales, el receptor es advertido de que este documento ha sido preparado solamente para estos y para su uso interno. Este documento no puede ser entregado o compartido con ninguna persona fuera de nuestro cliente y las personas autorizadas en el contrato de servicios profesionales sin autorización expresa de BCR Consultores S.A

BCR Consultores S.A Firma miembro de HLB Internacional, podrá utilizar las acciones legales apropiadas en contra de los receptores no autorizados de este documento

**MADE: Arturo J Baltodano**

**Socio Director**

**Glosario Términos**

<b>Administración</b>	Administración de la Universidad
<b>CRC</b>	Colones costarricenses
<b>CGR</b>	Contraloría General de la República de Costa Rica
<b>CxC</b>	Cuentas por cobrar
<b>CxP</b>	Cuentas por pagar
<b>DGCN</b>	Dirección General de Contabilidad Nacional
<b>EF</b>	Estados Financieros
<b>ERP</b>	Enterprise Resource Planning
<b>IFAC</b>	Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants)
<b>IPSASB</b>	Concejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
<b>LAFRPP</b>	Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

<b>NICSP</b>	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
<b>PGCN</b>	Plan General de Contabilidad Nacional
<b>PPE</b>	Propiedad planta y equipo
<b>RH</b>	Recursos Humanos
<b>SP</b>	Sector Público
<b>SGG</b>	Sector del Gobierno General
<b>TI</b>	Tecnología de la información
<b>UNED</b>	Universidad Estatal a Distancia

### Antecedentes

#### **Adopción de NICSP en Costa Rica**

La globalización ha provocado que muchos Gobiernos se vean en la necesidad de realizar reformas o ajustes a sus sistemas de administración financiero/contable.

Es por ello que el Gobierno de Costa Rica decidió adoptar la normativa contable internacional en el sector público costarricense, por medio de la adopción de las Normas Internacionales del Sector Público y de las Normas Internacionales de Información Financiera, según el **Decreto Ejecutivo N° 34029-H** de octubre de 2007 y posteriormente modificado por una serie de decretos emitidos entre el año 2008 y 2016 (Refiérase al slide **Línea de tiempo – Adopción de NICSP** para mayor detalle con relación a los decreto emitidos en relación a la adopción de las NICSP en Costa Rica).

Por lo que esta labor de coordinación ha sido asumida por la Dirección General de Contabilidad Nacional, como líder del proceso (junto con el Ministerio de Hacienda); y

definiéndose a las Universidades, como uno de los actores independientes, responsables de la implementación de la nueva normativa.

A pesar de que las Universidades según la Ley 8131 tienen autonomía política, administrativa y financiera que les confiere la Constitución Política, estas a través de disposiciones de la Contraloría General de la República, tienen la obligación de adoptar el marco de referencia de las NICSP, a partir del 01 de enero del 2012

Lo que se busca con el cambio de normativa contable, según el Ministerio de Hacienda, es:

- Mejorar la calidad, bajo estándares internacionales (con requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación) de todas las transacciones que realiza el sector público costarricense, generando mayor confianza a nivel nacional e internacional;
- Eliminar los tratamientos contables arbitrarios, el ocultamiento u omisión de información relevante para los usuarios de los estados financieros, lo que constituye un cambio cualitativo con respecto a la situación que ha prevalecido en el país con marcos normativos contables débiles, insuficientes o con solo información de ejecución presupuestaria; y
- Dar mayor transparencia a la gestión del Gobierno

### **Requerimientos para la adopción de la nueva normativa contable**

Según lo establecen los procesos de conversión contable internacionales y según lo recomendado por la DGCN en sus guías de implementación, la adopción de las NICSP requiere de la preparación de un análisis operacional o diagnóstico de los impactos de la adopción, el cual le debe servir a la Administración de las instituciones, en este caso específico la UNED, para entender la afectación en las operaciones de la entidad y para que sirva de base para desarrollar el plan de implementación, con base en las brechas y necesidades identificadas durante el diagnóstico.

- Para ello BCR CONSULTORES, S.A asistió a las instalaciones físicas de la UNED, para proceso de diagnóstico, del proceso de conversión contable, por medio de la comparación de las políticas contables actuales y las NICSP y análisis de las brechas y diferencias identificadas, como resultado de dicha comparación. Además, de la identificación de una serie de oportunidades de

mejora que impacta de forma negativa el proceso contable. El proceso de implementación de la NICSP y la gestión del cambio en la Universidad.

- La asistencia brindada le permitirá a la institución tener un mejor entendimiento de cuáles son las implicaciones (técnico/contables, de sistemas/procesos y gestión del cambio) que tiene el proceso de conversión a NICSP y el efecto de sus impactos en las cifras contables y presentación de los estados financieros.
- Con base en el resultado de nuestro trabajo, la Universidad podrá:
  - (i) tener una visión global del impacto en el área de Contabilidad y demás áreas que influyen directa o indirectamente en el proceso contable; y
  - (ii) evaluar la disponibilidad y asignación y/o reasignación de recursos para hacerle frente a los cambios necesarios para la adopción de las NICSP.
- La Federación Internacional de Contadores, como parte de su función por el interés público, participa en el proceso de desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales del sector público, a través de su apoyo al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés).
- El IPSASB desarrolla normas de contabilidad y otras publicaciones para ser utilizadas por las entidades del sector público de todo el mundo en la elaboración de sus estados financieros con propósito general; con el fin de mejorar la calidad y transparencia de la información financiera de estas entidades.
- El IPSASB desarrolla las NICSP, bajo la base contable de acumulación (o devengo), las cuales establecen requerimientos que tratan sobre transacciones y otros sucesos en los estados financieros con propósito general. Las NICSP son de aplicabilidad a las entidades del sector público, excepto las entidades públicas, incluyendo: gobiernos nacionales, regionales, locales y entidades gubernamentales relacionadas, a menos que se indique lo contrario.
- El IPSASB trata de facilitar la conformidad de las NICSP con base de acumulación por medio de la emisión de disposiciones transitorias en ciertas

normas (como, por ejemplo, PPE, Inventario, Propiedades de Inversión, etc.). Cuando existe una disposición transitoria se concede a una entidad un tiempo adicional o plazo para que cumpla totalmente con los requerimientos de la NICSP específica o relaja algunos requerimientos cuando se aplican por primera vez las NICSP. Una entidad una vez decida adoptar la base contable de acumulación de acuerdo a las NICSP, las disposiciones transitorias regirán durante el periodo disponible para hacer la transición. Al expirar las disposiciones transitorias, la entidad informa de total acuerdo con las NICSP de base de acumulación. **Una entidad no debe describir que sus estados financieros cumplen con las NICSP a menos que cumpla con todos los requerimientos de las normas.**

Según la Guía de Implementación de las NICSP, emitida por la DGCN en el 2010 y según indicaciones de la Administración de la Universidad las NICSP a implementar son de la NICSP 1 a la NICSP 32 traducidas oficialmente al español e incluidas en el manual de Políticas Contables Generales sustentadas en NICSP emitidas por la DGCN en noviembre del 2012. Sin embargo, a la fecha, el IPSASB ha emitido un total de 38 normas contables y se encuentra en proceso una norma, la NICSP 39 Beneficios de empleados.

A solicitud de la Administración de la Universidad hemos procedido a realizar un análisis de las brechas existentes entre las políticas actuales de la entidad y las 32 NICSP en español a que se hace referencia en el párrafo tras anterior. Es importante aclarar, que, a la fecha, algunas de estas normas fueron eliminadas y sustituidas por normas emitidas de la NICSP 33 a la NICSP 38; también algunos párrafos que incluyen dichas normas fueron eliminados, como por ejemplo los relacionados con los periodos transitorios y ahora son incluidos en la NICSP 33 Adopción por primera vez de las NICSP.

Sin embargo, en apego al alcance de nuestra contratación, según lo requerido en la Contratación Directa No. 2018CD-000021-0017699999 “*CONTRATACIÓN PLAN DE IMPLEMENTACION UNED*”, la versión de esas 32 NICSP analizadas corresponde a la detallada en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Publico, Vol. 1 y 2, Edición 2016, del IPSASB. También realizamos un análisis de las brechas existentes con relación a las NICSP 33, 34, 35, 36, 37 y 38, así como de las sustituciones observadas de algunas normas.

Para efectos de este análisis y para una mejor comprensión del lector hemos clasificado las NICSP en 5 grupos: Exposición, Bienes, Entes, Ingresos y Varios; utilizando para ellos la clasificación definida por la DGCN en su Guía de Implementación del 2010.

Es importante mencionar que para efectos del diagnóstico hemos tomado en consideración como referencia los siguientes documentos:

- Manual de Pronunciamiento Internacionales de Contabilidad del Sector Público (Vol. 1 y Vol. 2), Edición 2014, del IPSASB
- Manual de Pronunciamiento Internacionales de Contabilidad del Sector Público (Vol. 1 y Vol. 2), Edición 2016, del IPSASB
- Guía de Implementación, del 2010, de la DGCN
- Guía de Implementación, del 2013, de la DGCN
- Políticas Contables Generales, sustentadas en NICSP, de noviembre 2012, de la DGCN.
- Catálogo de cuentas contables y Manual funcional de cuentas contables: Basado en las NICSP, del 2015, de la DGCN

### **Marco conceptual de los EF con propósito general de las entidades del SP**

#### **Base contable de acumulación (o devengo)**

El marco conceptual de las NICSP tomadas en consideración para el proceso de diagnóstico, corresponde a conceptos que son de aplicación a la información financiera, según la base contable de acumulación.

Según la base contable de acumulación las transacciones y otros eventos se reconocen en los estados financieros en el momento en que ocurran y no solamente cuando se recibe o paga efectivo o su equivalente.

Los estados financieros, que se preparan bajo la base contable de acumulación, informan a sus usuarios de: (i) las transacciones pasadas que involucran el pago o cobro de efectivo durante el periodo que se informa; (ii) obligaciones de pagar efectivo; (iii) los recursos de la entidad en la fecha de presentación; y (iv) los cambios en las obligaciones y recursos durante el periodo sobre el que se informa

#### **Características cualitativas de la información financiera**

La información financiera, presentada por medio de los estados financieros, no es un fin en sí misma, sino una herramienta útil para la toma de decisiones. Las características cualitativas de la información que se presenta en los estados financieros

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

son los atributos que hacen que la información presentada y revelada sea útil para los usuarios y apoye el logro de los objetivos de la información financiera.

Las características de la información incluida en los estados financieros de las entidades del sector público se detallan a continuación:

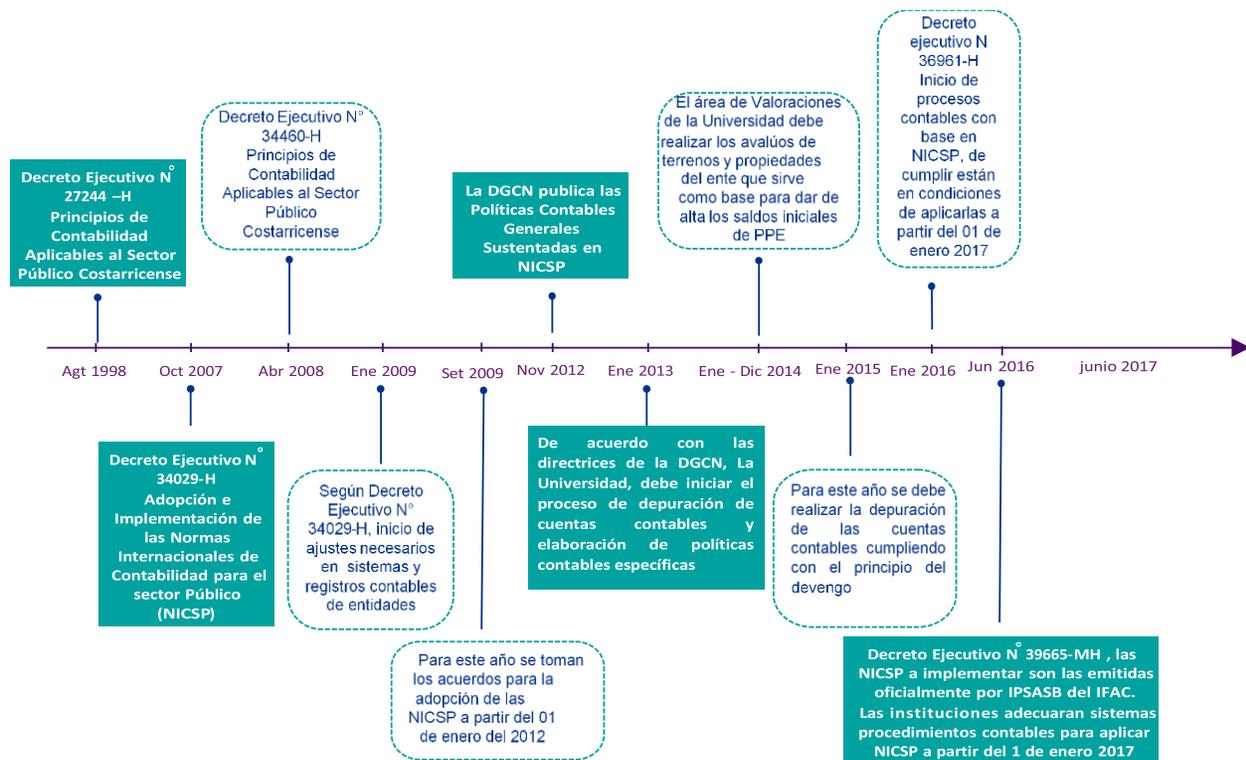
<b>Características cualitativas</b>	
<b>Relevancia</b>	Es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financieras
<b>Representación /Presentación</b>	Debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se proponen presentar
<b>Comparabilidad</b>	Permite a los usuarios entender su significado, la información debe responder a las necesidades y bases de conocimiento de los usuarios
<b>Oportunidad</b>	La información debe estar disponible para los usuarios antes de que se pierda su capacidad para ser útil en a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones
<b>Comparabilidad</b>	Permite a los usuarios encontrar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómeno
<b>Verificabilidad de los EEFF</b>	Ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone presentar

Fuente: Manual de procedimientos de contabilidad internacionales del SP, IPSASB 2014

Otras características importantes son la integridad (forma completa), exactitud y confiabilidad de la información financiera.

# Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

## Línea del tiempo adopción de las NICSP en Costa Rica



## **1. Introducción**

Durante los últimos años, la Contraloría General de la República, ente fiscalizador de las instituciones públicas de nuestro país, ha venido realizando estudios que señalan serias deficiencias en el manejo contable en la mayoría de las Instituciones Públicas de Costa Rica.

Estos estudios han tratado de cubrir los temas más importantes referentes al manejo contable y al control interno que imperan en estas instituciones y han dejado al descubierto la necesidad de implementar nuevos procedimientos y sistemas, que ayuden a mejorar la confiabilidad de la información contable generada.

Además, la promulgación del Decreto Ejecutivo No. 34918-H, señala como indispensable el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, esto con la finalidad de unificar principios, normas y procedimientos en busca de lograr que el proceso de registro de las transacciones contables sea un proceso fiable y seguro de acuerdo con la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

La Contabilidad Nacional y el Ministerio de Hacienda han hecho la propuesta de adopción de estas Normas para todo el sector público del país. Es por ello, que la responsabilidad de este proceso de implementación corresponde al Departamento Contable de cada Institución, pero también es importante indicar que estas instituciones no se encuentran preparadas para asumir este reto que representa cambiar la forma de trabajar actualmente para adaptarla y apegarla a lo dictado por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Este trabajo es un diagnóstico detallado de la situación contable actual de la Universidad Estatal a Distancia, orientado a la consecución de los objetivos planteados por la Contraloría General de la República.

## **2. Naturaleza del trabajo**

### **2.1 Entendimiento del trabajo**

Según los términos de referencia emitidos para la presentación de nuestra propuesta, el trabajo requerido comprende la realización de un diagnóstico sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), con alcances suficientes que nos permitan emitir un informe final referente al grado de cumplimiento que tiene la entidad en la aplicación de la mencionada norma contable.

El presente trabajo es un diagnóstico porque comprobaremos los procedimientos contables financieros y controles internos que se han aplicado y se aplican por la entidad.

Para estos efectos se aplicará una lista de verificación o checklist, fundamentado en las NICSP, con el fin de conocer el grado de cumplimiento que tiene la Institución.

### **3. Objetivos del trabajo**

#### **3.1 Objetivo General**

En general, el objetivo de nuestro trabajo será llevar a cabo un diagnóstico sobre el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos reflejados en los diferentes componentes de los estados financieros, dicho estudio estará apegado a las **Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público**.

#### **3.2 Qué es un Diagnóstico?**

Según el diccionario de la Real Academia Española diagnóstico es:

1. adj. *Med.* Pertenciente o relativo a la diagnosis.
2. m. *Med.* Arte o acto de conocer la naturaleza de una enfermedad mediante la observación de sus síntomas y signos.
3. m. *Med.* Calificación que da el médico a la enfermedad según los signos que advierte.

#### **3.3 Objetivos Específicos.**

En forma específica, los objetivos particulares del trabajo serán:

- Emitir un informe de cumplimiento sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público por parte de la Institución.
- Evaluar y obtener suficiente entendimiento del sistema de control interno, con el propósito de evidenciar el impacto que tendría la aplicación de las NICSP, sobre la estructura de control interno con que cuenta la Institución.

### **4. Normas Profesionales**

A la fecha de nuestro trabajo no existe una Norma específica que tengamos que aplicar para la realización de este diagnóstico, sin embargo, sí vamos a considerar los alcances de la NIA 4400 “ACUERDOS CONVENIDOS”, lo anterior con el fin de garantizar la calidad de nuestros servicios y observar todos los requerimientos de las normas profesionales vigentes que sean aplicables según las circunstancias.

## **5. Marco Teórico**

### **5.1 Aspectos Generales de la Universidad Estatal a Distancia**

La Universidad Estatal a Distancia (UNED) fue fundada el 22 de febrero de 1977, se rige por la Ley de la Administración Financiera de la República de Costa Rica y el Reglamento de la Contratación Administrativa, cuya observancia es fiscalizada por la Contraloría General de la República.

La Universidad Estatal a Distancia, es una Institución Autónoma de Enseñanza de Educación Superior sin fines de lucro y como tal está regida, por la Ley de Administración Financiera de la República, la ley de Contratación Administrativa y un conjunto de normas de presupuesto y auditoría cuya fiscalización está a cargo de la Contraloría General de la República.

Existen otras disposiciones legales y directrices a las que se encuentra sujeta la UNED, como las contenidas en la Ley de Control Interno y el Manual de Normas Técnicas sobre Presupuesto que deben observar las Entidades Órganos Descentralizados, Unidades Desconcentradas y Universidades sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República. La Universidad Estatal a Distancia (UNED), con fundamento en las leyes 7169 y 5338 constituyó el 25 de mayo de 2000 la Fundación de la Universidad Estatal a Distancia para el Desarrollo y Promoción de la Educación a Distancia denominada "FUNDEPREDI"

Esta fundación está autorizada para realizar, entre otros, los siguientes actos:

- Suscribir convenios y acuerdos con instituciones públicas y privadas, nacionales e internacionales.
- Vender o comercializar los bienes y servicios producidos por la UNED mediante convenios.
- Realizar actividades comerciales lícitas de investigación, desarrollo, asesorías, consultorías, difusión, comunicación y transferencia de conocimientos, en convenio con la UNED.

### **5.2 Antecedentes Históricos de las Normas**

En el año de 1973 nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), como resultado de un acuerdo tomado por ciertos organismos a nivel mundial (Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México, Irlanda e Inglaterra).

Con base en la constitución de este organismo, se estableció un esquema normativo a nivel internacional llamado "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC), el cual se conformó de los siguientes pronunciamientos:

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

- a) Normas Internacionales de Contabilidad, NIC (International Accounting Standards IAS), emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee, IASC)
- b) b) Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el Comité de Interpretaciones de IASC (Standing Interpretations Committee, SIC).

El Consejo de la International Federation of Accountants (IFAC) ha determinado la designación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – IPSASB (siglas en inglés) como el órgano responsable para el desarrollo de estas normas, bajo su propia autoridad y dentro de los términos señalados de referencia.

El IPSASB funciona como un órgano independiente emisor de normas bajo los auspicios de la IFAC. Alcanza sus objetivos mediante:

- a) La emisión de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (IPSAS siglas en inglés);
- b) La promoción de su aceptación y la convergencia internacional de estas normas;
- c) La publicación de otros documentos que proporcionen guías sobre temas y experiencias de información financiera en el sector público.

Las NICSP son un conjunto de normas de contabilidad, de aplicación mundial para las instituciones del sector público, exceptuando empresas públicas; emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Sin embargo, puede ocurrir que algunas instituciones que tienen grados de autonomía especiales gocen de facultades otorgadas por la ley o por interpretaciones de instancias competentes, para decidir respecto a la normativa contable que utilizarán; aunque de acuerdo al criterio técnico contable, deberían aplicar NICSP.

Estas normas nacen con el propósito de brindar estándares internacionales para responder a la necesidad de lograr una mejor calidad de la información financiera y enfrentar así problemas tales como la falta de transparencia, la dificultad para establecer comparaciones, la existencia de normas poco fiables y la corrupción administrativa.

En Costa Rica algunos de los esfuerzos de la profesión, orientados a la armonización de la normativa contable han sido los siguientes:

*El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en su sesión ordinaria 18-99, del 21 de setiembre de 1999, publicado en La Gaceta N° 195 del 7 de octubre de 1999, sesión ordinaria 3-2000 del 18 de enero del 2000, publicada en La Gaceta N° 37 del 22 de febrero del 2000 y sesión ordinaria N° 27-2001, del 27 de agosto del 2001, publicada en La Gaceta N° 167 del 31 de agosto del 2001, adopta la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, como el Marco de Referencia para la contabilización en*

*Costa Rica, dichas Normas están vigentes a partir del período fiscal 2001, como normas expresas para el registro contable, presentación de los estados financieros y revelación de la información financiera.*

Por su parte la Administración Tributaria Costarricense mediante la Resolución 52-01 publicada el 06 de diciembre del 2001 hace sus observaciones sobre los alcances de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte de los sujetos pasivos.

De igual forma, el Gobierno de la República emitió el Decreto Ejecutivo No. 34918-H, que dice lo siguiente:

**“Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense”  
Publicado: Gaceta # 238 del 09 de diciembre de 2008.**

*Artículo 7º—Vigencia para la adopción e implementación de las NICSP: A partir de la publicación del presente Decreto Ejecutivo las instituciones incluidas en su alcance, deberán iniciar el ajuste necesario en sus sistemas y registros contables, para la adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), publicadas en español por el IFAC. Este proceso iniciará con implementaciones parciales a partir del 02 de enero del 2010 y un paralelo del sistema actual donde se implementen las NICSP a partir del 02 de enero de 2011, con la finalidad de que a partir del 02 de enero del año 2012 sin excepción, y en forma general, se inicie con la definitiva aplicación.*

### **5.3 Alcance del Marco Conceptual**

La presente Norma deberá aplicarse a todos los estados financieros, con propósito de información general, que se preparen y presenten sobre la base contable de acumulación (o devengo) conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Los estados financieros con propósitos de información general son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Usuarios de estados financieros con propósitos de información general son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores. Los estados financieros con propósito de información general incluyen los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual.

Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma abreviada o condensada.

Esta Norma se aplicará de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren estados financieros consolidados o separados, como se definen en la NICSP 6 “Estados Financieros Consolidados y Separados”.

Esta Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.

#### **5.4 Objetivos de los Estados Financieros**

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros, con propósito de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deben ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:

- (a) suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
- (b) suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
- (c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;
- (d) suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones;
- (e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.

Los estados financieros con propósito de información general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. La información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique:

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

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

Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) Activos
- (b) Pasivos
- (c) Activos netos/patrimonio neto;
- (d) Ingresos de actividades ordinarias
- (e) Gastos
- (f) Otros cambios en los activos netos/patrimonio neto; y
- (g) flujos de efectivo.

Si bien la información que contienen los estados financieros puede ser relevante a efectos de alcanzar los objetivos institucionales, es improbable que esta información baste para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo principal objetivo puede que no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus gestores tengan la responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios, así como la consecución de los objetivos financieros. Junto con los estados financieros puede presentarse información complementaria, incluyendo estados no financieros, con el fin de ofrecer una descripción más completa de las actividades de la entidad durante el ejercicio.

### **5.5 Responsabilidad de los Estados Financieros**

La responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros varía dentro de cada jurisdicción y entre jurisdicciones distintas.

Además, una jurisdicción puede hacer distinción entre quién es responsable de la preparación de los estados financieros y quién es responsable de la aprobación o presentación de los mismos. Ejemplos de personas o cargos responsables de la preparación de los estados financieros en entidades individuales (tales como los ministerios o departamentos del gobierno o sus equivalentes) pueden ser el individuo que dirige la entidad (el que ocupa la jefatura permanente o primer mandatario) y el jefe de la Oficina General de Administración (o el más alto funcionario de finanzas, como el controlador o el contador general).

## **5.6 Características cualitativas de los Estados Financieros**

Las NICSP requieren que una entidad presente información, que incluya las políticas contables, de forma que reúna determinadas características cualitativas.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información suministrada por los estados financieros sea útil para los usuarios.

Las características cualitativas de los Estados Financieros son:

### **5.6.1 Comprensibilidad**

La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

No se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

### **5.6.2 Relevancia**

La información es relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas. Para que sea relevante, la información también debe ser oportuna.

Las dimensiones predictiva y confirmativa de la información están interrelacionadas. Por ejemplo, la información acerca del nivel actual y la estructura de los activos poseídos tiene valor para los usuarios cuando se esfuerzan al predecir la capacidad de la entidad para aprovechar sus oportunidades y su capacidad para reaccionar ante situaciones adversas. La misma información juega un papel confirmatorio respecto a predicciones anteriores sobre, por ejemplo, la manera en que la entidad se estructuraría o sobre el resultado de las actividades planificadas.

Frecuentemente, la información acerca de la situación financiera y la actividad pasada se usa como base para predecir la situación financiera y la actividad futura, así como otros asuntos en los que los usuarios están directamente interesados. La información no necesita, para tener valor predictivo, estar explícitamente en forma de datos prospectivos. Sin embargo, la capacidad de hacer predicciones a partir de los estados financieros puede acrecentarse por la manera como es presentada la información sobre las transacciones y otros sucesos pasados.

### **5.6.3 Materialidad o Importancia relativa**

La relevancia de la información se verá afectada por su naturaleza y materialidad. La información será considerada material si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error considerados en las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación.

Por ello, la materialidad viene a ser como un umbral o un límite, en vez de una característica cualitativa básica que la información deba poseer para ser útil.

### **5.6.4 Fiabilidad**

La información será fiable si está libre de error material o sesgo, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente.

La información puede ser relevante, pero tan poco fiable en su naturaleza, que su reconocimiento pueda ser potencialmente una fuente de equívocos. Por ejemplo, si se encuentra en disputa judicial la legitimidad e importe de una reclamación por daños, puede no ser apropiado para la entidad reconocer el importe total de la reclamación en el balance, sin embargo, puede resultar apropiado revelar el importe y circunstancias de la reclamación.

### **5.6.5 Representación fiel**

Para que la información represente fielmente las transacciones y otros hechos, deberá presentarse de acuerdo a la esencia de dichas transacciones y otros hechos y no meramente según la forma legal de los mismos.

### **5.6.6 La esencia o fondo sobre la forma**

Si la información va a representar fielmente las transacciones y otros hechos que pretende representar, será necesario que el tratamiento contable y la presentación de tales transacciones y hechos se hagan de acuerdo a la sustancia y realidad económica de los mismos y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre es coherente con su forma legal.

### **5.6.7 Neutralidad**

La información es neutral si está libre de sesgo. Los estados financieros no son neutrales si la información que contienen ha sido seleccionada o se presenta en forma calculada para que influya en la toma de una decisión o en la formación de un criterio con el fin de producir un resultado o consecuencia predeterminados.

### **5.6.8 Prudencia**

Prudencia es la inclusión de cierto grado de cautela en los criterios que es necesario aplicar al hacer una estimación en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos, subestimados.

No obstante, el ejercicio de la prudencia no puede dar lugar, por ejemplo, a la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la deliberada subestimación de activos o ingresos o a la deliberada sobreestimación de pasivos o gastos; ya que, entonces, los estados financieros no serían neutrales y no tendrían, entonces, la cualidad de fiabilidad.

### **5.6.9 Integridad**

La información presentada en los estados financieros deberá ser completa dentro de los límites de la materialidad y el costo.

### **5.6.10 Comparabilidad**

La información de los estados financieros es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes.

La comparabilidad es aplicable:

- (a) a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y
- (b) a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes períodos.

Una implicación importante de la característica de comparabilidad es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los periodos precedentes, que guarde correspondencia con la del periodo en curso.

Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño. También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de entidades diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos.

Por tanto, la medida y presentación del efecto financiero de similares transacciones y otros sucesos, deben ser llevadas a cabo de una manera coherente por toda la institución, a través del tiempo para tal entidad y también de una manera coherente para diferentes entidades.

Una implicación importante, de la característica cualitativa de la comparabilidad, es que los usuarios han de ser informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en tales políticas y de los efectos de tales cambios. Los usuarios necesitan ser capaces de identificar las diferencias entre las políticas contables usadas, para similares transacciones y otros sucesos, por la misma entidad de un periodo a otro, y también por diferentes entidades. La conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, incluyendo la revelación de las políticas contables usadas por la empresa, es una ayuda para alcanzar la deseada comparabilidad.

La necesidad de comparabilidad no debe ser confundida con la mera uniformidad, y tampoco debe permitirse que llegue a ser un impedimento para la introducción de normas contables mejoradas. No es apropiado, para una institución, continuar contabilizando de la misma forma una transacción u otro suceso, si el método adoptado no guarda las características cualitativas de relevancia y fiabilidad.

También es inapropiado para una entidad conservar sin cambios sus políticas contables cuando existan otras más relevantes o fiables.

Puesto que los usuarios desean comparar la situación financiera, desempeño y flujos de fondos de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren la información correspondiente a los periodos precedentes.

## **5.7 Supuestos Contables**

### **5.7.1 Base contable de acumulación (o devengo)**

Es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto, ingresos y gastos.

### **5.7.2 Negocio en marcha**

Al preparar los estados financieros de la entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación

deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deberán prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

## **5.8 Elementos de los Estados Financieros**

Son las grandes categorías en que se agrupan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos de acuerdo a sus características económicas.

### **5.8.1 Elementos relacionados con la Situación Financiera**

- ✓ **Activo:** Un recurso controlado por la institución como resultado de eventos pasados del que la institución espera obtener en el futuro, beneficios económicos futuros.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la institución. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la institución. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro.

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

Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la empresa, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa.

- ✓ **Capital:** Parte residual de los activos de la empresa, una vez deducido todos sus pasivos.

El importe por el cual se muestra el patrimonio, en el balance, depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos.

### **5.8.2 Elementos relacionados con el Resultado de las Operaciones**

- ✓ **Ingresos:** Es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el período sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio neto, que no esté relacionado con las contribuciones de los propietarios.
  
- ✓ **Gastos:** Son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio neto, distintos a los relacionados con distribuciones a los propietarios.

## **5.9 Reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros**

Una partida deberá incorporarse en los estados financieros siempre que exista:

### **5.9.1 Probabilidades de beneficios futuros.**

El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la institución. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

### **5.9.2 Confiabilidad en la medición**

La partida tiene un costo o valor que puede ser medido de manera confiable. La segunda condición para el reconocimiento de la partida es que posea un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable. En muchos casos, cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad

para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso. A pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.

Una partida que, en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento, puede sin embargo quedar calificada para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos, producidos en un momento posterior en el tiempo.

## **5.10. Medición de los elementos de los Estados Financieros**

Es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros.

### **5.10.1 Costo histórico**

Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.

### **5.10.2 Valor razonable**

Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación.

Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

## **5.11 Consideraciones generales en la presentación de los Estados Financieros**

### **5.11.1 Presentación Razonable y Cumplimiento de las NIC SP**

Los estados financieros presentarán razonablemente, la situación y el rendimiento financieros, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en

las NICSP. Se presume que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

Una entidad cuyos estados financieros cumplan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a menos que aquéllos cumplan con todos los requisitos de todas las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

### **5.11.2 Negocio en Marcha**

Al preparar los estados financieros de la entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deberán prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

### **5.11.3 Coherencia de la Presentación**

La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:

- (a) tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NICSP 3; o
- (b) Una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público requiera un cambio en la presentación.

### **5.11.4 Importancia relativa y agrupación de datos**

Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá presentarse por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.

#### **5.11.5 Compensación**

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.

#### **5.11.6 Información Comparativa**

A menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público permita o requiera otra cosa, la información comparativa con respecto al periodo anterior deberá presentarse para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

### **5.12 Estructura y contenido de los Estados Financieros**

Los estados financieros deberán estar claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.

Cada uno de los componentes de los estados financieros deberá quedar claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:

- (a) el nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha precedente a la que se informa;
- (b) si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;
- (c) la fecha sobre la que se informa o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión de los estados financieros;
- (d) la moneda de presentación, tal y como se define en la NICSP 4 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera;” y
- (e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha sobre la que informa la entidad y elabore estados financieros anuales para un periodo superior o inferior a un año, la entidad deberá revelar además del periodo cubierto por los estados financieros:

- (a) la razón para utilizar un periodo inferior o superior; y
- (b) el hecho de que las cifras comparativas para algunos estados financieros, como el estado de rendimiento financiero, cambios en los activos netos/patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, así como en las notas correspondientes, no son totalmente comparables.

La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de presentación del periodo sobre el que se informa. Una entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha.

Factores recurrentes tales como la complejidad de las operaciones de una entidad no son una razón suficiente para no informar con oportunidad. Las fechas límite más específicas son tratadas por ley y regulaciones en muchas jurisdicciones.

### **5.12.1 Estado de Situación Financiera**

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.

Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará para cada línea de partida de activo y pasivo, que se espere recuperar o cancelar (a) dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa y (b) después de este intervalo de tiempo, el importe que se espera recuperar o cancelar, después de transcurridos estos doce meses.

Un activo deberá clasificarse como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

- (a) se espera realizar, o se mantiene para vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;
- (b) se mantiene fundamentalmente para negociación;

- (c) se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa;
- (d) es efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal y como se define en la NICSP 2 “Estado de Flujos de Efectivo”), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

- (a) se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;
- (b) se mantiene fundamentalmente para negociación;
- (c) debe liquidarse dentro del periodo de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa; o
- (d) la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

### **5.12.2 Estado de Rendimiento Financiero**

Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo deberán incluirse en el resultado del periodo a menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público requiera lo contrario.

Normalmente, todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo se incluyen en el resultado de dicho periodo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas del resultado del periodo corriente. La NICSP 3 se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en las políticas contables.

Otras Normas tratan casos de partidas que cumplen las definiciones de ingreso o gasto establecidas en esta NIC SP, pero que normalmente se excluyen del resultado. Ejemplos de las mismas podrían ser los superávits de revaluación (véase la NICSP 17), las pérdidas o ganancias específicas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NICSP 4) y las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de medición de los activos financieros disponibles

para la venta (en las normas contables nacionales e internacionales pertinentes que traten el reconocimiento y medición de los instrumentos financieros pueden encontrarse guías sobre la medición de activos financieros).

### **5.12.3 Estado de Cambios en los Activos netos/patrimonio neto**

Una entidad presentará un estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto que mostrará:

- (a) el resultado del periodo;
- (b) cada partida de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por otras Normas, se reconozcan directamente en los activos netos/patrimonio neto, y el total de estas partidas; y
- (c) el total de los ingresos y gastos del periodo (calculado como la suma de los apartados (a) y (b)), mostrando separadamente el importe total atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios; y
- (d) para cada componente de los activos netos/patrimonio neto revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos de acuerdo con la NICSP 3.

Una entidad presentará también, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto o en las notas:

- (a) Los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las distribuciones a los mismos;
- (b) el saldo de los resultados acumulados al inicio del periodo y a la fecha sobre la que se informa, y los cambios durante el periodo; y
- (c) en la medida en que los componentes de los activos netos/patrimonio neto se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada componente de los activos netos/patrimonio neto al inicio y al final del periodo, informando por separado de cada cambio.

Los cambios en los activos netos/patrimonio neto de una entidad, entre dos fechas sobre las que se informa, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos durante el periodo.

El cambio global en los activos netos/patrimonio neto durante un período representa el importe total del resultado total del período, otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en los activos netos/patrimonio neto, junto con

contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, en su condición de tales.

#### **5.12.4 Estado de flujos de efectivo**

La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NICSP 2 establece los requisitos para la presentación del estado de flujos de efectivo, así como otras informaciones relacionadas.

#### **5.12.5 Notas**

En las notas se:

- (a) presentará información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas;
- (b) revelará la información requerida por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo; y
- (c) suministrará la información adicional que, no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

Las notas se presentarán, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Cada partida del estado de situación financiera, del estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, se relacionará con la información correspondiente en las notas.

Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:

- (a) una declaración de cumplimiento con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público;
- (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas;
- (c) información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en

los activos netos/patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada línea de partida.

(d) otras revelaciones de información

En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable cambiar el orden de ciertas partidas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre los cambios en el valor razonable, reconocidos en el resultado, podría combinarse con información sobre el vencimiento de los instrumentos financieros correspondientes, aunque la primera revelación se refiera al estado de rendimiento financiero y la segunda esté relacionada con el estado de situación financiera. No obstante, una estructura sistemática de las notas se conservará, en la medida de lo posible.

Las notas que aportan información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros y las políticas contables específicas podrán ser presentadas como un componente separado de los estados financieros.

### **5.13 Información a revelar en los Estados Financieros**

#### **5.13.1 Información a revelar en el Estado de Situación Financiera**

Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán líneas de partida con los importes que correspondan a:

- (a) Propiedades, planta y equipo;
- (b) Propiedades de inversión;
- (c) Activos intangibles;
- (d) Activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (g), (h) e (i));
- (e) Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- (f) Inventarios;
- (g) Cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias);
- (h) Cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;
- (i) Efectivo y equivalentes al efectivo;
- (j) Impuestos y cuentas por pagar de transferencias;
- (k) Cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación;
- (l) Provisiones;
- (m) Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados (j), (k) y (l));
- (n) Intereses minoritarios, presentados dentro de los activos netos/patrimonio neto; y
- (o) Activos netos/patrimonio neto atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.

En el estado de situación financiera, se presentarán líneas de partida adicionales, agrupaciones y subtotales, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

### **5.13.2 Información a revelar en el Estado de Rendimiento Financiero**

En el estado de rendimiento financiero se incluirán, como mínimo, líneas de partida que presenten los importes siguientes para el periodo:

- (a) Ingresos;
- (b) Costos financieros;
- (c) Participación en el resultado de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;
- (d) Ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación; y
- (e) Resultado.

Las siguientes partidas se revelarán en el estado de rendimiento financiero, como distribuciones del resultado del periodo:

- (a) resultado del periodo atribuido a los intereses minoritarios; y
- (b) resultados atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.

## **5.14 Información a presentar en las notas a los Estados Financieros**

### **5.14.1 Información a presentar en notas del Estado de Situación Financiera**

Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las líneas de partidas presentadas, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones de la entidad.

El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, así como del tamaño, naturaleza, y función de los importes afectados. El nivel de información revelada variará para cada partida, por ejemplo:

- (a) Las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NICSP 17;
- (b) Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: impuestos y otros ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes relacionadas, los pagos anticipados y otros importes;

- (c) Los inventarios se subclasificarán, de acuerdo con la NICSP 12, “Inventarios,” en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
- (d) Las cuentas por pagar por impuestos y transferencias se desagregan en devoluciones de impuestos, las cuentas por pagar por transferencias e importes por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
- (e) las provisiones se desagregarán, en provisiones por beneficios a empleados y otras partidas; y
- (f) Los componentes de los activos netos/patrimonio neto se desagregan en capital aportado, los resultados acumulados y cualquier reserva.

Si una entidad no cuenta con capital social, revelará los activos netos/patrimonio neto, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, mostrando por separado:

- (a) El capital aportado que será igual al total acumulado, a la fecha sobre la que se informa, de las contribuciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos;
- (b) Los resultados acumulados;
- (c) Las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en los activos netos/patrimonio neto;
- (d) Intereses minoritarios.

#### **5.14.2 Información a presentar en notas de Estado de Rendimiento Financiero**

Cuando las partidas de ingreso y gasto sean materiales o tengan importancia relativa, su naturaleza e importe se revelará por separado.

Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingreso y gasto están las siguientes:

- (a) la rebaja del valor de los inventarios hasta su valor realizable neto, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable o importe recuperable de servicio, lo que sea apropiado, así como la reversión de tales rebajas;
- (b) reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;

- (c) la disposición de partidas de propiedades, planta y equipo;
- (d) privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;
- (e) operaciones en discontinuación;
- (f) cancelaciones de pagos por litigios; y
- (g) otras reversiones de provisiones.

Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, una subclasificación del total de ingresos de clasificada de forma apropiada para las operaciones de la entidad.

Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en su función dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

## **6. La Institución y la Implementación de las NICSP en el Ámbito Costarricense.**

La comprensión de las razones por las cuales el Gobierno de Costa Rica, decide adoptar e implementar normas internacionales de contabilidad, es fundamental para que las diversas instancias de las instituciones involucradas en el proceso de implementación de esa normativa trabajen con entusiasmo por el éxito de este proyecto. Por otro lado, también es necesario que cada jerarca y que cada persona que de alguna manera se relaciona con ese proyecto, conozca las responsabilidades que tiene asignadas, porque es necesario, evaluar y hacer proyecciones respecto al impacto que el proceso de implementación tendrá en la organización, en los procesos contables y en los sistemas de información. Esos son los temas que se analizan en este apartado.

### **6.1 Objetivos de la adopción e implementación de las NICSP**

La globalización ha llevado a los Estados a realizar una reforma de sus sistemas de Administración Financiera, colocando a la Contabilidad Gubernamental en el rol de núcleo integrador de dichos sistemas, con la finalidad de fortalecer la confiabilidad y la transparencia de la información financiera para la toma de decisiones, así como la rendición de cuentas.

Con la globalización del mundo moderno, las empresas y las entidades estatales, se ven obligadas a confrontar sus resultados más allá de sus fronteras, siendo necesario replantear los esquemas tradicionales de gestión dentro de las organizaciones. La renovada competencia internacional de las empresas por suplir mercados globales, y la competencia de los Estados por atraer inversiones, y conseguir recursos para el desarrollo; obliga a que se modernicen los sistemas de gestión administrativo-financiera, y se cuente con información financiera comparable a nivel internacional para facilitar las decisiones de los inversionistas, de los países cooperantes y de los organismos financieros internacionales.

Teniendo en cuenta esas tendencias internacionales y la estrategia de desarrollo seguida en las últimas décadas, con el mercado externo como principal motor del crecimiento económico, apoyado en la atracción de inversiones y en la promoción de exportaciones; el Gobierno de Costa Rica decidió implementar normativa contable internacional en el sector público costarricense.

Decisión que se complementa con la de los colegios profesionales de la profesión contable que habían decidido adoptar e implementar en el sector privado, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

A la fecha de este diagnóstico la Institución no contaba con la práctica de presentar las políticas contables y sus correspondientes notas a los estados financieros, así mismo no contaba con la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio ni el Estado de Flujo de Efectivo.

Es evidente que la Institución, a la fecha de nuestro estudio no representa sus estados financieros según las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Dado a lo anterior detallamos la importancia de la adopción de este Marco Normativo por parte de la Institución.

El objetivo de la NICSP 1 es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito de información general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace sobre la base contable de acumulación (o devengo).

Al usar un sistema de normas contables de carácter mundial, coherente y consistente entre sí; en el registro de las transacciones de las entidades del sector público, el Gobierno de Costa Rica apoyaría la gestión de consolidación de la información financiera con características tales como: alta calidad, comprensibles, de cumplimiento obligatorio, con información comparativa y transparente.

Al estandarizar el lenguaje y las técnicas contables a nivel de Sector Público Costarricense, cada institución utilizará criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación uniformes; permitiendo la comparación de la información financiera de las distintas entidades y procesos de consolidación de mayor confiabilidad.

La Institución tiene un gran reto por delante que, sin duda alguna, será cumplido con el respaldo de todos y cada uno de los Departamentos que se encuentren involucradas en el proceso; trabajando en equipo y con ahínco para lograr el objetivo trazado.

## **6.2 Responsabilidad y roles de las diferentes jerarquías de las instituciones.**

La Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (Ley N° 8131) que regula el régimen económico-financiero de los órganos y entes administradores y custodios de fondos públicos, establece que el órgano rector del Sistema de Administración Financiera es el Ministerio de Hacienda y entre otras competencias, le corresponde dictar con el Presidente de la República, los decretos relativos a la administración de los recursos financieros del Estado; además de promover el uso eficiente y eficaz de los recursos públicos. Es en uso de sus facultades y competencias que se emiten los decretos de adopción e implementación de normativa contable internacional, lo cual obliga a las instituciones sujetas al alcance de los respectivos decretos, a cumplir con lo dispuesto en ellos.

La responsabilidad es en primer lugar de las y los jefes de las instituciones públicas, por lo que les corresponde tomar las decisiones para que la institución cumpla con lo dispuesto en dichos Decretos. El proceso de formulación de los planes de acción para la implementación de la normativa contable, el envío de los informes de avance y en general de la marcha del proceso de implementación (asignación de responsabilidades a sus colaboradores, calidad y eficacia de los planes de acción, contenido de los informes de avance, asignación de recursos y toma oportuna de decisiones), es su responsabilidad.

Las Direcciones o áreas administrativo-financieras tienen la responsabilidad de evaluar con una visión integral, lo que implica en la Institución la implementación de la normativa contable internacional, asesorar a las respectivas jerarquías institucionales acerca de las decisiones que se deben tomar para lograr la exitosa implementación de dicha normativa y tomar las decisiones respecto al rol y tareas que tienen que desempeñar la estructura organizacional bajo su responsabilidad.

Dichas Direcciones deben tener claro que no se trata simplemente de bajar instrucciones a las unidades contables, ya que es un proceso que involucra a muchas áreas de la organización. Es por ello que la Dirección de la Contabilidad Nacional recomendó constituir comisiones o equipos de implementación que reunieran a personal de las principales áreas involucradas como informática, recursos humanos, legal, proveeduría, tesorería, presupuesto y por supuesto contabilidad. Las unidades de contabilidad en cada institución reciben insumos para su proceso contable de las demás unidades y áreas de la institución. Precisamente porque es su campo profesional, están en mejores

condiciones para valorar las implicaciones de la nueva normativa para cada área de la institución y las características que debe tener la información que les deben suministrar en condiciones de aplicación de la nueva normativa contable basada en el devengo.

Por lo tanto, el personal contable de las instituciones públicas está llamado a jugar un rol de primer orden, explicando al personal de las demás áreas, comenzando por el área administrativo-financiera, los cambios que implica la implementación de la nueva normativa contable para el sistema de administración financiera de la institución.

También deben explicar los beneficios que aportará a la transparencia en la gestión de los recursos públicos y la rendición de cuentas.

Además, es importante tener en cuenta, que dado el rol que la nueva normativa contable le asigna a la contabilidad como núcleo integrador del sistema de administración financiera de cada institución, el prestigio de la profesión contable en dicho sistema se acrecienta, lo que implica nuevos retos profesionales para los cuales se deben preparar y contribuir a preparar a la institución. Es ahí donde el personal contable debe desempeñar un rol de asesoría a las autoridades superiores de la institución, contribuyendo a orientar el proceso de implementación de la nueva normativa contable en su conjunto, lo cual implica un cambio organizacional.

### **6.3 Impacto de la implementación en la organización**

En la actualidad, los Gobiernos y otras entidades del sector público siguen prácticas diversas para la presentación de su información financiera; de hecho, en muchos países no hay normas establecidas oficialmente, o la normativa es muy escasa y endeble.

En el caso de que los gobiernos no cuenten con normativa contable robusta, las NICSP son una alternativa disponible a adoptar e implementar que conducirá a una mejora sustantiva en la calidad de la información financiera para el sector público, de esta manera se pueden tomar mejor las decisiones en cuanto a la asignación de recursos por el gobierno; exceptuando a las empresas públicas, las cuales, según recomendación explícita del IPSASB se regirán por las NIIF y no por las NICSP.

Las NICSP a implementar son las que hasta ahora han sido traducidas oficialmente al español, produciendo impacto en diferentes áreas de la institución de diversas maneras, ya que afectan distintos temas que modificarán las transacciones, así como sus registros. En caso de que se publiquen nuevas normas traducidas al español, la Contabilidad Nacional emitirá las directrices para su implementación.

Un ejemplo de lo anterior se expone brevemente en el siguiente cuadro, donde se clasifican las NICSP en 5 grupos de acuerdo a su tema y afectación, esto con el fin de ofrecer un panorama más sencillo y claro en cuanto a los puntos o temas que pueden ser relevantes de tratar en el momento de iniciar la aplicación de cada una de las NICSP:

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

EXPOSICIÓN	BIENES	ENTES	INGRESOS	VARIAS
1. Presentación de los EEFF	12. Inventarios	6. EEFF Consolidados y Separados	9. Ingresos por transacciones con contraprestación	4. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
2. Estado de Flujo de Efectivo	13. Arrendamientos	7. Inversiones en Asociadas	23. Ingresos por transacciones sin contraprestación (Impuestos, transferencias)	5. Costos por préstamos
3. Políticas Contables y cambio en las estimaciones contables y errores	16. Propiedades de Inversión	8. Participación en Negocios Conjuntos		10. Información Financiera en economías hiperinflacionarias
14. Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa	17. Propiedad, Planta y Equipo	20. Información a revelar sobre partes relacionadas.		11. Contratos de construcción
18. Información Financiera por segmentos	21. Deterioro del valor de los Activos que no generan efectivo			15. Instrumentos Financieros
22. Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno Central				19. Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
24. Presentación de información presupuestaria en los EEFF				

Para lograr la implementación de las NICSP, el Ministerio de Hacienda, a través de la Contabilidad Nacional como órgano rector en materia contable, elaboró con la ayuda de expertos internacionales, un Plan General de Contabilidad Nacional basado en esta normativa, como herramienta para procurar el éxito de la implementación.

No obstante, para la implementación de este plan, así como de las NICSP, se requiere que las instituciones que los adopten realicen una serie de ajustes en diversos ámbitos, entre los que encontramos la mejora en los sistemas informáticos, recurso humano más capacitado, estructura de los clasificadores presupuestarios consistente con el nuevo plan contable, y cambios en las políticas y procedimientos que requiera la nueva normativa contable.

Estas modificaciones implican que tanto la Contabilidad Nacional como órgano rector, el Ministerio de Hacienda y todas las entidades del sector público que forman parte de este proyecto, deben contar con un Plan de Acción, tal como lo indica el Transitorio II del Decreto No. 34918-H, identificando los cambios que deberá realizar cada institución y la forma en que serán llevados a cabo, con la finalidad de adoptar e implementar las NICSP en las fechas establecidas.

Uno de los temas más importantes y que implica un fuerte impacto, es el cambio en la normativa a aplicar, ya que actualmente la normativa contable vigente está constituida básicamente por el Decreto D-34460-H, publicado en La Gaceta N°82 del 29 de abril del 2008, que contiene los Principios de Contabilidad aplicables al Sector Público Costarricense, algunas directrices y circulares emitidas por la Contabilidad Nacional como ente rector del Subsistema de Contabilidad Pública; mientras que la nueva normativa contable es mucho más amplia y comprensiva.

#### **6.4 Aspectos relevantes a considerar en la implementación de las NICSP.**

La implementación de NICSP, no solo conlleva un cambio a nivel de normativa, sino de la aplicación de ésta en los registros contables que se llevan a cabo en todas las entidades del Sector Público.

Uno de los retos que tiene hoy la contabilidad es la unificación de su lenguaje contable; más importante aún, de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros y sociales, de tal manera que el resultado del proceso contable sea una información, que además de confiable, sea comparable, no solo en el tiempo sino también de una entidad a otra, o de un país a otro.

El llevar a la realidad la implementación de la normativa internacional conlleva una serie de modificaciones en las formas de registro que actualmente se utilizan para reconocer las diferentes transacciones contables. Las instituciones que conforman el sector público costarricense tienen diversas naturalezas, sin embargo, para consolidar la información financiera de diversas instituciones y presentar estados financieros consolidados; es imprescindible que se trabaje sobre un sistema contable estandarizado, que sea la base común para los procesos contables de dichas instituciones.

##### **6.4.1 Retos en la adopción de las NICSP para la Institución y sus Colaboradores**

Este proyecto significa encontrar un lenguaje común para que la información financiera signifique lo mismo para todos. El término "lenguaje" debe entenderse no sólo como expresión de conceptos y juicios sino también como contenido.

No es sólo un problema de los contadores, lo es también para las instituciones que elaboran la información que deberían usarla en la administración, para los usuarios, el gobierno, los trabajadores, los inversores, los analistas.

La adopción de principios generales es más fácil, pero su aplicación requiere más experiencia y conocimientos por parte de quien los aplica. Las reglas detalladas son más complicadas para el uso continuo, pero exponen menos a quien las aplica a errores de juicio.

**La adopción de las NICSP es beneficiosa ya que sirve para:**

- ✓ Armonizar la información
- ✓ Comparabilidad
- ✓ Uniformidad
- ✓ Transparencia
- ✓ Confianza
- ✓ Eficiencia
- ✓ Mejora en la competitividad

**La adopción de las NICSP es conveniente para:**

- ✓ Crear condiciones propicias para el crecimiento de las instituciones
- ✓ Permitir una integración más fácil
- ✓ Facilitar la acción de vigilancia de las autoridades fiscales
- ✓ Asistir al Estado en la supervisión y vigilancia de la actividad de las instituciones de servicios públicos.

**¿Cómo se puede encarar la adopción de las NICSP? ¿Adoptar vs. Adaptar?**

El primer camino parece fácil, pero no lo es. Significa investigar, planear, familiarizarse, medir consecuencias, difundir, orientar, controlar e insistir.

Adaptar puede ser más fácil, pero si buscamos una convergencia plena, es posible que no la logremos.

Los obstáculos/dificultades para la adopción de las NICSP son:

- **Económicos**

- ✓ Ejemplos:
  - Goodwill – puede reducir patrimonios si deja de reconocerse o se amortiza más rápidamente
  - LIFO – efectos impositivos
  - Planes de pensión – reconocimiento de pasivos antes no registrados

- **Costos**

- ✓ La aplicación de normas más sofisticadas parece más costosa (y a corto plazo tal vez lo es porque hay costos de investigación, familiarización, diseminación, etc.)
- ✓ La actualización permanente también es cara

- **Dificultades prácticas**

- ✓ Extensión de las obligaciones de aplicación (micro y pequeña empresa)
- ✓ Falta de preparación de las empresas y los profesionales
- ✓ Falta de recursos para la supervisión y seguimiento del proceso

**Entre algunos efectos de la adopción de las NICSP están:**

- Muy probablemente ajustes significativos con efecto en el patrimonio neto y, tal vez, en los resultados netos.
- Divulgaciones hasta ahora poco usuales y a veces consideradas "privadas".
- Divulgaciones técnicas.
- Contabilizaciones complejas.
- Uso más frecuente de valor de mercado, impuestos diferidos, cálculos de valor recuperable.

**Con la adopción de las NICSP se busca:**

- Convergencia a las NICSP.
- Capacitación para el ejercicio de la profesión y educación continúa.
- Órganos de supervisión calificados y dotados de recursos y autoridad para exigir la aplicación de las normas y sancionar a los infractores.
- Entidades públicas con recursos para participar activamente en el proceso

**7. El Sistema de Gestión Financiera Institucional**

La adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), constituyen una reforma al Sistema de Administración Financiera de la República, en el sentido de que afecta sus normas, principios y procedimientos; replanteando la relación de la contabilidad con los otros componentes de dicho sistema.

La nueva normativa contable también tiene implicaciones para los sistemas de gestión financiera institucionales, por lo que se recomienda, que la Institución analice la forma como está organizado dicho sistema, el grado de integración que existe entre sus diversos componentes y las interrelaciones que cada componente tiene con la contabilidad. Hay que tener en cuenta que de acuerdo a la nueva normativa se trabaja con el registro único que genera eventos múltiples y que las transacciones se registran desde el momento en que se originan.

**7.1 Análisis de las operaciones e identificación de las unidades de registro primario.**

Dado que es posible que existan en la Institución operaciones de diverso tipo que generan asientos contables, es necesario realizar el estudio de todas las operaciones que se realizan en la institución y que pueden generar asientos contables, tanto las que realiza presupuesto, proveeduría, recursos humanos y tesorería; como las que puedan

realizar otros eventuales componentes del sistema de gestión financiera institucional, y otras unidades que aunque no formen parte de ese sistema, podrían realizar operaciones que afecten la contabilidad.

Este análisis es importante porque lleva a identificar lo que se denomina unidades de registro primario que usualmente se definen como unidades gestoras de ingresos y gastos, como tales, responsables del registro de las operaciones o transacciones en las que intervienen. Puede ocurrir que además de presupuesto y tesorería, existan otras unidades cuyas operaciones originen asientos contables, y por lo tanto podrían constituir unidades de registro primario.

La identificación de todas las unidades de registro primario que existan en la institución es condición previa para proceder a la elaboración de los procedimientos contables institucionales, que permitan el adecuado registro de todas las transacciones.

Es recomendable el uso de diagramas para representar el sistema de gestión financiera institucional, lo cual es de gran ayuda, no solo para analizar su situación actual, sino también para representar la operación integrada con base en la nueva normativa contable.

## **7.2 La organización del sistema de gestión financiera en la institución.**

La organización del sistema de gestión financiera varía según el tipo de institución y sus dimensiones. En unas instituciones existe un área administrativa-financiera, en otras lo administrativo y lo financiero son unidades separadas. Independientemente de la organización particular de cada institución involucrada en el proceso de implementación de las NICSP, hay tres componentes básicos que forman parte del sistema de gestión financiera que son: **presupuesto, tesorería y contabilidad**.

Dependiendo del tipo de institución puede tener otros componentes; por ejemplo, hay Instituciones que tienen una dirección financiera de la cual dependen además de los componentes ya citados, otros como gestión tributaria y gestión de cobros. Otras instituciones como algunos órganos desconcentrados carecen incluso de unidades contables o un contador. Por lo tanto, para evaluar la forma en que la nueva normativa contable, incide en los procesos de gestión financiera de la institución, es necesario conocer como está organizada en este campo, si tiene o no tiene los componentes básicos, para lo cual se recomienda realizar el análisis situacional de la entidad.

En caso de no contar con ellos, es posible que los procesos presupuestarios, de tesorería y contables, se los suministre la institución a la que está adscrita, ya que esto ocurre con algunos órganos desconcentrados.

Una vez que se ha analizado los procesos relacionados con la gestión financiera de la institución, identificado los componentes con que se cuenta y sus interrelaciones y grados de integración; se puede pasar al análisis de cómo debería operar la institución

en el marco de aplicación de la nueva normativa contable; para ello es necesario tener presente algunos conceptos y premisas básicas de las NICSP.

Para que el sistema de gestión financiera institucional opere adecuadamente con la nueva normativa contable, es necesario que la institución cumpla con un conjunto de requisitos mínimos.

En primer lugar, todas las transacciones que tienen efectos económico-financieros deben ser registradas desde el lugar de origen de las mismas. Esto significa desde la perspectiva contable, que el proceso contable comprende la totalidad de los hechos económicos, financieros y sociales de la institución pública, que puedan expresarse en términos monetarios.

En segundo lugar, es necesario que se diseñe un sistema integrado de cuentas presupuestarias, patrimoniales, de resultados, inventarios, activos, tesorería, recursos humanos, etc. En el caso de la integración presupuesto-contabilidad se debe realizar una homogenización de los términos contables y presupuestarios así como de los clasificadores presupuestarios con el catálogo de cuentas, para lo cual la Contabilidad Nacional ya tiene preparado el nuevo Plan General de Contabilidad y ha presentado recientemente una propuesta a la Dirección de Presupuesto Nacional, para la modificación de los clasificadores presupuestarios con el fin de lograr esa integración automática entre las cuentas presupuestarias y las del plan de cuentas contable. La propuesta está siendo sometida a conocimiento de la Comisión de Clasificadores para su análisis y eventual aprobación.

Teniendo presente que el presupuesto es una estimación de recursos y una autorización del gasto máximo; que la contabilidad es el registro de los hechos reales, de todas las transacciones con implicaciones contables, y que ambos procesos se encuentran integrados e interrelacionados; se puede pasar a analizar las operaciones presupuestarias para identificar aquellas operaciones presupuestarias que generan asientos contables y distinguirlas de las operaciones presupuestarias que no tienen incidencia contable. También es necesario identificar las operaciones que no tienen incidencia presupuestaria pero que generan asientos contables.

En tercer lugar, las NICSP se fundamentan en la base contable de acumulación o devengo que es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto, ingresos y gastos.

En vista de lo anterior, y considerando que la contabilidad debe regirse por el criterio del devengo y el presupuesto es elaborado en base al criterio de efectivo, se debe tener la previsión necesaria para poder hacer comparativos de ambos sistemas, con la finalidad

de determinar las diferencias entre los dos registros y cumplir con la NICSP 24. En caso de que los dos registros utilicen la base de devengo, este problema se solucionaría, pero depende de las políticas emanadas de la Dirección General de Presupuesto Nacional.

Dado que la contabilidad con base en las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, implica un proceso contable que exige mayores requisitos en cuanto a reconocimiento, medición, presentación y revelación; que la normativa contable actualmente vigente; la automatización de los procesos de gestión financiera institucional, mediante una plataforma informática robusta, es un requisito que será indispensable en la casi totalidad de las instituciones públicas involucradas en la implementación de NICSP.

Tal vez exista la posibilidad de que instituciones con presupuestos muy pequeños y un reducido grupo de transacciones, puedan prescindir de una plataforma informática integrada y que tenga como núcleo central al módulo contable. Pero ese es un tema que se aborda en detalle en otra parte de este diagnóstico

Por supuesto que la definición de cómo operará el sistema de gestión financiera institucional, con la nueva normativa contable y la elaboración de los procedimientos contables de la institución, es la base para las decisiones que se deban tomar en cuanto a la plataforma informática que le servirá de soporte a los procesos de gestión financiera institucional.

## **8. Análisis de la Estructura Organizacional y Gestión del Cambio**

La adopción e implementación de normativa contable internacional en el sector público costarricense, implica un profundo cambio en la gestión financiera de la Institución, por cuanto se cambia el limitado marco normativo actual, por sistemas de normas de información financiera de alta calidad, reconocidas internacionalmente. Esa normativa va a constituir la columna vertebral del subsistema de Contabilidad Pública, que a su vez y de acuerdo a esas normas, constituye el núcleo integrador del Sistema de Administración Financiera del Estado Costarricense.

Es importante recordar que el Subsistema de Contabilidad Pública (Artículo 90 de la Ley N° 8131), está constituido por la normativa contable y los procedimientos que de ella se derivan, así como por los órganos involucrados en el proceso contable, teniendo como fin proporcionar información financiera y presupuestaria, así como servir de apoyo al Sistema de Cuentas Nacionales.

En esta perspectiva, el cambio de la normativa contable significa un profundo cambio en el Subsistema de Contabilidad Pública, aunque los órganos integrantes de ese subsistema sean los mismos, ya que tendrán que realizar el proceso contable de una nueva manera, la que establece la normativa contable internacional adoptada. Al ser el Subsistema de Contabilidad Pública el núcleo integrador del Sistema de Administración Financiera, los cambios importantes en el primero, generan cambios del mismo orden en

el segundo, ya que toda la información expresable en términos monetarios, la procesa el Subsistema de Contabilidad Pública, de acuerdo a su normativa y procedimientos.

Si bien la adopción de normativa contable internacional es una reforma al Sistema de Administración Financiera, no necesariamente se requieren cambios a la Ley N° 8131 que regula dicho sistema, para hacer la implementación. En cuanto a las NICSP, ya se cuenta con un componente vital de ese cambio, que es el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional con base en NICSP.

Esto permite a la Contabilidad Nacional y a las instituciones públicas sujetas a la implementación de dicha normativa contable, concentrarse en los ajustes que deben hacerse al proceso contable de cada institución para adecuarlos a las exigencias del nuevo marco normativo contable; lo que puede implicar en algunos, o en varios casos, ajustes a la estructura organizacional, para que se puede alinear el triángulo estratégico conformado por la nueva normativa contable, el soporte de los sistemas de información y la estructura organizacional, con el fin de producir información financiera confiable, comparable y elaborada con prácticas uniformes; que sea oportuna y eficaz para la toma de decisiones, la rendición de cuentas y la transparencia en el manejo de los recursos públicos. En todo caso, es necesario evaluar la estructura actual del sistema financiero de la entidad con el fin de determinar si existe la necesidad de reestructurar el organigrama funcional y operativo.

Por lo tanto, la adopción de las NICSP implica cambios, pero al contar con reglas claras en cuanto a la normativa contable, plasmadas en el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, el nivel de incertidumbre respecto al cambio se reduce y queda circunscrito a los ajustes que pueda requerir la estructura organizacional, las políticas y procedimientos contables específicos de la institución y otros elementos bajo el control de la institución, incorporados en su plan de acción para la implementación de las NICSP.

En cuanto al personal contable de la institución, el cambio que representa la adopción e implementación de las NICSP conlleva importantes efectos positivos. En primer lugar, la contabilidad se convierte en el núcleo articulador del sistema de administración financiera institucional, lo que destaca el rol y la importancia del personal contable, que con frecuencia ha sido relegado a posiciones de segundo y tercer orden. En segundo lugar, un componente fundamental de la implementación de esta nueva normativa contable es la capacitación, la que además debe ser considerada como una actividad continua, lo conlleva al crecimiento de la calificación profesional y le convierte en un recurso de difícil sustitución, lo que contribuye a la estabilidad laboral y al crecimiento profesional.

Si bien el cambio de marco normativo contable, para la institución implica desarrollar un proceso de implementación que en la mayoría de los casos ya se ha iniciado con base en los planes de acción elaborados; los beneficios que conlleva son muchos, entre ellos la oportunidad de superar en forma definitiva, las debilidades de sus sistemas contables, que con frecuencia son sujetos de señalamientos y disposiciones en informes de la Contraloría General de la República y las auditorías internas. También brinda la

oportunidad de mejorar o superar problemas, como en el caso de los relacionados con el tema de bienes en cuanto a reconocimiento, valoración, presentación y revelación en los estados financieros. En algunas instituciones que no cuentan con sistemas informáticos robustos e integrados, la implementación de las NICSP va a requerir de la superación de esos problemas con el fin de lograr un proceso contable automatizado y con adecuados niveles de control y seguridad.

De lo expuesto se concluye, que la adopción e implementación de las NICSP, representa un importante cambio en el Subsistema de Contabilidad Pública y en el conjunto del Sistema de Administración Financiera, sin embargo al contar ya con el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, la magnitud del cambio queda acotado, reduciendo la incertidumbre, y las tareas a realizar para implementar la normativa, quedan bajo el control de la organización con el plan de acción que cada institución elaboró.

Es necesario tener muy claro los beneficios de adoptar e implementar las NICSP en el sector público costarricense y dimensionar el impacto que ello tiene en la institución, lo que es condición necesaria para elaborar un programa de gestión de cambio institucional que tengan como objetivos: explicar la magnitud, naturaleza y características del cambio que implican las NICSP para la institución; identificar y fortalecer los factores y condiciones favorables al proceso de implementación; identificar los eventuales temores y dudas que dicho cambio pueda generar; desarrollar el compromiso efectivo de todo el personal de la institución involucrado en el proceso de implementación; identificar los eventuales focos de resistencia al cambio y formular estrategias para superarlos.

### **8.1 Determinación de la naturaleza, magnitud y características del cambio.**

El análisis de la magnitud, naturaleza y características que el cambio en la normativa contable representa para la Institución, es una tarea de primer orden que la comisión de implementación de las NICSP o el equipo que se haya constituido con ese propósito debe realizar.

Es importante recordar lo que ya existe un nuevo Plan General de Contabilidad Nacional que podría facilitar el trabajo a la Institución y en otra parte de esta guía se explica la forma en que las instituciones pueden contar con un plan contable ajustado a sus particularidades, sobre la base del referido Plan General de Contabilidad Nacional.

El siguiente paso es identificar la repercusión del cambio de normativa en los demás componentes del sistema contable de la Institución, lo que implica partir de los asientos contables e ir hacia atrás para rastrear las fuentes que suministran la información para esos asientos contables, analizar los procedimientos que siguen esas fuentes para registrar las operaciones que realizan y que tienen implicaciones contables. Determinar la forma en que deben hacer las cosas y los cambios en los procedimientos, que conlleva la nueva normativa contable; teniendo presente los criterios de centralización normativa y descentralización operativa, así como los conceptos de registro único con eventos múltiples. Para efectos de estimar la magnitud del cambio en cuanto al sistema contable,

no se desarrolla todo el proceso, sino que se hace una estimación de carácter general, ya que el análisis detallado es una de las actividades incluidas en el plan de acción de implementación de las NICSP en la institución y está asociado a la elaboración de los procedimientos.

También es necesario estimar si se requiere analizar el hardware y el software que sirve de soporte al proceso contable; así como la cantidad y características del recurso humano con que se cuenta, particularmente en el campo contable y los otros elementos de la implementación que han sido o deben ser contemplados en el plan de acción para la implementación.

## **8.2 Necesidad del cambio.**

Realizada la estimación del cambio, es necesario explicarlo en la Institución, en primer lugar, a las principales autoridades institucionales y a las áreas que están relacionadas con esos cambios.

Para que el proceso de cambio sea exitoso, es necesario explicar y convencer a las autoridades de la institución, a las áreas involucradas y en general al personal de la institución las razones para el cambio y que el mismo es indispensable. Que no hay alternativa al proceso de implementación de la nueva normativa contable basada en NICSP, que es una decisión tomada al más alto nivel de las autoridades de gobierno y que obedece a necesidades y tendencias de la economía y las finanzas a nivel internacional.

Se deben explicar los beneficios que traerá el cambio para la institución, mostrando que la institución podrá brindar información financiera cualitativamente mejor, aplicando la nueva normativa contable y realizando los cambios que esa implementación requiera.

Hay beneficios que son generales para el conjunto de las instituciones públicas, como es que contarán con un sistema de administración financiera institucional, integrado sobre la base de normas generales de información financiera de alta calidad y reconocidas internacionalmente, con políticas y procedimientos claros y uniformes para tratar las diversas transacciones que realiza la institución. El sistema de administración financiera institucional para operar requiere de un sistema informático integrado que registra en línea las transacciones con implicaciones contables que realizan las dependencias de la institución, suministrando los insumos para un proceso contable automatizado que proporciona información confiable y oportuna para la toma de decisiones y rendición de cuentas.

En aquellas instituciones que aún realizan parte del proceso contable en forma manual, el personal contable pasará de ser registradores a ser analistas contables. En las instituciones que cuentan con procesos contables automatizados, el rol de analistas contables requerirá ser fortalecido.

Convencer de la necesidad de cambio, también requiere de identificar los beneficios particulares que traerá para la Institución la implementación de la nueva normativa contables y explicar esos beneficios a las autoridades de la institución, a las áreas relacionadas con el cambio y al personal.

Para el éxito del cambio también se requiere ir mostrando los resultados positivos de ese proceso de cambio conforme se van produciendo, en ello la planificación del cambio es fundamental. La divulgación y comunicación al personal, de los resultados positivos del cambio conforme se van produciendo, es fundamental para fortalecer la confianza en el proceso de implementación de las NICSP.

### **8.2.1 Razones para adoptar las NICSP**

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público desarrolló la NICSP 1 revisada como respuesta al proyecto del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad y su propia política de convergencia de las normas de contabilidad de sector público con las del sector privado hasta que el alcance sea apropiado.

Para el desarrollo de la NICSP 1 revisada, el IPSASB adoptó la política de modificar la NICSP para incorporar los cambios realizados en la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros” anterior llevados a cabo como consecuencia del proyecto de mejora del IASB, excepto cuando la NICSP original hubiera variado con respecto a lo previsto en la NIC 1 por razones específicas del sector público, estas variaciones se mantienen en esta NICSP 1 y se señalan en la Comparación con la NIC 1.

El Consejo ha desarrollado esta NICSP para responder a preocupaciones sobre:

- **Presentación Razonable y Falta de Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP):** Esta Norma aclara que la presentación razonable requiere proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual.

La Norma requiere que en la circunstancia extremadamente poco frecuente de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una NICSP llevaría a una interpretación errónea, tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la NICSP 1, la no aplicación del requerimiento a menos que esta no aplicación esté prohibida en el marco regulatorio aplicable. En ambos casos, se exigirá que la entidad revele información específica sobre este hecho.

- **Clasificación de activos y pasivos:** La Norma requiere que una entidad utilice el orden de liquidez, al presentar los activos y pasivos solamente cuando tal

presentación proporcione mayor grado de relevancia y fiabilidad que la presentación corriente-no corriente.

La Norma requiere que todo pasivo que se mantenga fundamentalmente con el propósito de negociar sea clasificado como corriente.

La Norma obliga a clasificar como corrientes los pasivos financieros que venzan dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, o para los cuales la entidad no tenga un derecho incondicional de diferir su vencimiento por, al menos, doce meses tras la fecha del balance. Esta clasificación se requerirá incluso cuando, después de la fecha del balance y con anterioridad a la autorización para emitir los estados financieros se hubiera concluido un acuerdo de refinanciación o reestructuración de pagos a largo plazo. La versión derogada de la NICSP 1 requería que estos pasivos se clasificasen como no corrientes.

La Norma aclara que un pasivo se clasifica como no corriente cuando la entidad tiene, de acuerdo con las condiciones del préstamo existente, la facultad de refinanciar o renovar las correspondientes obligaciones durante, al menos, los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

La Norma requiere que cuando un pasivo financiero a largo plazo se convierta en exigible de forma inmediata porque la entidad haya incumplido una condición del contrato de préstamo, ya sea en la fecha del balance o antes de la misma, el pasivo se clasifique como corriente en la fecha en la que se informa aun cuando, tras esa fecha, y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, el prestamista hubiera acordado no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento.

La Norma aclara que el pasivo se clasificará como no corriente si el prestamista hubiese acordado, en la fecha en la que se informa, conceder un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esta fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar el incumplimiento y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

- **Presentación e Información a Revelar:**

- ✓ Estado de Rendimiento Financiero: La Norma establece los requerimientos de presentación para el resultado del periodo.

La Norma no requiere la presentación de las siguientes líneas de partida en el estado de rendimiento financiero:

- Resultado de las operaciones;
- El resultado de las actividades ordinarias; y
- Las partidas extraordinarias.

La Norma requiere la presentación separada, en el estado de rendimiento financiero, del resultado del periodo de la entidad distribuido entre: “resultado atribuible a los propietarios de la entidad controladora;” y “resultado atribuible a los intereses minoritarios.”

- ✓ Cambios en los Activos netos/patrimonio neto: La Norma requiere la presentación, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto, del total de ingresos y gastos del período para la entidad (incluyendo los importes reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio neto), mostrando de forma separada los importes atribuibles a los intereses minoritarios y a los propietarios de la entidad controladora.
- ✓ Notas: La Norma requiere que una entidad revele los juicios profesionales, diferentes de los que implican estimaciones, que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (por ejemplo, los juicios profesionales de la gerencia para determinar cuándo son los activos propiedades de inversión).

La Norma requiere una entidad revele los supuestos clave acerca del futuro, y otros datos clave para realizar estimaciones que comporten incertidumbre en la fecha en la que se informa, siempre que lleven asociado un riesgo importante de producir ajustes significativos en el valor de los activos o pasivos en el siguiente periodo.

### **8.3 Identificación de las condiciones y factores favorables del proceso de implementación de las NICSP en la institución.**

En un proceso de cambio, lograr el compromiso de las autoridades de la institución es fundamental para que el cambio tenga éxito. No solo se debe contar con el apoyo decidido de las máximas autoridades de la institución, sino que también se debe lograr el apoyo decidido de las jefaturas de las áreas que generan información para el proceso contable, ya que de una u otra manera, están involucradas en el proceso de cambio.

Pero también es importante ganar el apoyo del personal de esas áreas que están involucradas en el proceso de implementación de las NICSP, porque se verán envueltos en el proceso de cambio.

Es necesario realizar un trabajo de divulgación de lo que significa el proceso de implementación de la nueva normativa contable, de las dimensiones y características del cambio y de los beneficios que ese cambio implicará para la institución. En caso de que eso no se haya hecho, es preciso iniciarlo cuanto antes, para lograr constituir un bloque de fuerzas favorable al proceso de implementación de las NICSP, que apoye e impulse el cambio en la institución que se derive de dicha implementación.

Las condiciones y factores favorables al cambio no existen de por sí, son el resultado del trabajo de divulgación, de explicación, de convencimiento, de incorporación al proceso, que realicen las personas y dependencias que han asumido o que estén dispuestas a asumir el liderazgo en la implementación de las NICSP en la Institución. Se materializa en la articulación de un movimiento favorable a la implementación de la nueva normativa contable, que agrupe a todas las fuerzas institucionales favorables al cambio y que se guie por un bien pensado y elaborado plan de acción para la implementación de las NICSP y un programa de cambio organizacional que viabilice el éxito del proyecto.

### **8.3.1 Identificar los temores y dudas que dicho cambio pueda generar.**

El cambio en la mayoría de los casos genera expectativas, ansiedades, incertidumbre y dudas de que se pueda realizar. Genera casi instintivamente reacciones a veces de desconfianza y con frecuencia de temor, o de oposición abierta, que puede llegar a ser irracional, cuando las personas sin conocer las razones para el cambio, la magnitud del cambio, los beneficios que el cambio puede conllevar, asumen una actitud de enfrentamiento al cambio.

Es por ello que, al impulsar un proceso de cambio, es necesario en el contexto de la Institución, analizar las eventuales reacciones que puede generar, las probables causas de esas reacciones y las conductas que pueden asumir las personas. Este análisis es importante porque las respuestas para cada caso no deben ser las mismas, sino que deben partir de las causas conocidas o probables que generan esos temores y reacciones.

Los estudiosos del cambio organizacional han identificado muchos factores que pueden generar temores o reacciones negativas al cambio, una enumeración de ellos podría ser muy larga, por lo que se recomienda consultar material bibliográfico sobre el tema. Sin embargo, enumerar unos cuantos factores puede ayudar a exponer eventuales respuestas que las personas comprometidas con la implementación de las NICSP pueden dar ya sea a nivel individual o como respuesta institucional.

Un factor que puede contribuir a la resistencia al cambio es que las personas perciban que va a tener consecuencias negativas para la institución o para ellas. No hay que sorprenderse ante esta reacción, ni adoptar actitudes agresivas, lo importante es en primer lugar, conocer las eventuales consecuencias negativas que les preocupa. Se debe de determinar, si dichas preocupaciones tienen justificación y explicar cómo se abordarían, en caso de que tuviesen algún fundamento. En caso de que no exista fundamento, dar las explicaciones que correspondan para disipar los temores o dudas.

En cualquiera de los casos, se debe explicar en qué consiste el cambio, porqué es necesario realizarlo, cuáles son las ventajas del cambio, cuál es la mejor forma de realizarlo, etc.

Luego darles seguimiento a las personas que manifiestan las preocupaciones, temores o dudas, para ver si persisten y se requieren explicaciones adicionales.

Otro factor que puede contribuir a la resistencia al cambio es que la gente pueda pensar que la nueva normativa contable, les demandará mayores esfuerzos y más trabajo que eventualmente no vaya a ser reconocido y compensado. Es probable que esos temores no tengan fundamento, dado que procesos integrados y automatizados, van a facilitar el trabajo. Sin embargo, en el eventual caso de que, durante el periodo de implementación de las NICSP, se pudiera requerir trabajos y esfuerzos adicionales a los usuales, es necesario prever esas situaciones en el plan de acción y contemplar en el presupuesto, los recursos necesarios para contar con personal adicional o con el pago de horas extra y explicar esas previsiones a las personas que manifiestan ese tipo de preocupaciones.

La resistencia al cambio también puede generarse debido a que, el cambio puede implicar el rompimiento de hábitos o formas de hacer las cosas. En el caso de la nueva normativa contable, es probable que se requiera modificar procedimientos operativos y contables, lo cual es necesario explicarlo e informar que, si se requieren nuevos manuales de procedimientos, se brindará la capacitación necesaria para que el personal pueda ajustarse adecuadamente al cambio de procedimientos. También es necesario que se planifique esa capacitación y se incluyan los recursos presupuestarios, en caso de que se requieran.

La ausencia de comunicación es otro factor que puede provocar resistencia al cambio. No informar suficiente y sistemáticamente al personal de la institución, en particular a aquel que se verá involucrado en el proceso de implementación de las NICSP, contribuye a que se generen rumores, surjan especulaciones y se alimenten temores y fantasmas. Frente a este factor, la medida es clara, brindar información suficiente en forma frecuente y atender las dudas y preocupaciones que surjan.

Otro factor que eventualmente puede generar resistencia al cambio puede surgir al dejar de lado elementos institucionales importantes que debieron ser cambiados, que al mantenerse en su situación anterior se convierten en una fuerza contra el cambio. Esto puede ocurrir por un análisis superficial del impacto del cambio en la institución y de los componentes de ese cambio, por ello es necesario prevenir que no se nos queden elementos importantes del cambio por fuera, y en caso de que ello ocurriera, hacer las correcciones en forma inmediata.

Es importante mantener una actitud receptiva y abierta al análisis de las inquietudes que expresen compañeros de trabajo y jefaturas, porque de lo que se trata es de buscarle solución a los eventuales problemas reales o imaginarios y que la gente en la institución se convenza de la necesidad de la implementación de la nueva normativa contable.

### **8.3.2 Focos de resistencia al cambio y estrategias para superarlos.**

En los procesos de cambio organizacional, y el que se deriva de la implementación de la nueva normativa contable internacional, puede que no sea la excepción; con frecuencia surgen focos de resistencia cuya base no son los temores, las dudas o las preocupaciones; sino que tienen como base, la oposición consciente a la implementación de las NICSP y el cambio que ello conlleva.

En estos casos no basta con la divulgación, explicación y demostración de los beneficios del cambio para la institución y el país. Es necesario identificar adecuadamente esos focos de resistencia al cambio, determinar sus motivaciones, descubrir sus estrategias y tácticas de oposición; con el fin de diseñar estrategias adecuadas y efectivas para superarlos en forma definitiva y hacer que el proceso de cambio avance sin obstáculos de ese tipo.

#### **¿Por qué podrían surgir esos focos de resistencia consciente a la implementación de las NICSP y a los cambios institucionales que se requieran?**

Algunas hipótesis podrían ser las siguientes:

- a) Porque podrían existir personas que no quieran que se trabaje con un sistema contable que tenga como condición el registro de todas las transacciones que realiza la institución con implicaciones contables, sobre la base de normas y políticas contables claramente establecidas, y que además requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto en los estados financieros y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros (NICSP 24). Eso podría no ser favorable a personas que intentan aprovecharse de los recursos públicos para fines particulares.
- b) Porque podría ser un obstáculo para personas que se aprovechan de las debilidades e insuficiencias de los sistemas contables actuales en las instituciones en donde prestan sus servicios y quieren que la situación siga igual.
- c) Porque se oponen a todo lo que signifique progreso en el uso eficiente y transparente de los recursos públicos y la rendición efectiva de cuentas.
- d) Porque son personas con actitudes negativas que disfrutan del fracaso de los proyectos, aunque estos sean beneficiosos para la sociedad o porque se oponen a los proyectos en función de las personas que los impulsen y quieren verlos fracasar.

En casos específicos, hay que esforzarse por identificar las motivaciones y diseñar estrategias que lleven a una superación contundente de esos focos de resistencia consciente. Sin embargo, las estrategias que se diseñen no deben perder de vista que el objetivo no es destruir personas, sino eliminar focos de resistencia, y no debe darse

argumentos para que las personas que impulsan esos focos de resistencia consciente se presenten como víctimas de alguna persecución o cosa por el estilo.

No debe perderse de vista que el proceso de cambio requiere convencer y sumar fuerzas a base de los argumentos a favor del cambio, de las ventajas de este y de los fines superiores que persigue. Los eventuales focos de resistencia consciente probablemente se presenten en situaciones excepcionales y la institución cuenta con argumentos técnicos, éticos, morales y legales para combatirlos.

### **9. Capacitación en NICSP y el Nuevo Plan General de Contabilidad.**

El conjunto de normas incluidas en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en Inglés), edición del 2007 y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional aprobado por la Dirección de Contabilidad Nacional y el Ministerio de Hacienda, constituyen la columna vertebral del cambio experimentado por el Subsistema de Contabilidad Pública; por lo que su estudio, comprensión y utilización en la solución de problemas del proceso contable de la Institución, es una tarea de primer orden para el personal contable. Es necesario tener presente, que la normativa está en evolución, ya que la misma realidad económica y financiera es dinámica; por lo que se adoptarán nuevas normas que sean publicadas en español y las existentes pueden experimentar cambios.

El conocimiento y comprensión de la nueva normativa contable no debe limitarse al personal contable. La implementación de las NICSP involucra a toda la institución, ya que las diversas áreas y unidades realizan operaciones que tienen implicaciones contables y suministran insumos para el proceso contable; el cambio de normativa va a implicar cambios en procedimientos operativos y contables, que será más sencillo y fácil realizar, si esas áreas tienen un conocimiento y comprensión general de la nueva normativa.

Las comisiones o equipos que la Institución designe para el proceso de la implementación de las NICSP requieren que sus integrantes también tengan una visión general y de conjunto de la normativa que están implementando. No hay que olvidar a las autoridades de la institución, ya que, en la medida de lo posible, se debe promover su participación en aquellas actividades de capacitación, que aportan la visión general y de conjunto de la nueva normativa contable.

La capacitación en NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, debe ser un componente del proceso de implementación, cuidadosamente planeado. La selección de los participantes es un aspecto crucial, ya que son los destinatarios de la capacitación y los que van a portar los conocimientos, que son recursos institucionales en la medida en que se mantengan en la institución. Es necesario tomar las medidas preventivas necesarias que coadyuven a la estabilidad y permanencia en la Institución, del recurso humano capacitado.

Pueden existir casos de personal que reciban las capacitaciones organizadas por la institución y que pocas semanas o meses después, ya no estén con la Institución, ya sea porque se pensionó, porque era interino y se fue al sector privado o porque se trasladó a otra institución en áreas diferentes a la contable. Estas situaciones no son tan problemáticas en instituciones que cuentan con un equipo contable amplio, pero sí lo son cuando, las personas que se van son el único recurso capacitado con el que contaban. Un elemento importante para prevenir ese tipo de situaciones es la colectivización del conocimiento adquirido en las capacitaciones, organizando actividades y reproduciendo materiales para que las personas que participaron en la capacitación compartan el conocimiento adquirido con las personas que no participaron.

### **9.1 Aprovechar la tecnología para potenciar la capacitación.**

Hoy en día en que las tecnologías de la información y las telecomunicaciones revolucionan los procesos de trabajo, haciéndolos más eficientes; es necesario explorar posibilidades de utilizar esas tecnologías para facilitar y potenciar la capacitación del personal en NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional y en otros ámbitos del proceso de implementación.

Hay instituciones públicas que cuentan con plataformas informáticas para el proceso de enseñanza-aprendizaje virtual, que podrían ser utilizadas en la capacitación del personal en la nueva normativa contable, tanto para el personal de la Institución como para el personal de grupos de instituciones, mediante alianzas y colaboraciones entre ellas.

Por la naturaleza del proceso de implementación de NICSP y por ser este un proceso pionero en el país, el recurso humano capacitado en la nueva normativa contable se convierte en el recurso estratégico de primer orden para el éxito de la implementación de las NICSP en la institución. Es un recurso que no es fácilmente sustituible y debido a la escasez de ese recurso en la etapa de implementación, existe el riesgo de que las instituciones entren en competencia por ese recurso, lo cual podría crear a algunas de ellas tropiezos fuertes en su proceso de implementación, riesgo que se reduce con una adecuada planificación de la capacitación y con medidas preventivas para asegurar la permanencia en la institución del recurso humano capacitado en la nueva normativa contable.

## **10. Plan Contable, Políticas y Procedimientos.**

El Plan General de Contabilidad Nacional (PGCN) es un conjunto de normas que fijan los procedimientos y métodos a seguir en el registro de la actividad económica de las entidades. Su utilización será de carácter obligatorio para todas las instituciones obligadas a implementar NICSP, una vez que la Contabilidad Nacional como ente rector del Subsistema de Contabilidad Pública emita las disposiciones correspondientes.

Dicho plan responde a la necesidad de estandarización y normalización de la información contable en el Sector Público Costarricense siguiendo las directrices y filosofía marcada

por los principales organismos internacionales. Esto hace que la redacción del nuevo Plan General de Contabilidad Nacional haya tomado como base conceptual las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), las cuales nacen para satisfacer la necesidad, en una economía globalizada, de homogenizar la información contable generada por las entidades del Sector Público, logrando así una mejora sustantiva en la producción de información necesaria para la toma de decisiones.

### **10.1 Plan General de Contabilidad Nacional**

El nuevo PGCN se compone de 12 archivos que se detallan a continuación:

1. Manual Presentación: documento que ofrece una breve presentación del Plan General de Contabilidad, así como el detalle de la base conceptual utilizada para su elaboración.
2. Manual Estructura: expone la estructura de niveles y apertura del Plan de Cuentas Contable.
3. Manual Plan de Cuentas: exhibe el Plan de cuentas detallado en su totalidad.
4. Manual Activo: descriptivo del Plan de Cuentas que contiene las definiciones explicativas de cada una de las aperturas.
5. Manual Pasivo: descriptivo del Plan de Cuentas que contiene las definiciones explicativas de cada una de las aperturas
6. Manual Patrimonio Neto: descriptivo del Plan de Cuentas que contiene las definiciones explicativas de cada una de las aperturas
7. Manual Ingresos: descriptivo del Plan de Cuentas que contiene las definiciones explicativas de cada una de las aperturas
8. Manual Gastos: descriptivo del Plan de Cuentas que contiene las definiciones explicativas de cada una de las aperturas
9. PGCN Parte 1: Ofrece un cuadro de abreviaturas utilizadas en el Plan General de Contabilidad Nacional para facilitar la identificación y entendimiento del lector, así como un análisis del contexto nacional e internacional de la regulación y organización de lo concerniente al ámbito contable, un análisis del subsistema de Contabilidad Pública. Finalmente, detalla el Marco Conceptual Contable del Sector Público Costarricense, y define la situación de las Empresas Públicas en cuanto a la adopción de normativa internacional.

10. PGCN Parte 2: Contiene las Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables.
11. PGCN Parte 2 Anexo 1: Ofrece el Modelo de los Estados Financieros a utilizar según NICSP.
12. PGCN Parte 2 Anexo 2: Presenta un resumen de las Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables.

### **10.1.1 Utilización eficiente del plan**

Con el fin de que el Plan General de Contabilidad cumpla su función de herramienta facilitadora para la aplicación de las NICSP en el Sector Público Costarricense se recomiendan los siguientes pasos:

- a) La Institución utilizará solamente aquellas cuentas que se adecuen a sus operaciones normales, por lo tanto, aquellas que no se ajusten a sus necesidades, no se utilizarán. Extrayendo del nuevo Plan de Cuentas, las que requieren para el registro de sus transacciones, la institución puede construir un plan de cuentas acorde a sus necesidades y consistente con el nuevo plan contable. La entidad puede proceder a personalizar las cuentas contables a partir del nivel no obligatorio o permitido, con el fin de mantener la estructura básica del Plan de Cuentas, que es de uso común para todo el Sector Público que aplica las NICSP.
- b) Una vez confeccionado el catálogo propio de la entidad, se requiere ubicar las cuentas en el Manual Descriptivo correspondiente, esto con el fin de conocer detalladamente la composición y manejo de cada una de ellas.
- c) Realizar un análisis del documento que ofrece las normas y políticas generales, con el fin de identificar las que aplican para regular los registros contables de la entidad, y a partir de ellas elaborar las políticas específicas, en caso de que se requieran, con el fin de normalizar lo que a criterio de la entidad sea necesario.

Es importante recalcar, que al realizar los pasos anteriores se logrará obtener un Plan Contable a la medida de la Institución, utilizando la misma estructura y los mismos códigos contables establecidos en el Plan General de Contabilidad Nacional, con el fin de mantener la uniformidad de registro y la comparabilidad de información en todo el sector público costarricense.

### **10.1.2 Políticas contables**

Por otra parte, se encuentran las políticas contables, definidas por las NICSP como los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Es importante tener en cuenta, que de acuerdo a lo estipulado por la NICSP 3 Políticas Contables, cambios

en las estimaciones contables y errores: ***“Cuando una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IPSASB para la misma.”***

Para los efectos, la Contabilidad Nacional, como parte del Plan General de Contabilidad Nacional, incluyó un apartado titulado Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables, el cual ofrece la guía necesaria de manera general para ubicar al usuario acerca de los lineamientos aplicables en ciertos temas referidos a los diferentes componentes de los estados financieros, como se detalla a continuación:

- a) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables Activos.
- b) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables Pasivos.
- c) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables Patrimonio.
- d) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables Ingresos.
- e) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables Gastos.
- f) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables para la elaboración de EEFF.
- g) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables Sobre Consolidación.

### **10.1.3 Procedimientos contables**

Es necesario contar con políticas y procedimientos coherentes y consistentes con las NICSP y el Plan General de Contabilidad Nacional, con el fin de asegurar un adecuado proceso de registro de los eventos presupuestarios y contables. Debido a que ya se han abordado los temas del Plan General de Contabilidad Nacional y las políticas contables, resta tratar el asunto concerniente a los procedimientos contables, los cuales son el punto de partida para los sistemas informáticos que soportan el proceso contable.

El manejo de registros es una fase o procedimiento de la contabilidad y constituye un proceso de extrema importancia, toda vez que el desarrollo eficiente de las otras actividades contables depende en alto grado, de la exactitud e integridad de los registros de la contabilidad, de ahí la importancia de que los hechos económicos sean apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas.

Un sistema contable es una estructura organizada que recoge las informaciones de una organización como resultado de sus operaciones, para lo cual se apoya en herramientas como documentos, formularios, reportes, libros entre otros, que a la administración activa le ayuda en la toma de decisiones financieras. Para que este sistema funcione eficientemente, es necesario que su configuración cumpla con los objetivos propuestos por la administración superior. Este sistema o red de procedimientos contables debe permitir realizar, interpretar y registrar cualquier actividad importante de la organización.

Un manual de procedimientos contables tiene como propósito garantizar la razonabilidad y consistencia de las cifras consignadas en los estados financieros e información financiera complementaria. Es un conjunto de reglas de registro aplicables a las transacciones que ocurren ordinariamente en la institución, prescribiendo paso a paso el tratamiento que se debe dar a cada transacción, incluyendo las cuentas que se deben afectar y la forma como se afectan, y se sustenta en las políticas contables adoptadas por la institución.

En las condiciones de aplicación de la nueva normativa contable, se debe tener presente que el registro debe realizarse donde ocurre la transacción o lo más cerca de su origen; además que debe ser un registro único del cual pueden derivarse múltiples eventos, lo cual debe tenerse en cuenta para la elaboración de los manuales de procedimientos contables.

Previo al ajuste o desarrollo de los sistemas informáticos que sirven de soporte al proceso contable de la institución, es necesario contar con los manuales de procedimientos contables que se sustenten en la nueva normativa basada en NICSP.

#### **11. El Soporte Informático para el Sistema de Gestión Institucional.**

En el mundo actual la gestión institucional o empresarial, difícilmente es posible realizarla sin el soporte que brindan las tecnologías de información. Si en algunas instituciones públicas, hasta ahora ha sido posible llevar la contabilidad en hojas electrónicas o incluso en hojas de trabajo contables en papel; eso se torna muy difícil o imposible con la nueva normativa contable, ya que el proceso contable se vuelve más complejo y los requerimientos en cuanto a reconocimiento, medición, presentación y revelación, no tienen comparación con los correspondientes a la normativa derogada y que estuvo vigente para el Sector Público (de los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense y directrices emitidas).

Esto significa que se requieren sistemas informáticos integrados en los cuales las operaciones que se realizan en cualquiera de los módulos y que tienen implicaciones contables, deben afectar en línea el módulo contable que constituye el módulo central de dicho sistema informático. Sólo así se puede cumplir con el registro único con eventos múltiples, que ha sido expuesto anteriormente.

Los sistemas informáticos para el soporte de la gestión institucional usualmente requieren inversiones cuantiosas, ya sea que los desarrolle a la medida la propia institución, que contrate esos desarrollos a la medida, o que adquiera software de gestión existente en el mercado. Por esa razón es que las decisiones con respecto al soporte informático de los procesos de gestión requieren análisis muy cuidadosos, en los que es necesario asesorarse con expertos informáticos y contables, para lograr soluciones eficientes, eficaces y de largo plazo para la institución.

### **11.1 Las decisiones sobre el sistema informático institucional para operar con NICSP.**

En el proceso de implementación de las NICSP, un componente fundamental es la adecuada solución del soporte informático para el proceso contable; teniendo en cuenta que el sistema de información contable es un subsistema vital del sistema de información basado en computadoras de la Institución (es el módulo o componente central), que recibe datos e información de otras unidades o áreas, que a su vez, operan otros módulos del sistema informático integrado.

En la solución del soporte informático hay que tomar en cuenta aspectos como los requerimientos de la Institución en el marco de la operación con la nueva normativa contable, la evaluación de la solución informática con la que se cuenta, la determinación de si se puede seguir operando con lo que se tiene o se requiere una nueva; cómo hacerlo, desarrollo institucional, contratación o adquisición en el mercado.

Todas estas son decisiones estratégicas de la Institución, que deben ser tomadas al más alto nivel institucional, contando con la asesoría de expertos informáticos y contables, partiendo de los requerimientos que la institución haya elaborado al respecto y de la planificación estratégica de tecnologías de información.

Es conveniente utilizar algún modelo de solución de problemas para abordar el tema de las decisiones sobre el sistema informático para operar con la nueva normativa contable, ya que como se dijo, involucra decisiones institucionales de carácter estratégico que no se limitan al área contable. Además, la Institución forma parte del conjunto del sector público y debe proporcionar información financiera a otras entidades que tienen funciones de consolidación, transmitiéndola de acuerdo a los requerimientos que le establezcan.

La solución del problema informático para operar con la nueva normativa contable requiere que a nivel institucional se definan los estándares de desempeño con los cuales se van a evaluar las alternativas. Esos estándares de desempeño describen el estado deseado de operación del sistema, lo que el sistema debe lograr.

Por ejemplo, se requiere que el sistema sea un sistema integrado, en el que las operaciones que se realizan en los diferentes módulos y que tienen implicaciones contables, generan en línea y en forma automática, los respectivos registros. Debe existir integración entre la información presupuestaria y contable de tal manera que el sistema, previo a aceptar cualquier transacción, verifica la disponibilidad presupuestaria. El sistema debe generar en forma automática los estados financieros, con los formatos y requerimientos establecidos por la Institución, y la información financiera para efectos de consolidación que requiera la Contabilidad Nacional.

Los modelos de solución de problemas que se basan en el enfoque de sistemas usualmente comienzan por el análisis de la institución como un sistema, que tiene

subsistemas y que forma parte de un sistema mayor o supra sistema, en este caso el Sector Público Costarricense.

El segundo paso es analizar el entorno de la Institución, las organizaciones e individuos que existen fuera de ella pero que tienen influencia directa o indirecta sobre ella, tales como las diferentes instancias del Gobierno, los usuarios de los servicios, las instituciones rectoras a nivel sectorial, los proveedores, los sindicatos y otras organizaciones de trabajadores. Desde la perspectiva del proceso contable, es necesario identificar si se realizan transacciones con esos elementos del entorno, qué características tienen esas transacciones y de qué forma se realizan. Además de definir la forma como debieran realizarse en el contexto de aplicación de NICSP, de acuerdo a los estándares de desempeño definidos para el sistema informático con que se operará.

El tercer paso consiste en identificar los subsistemas que constituyen la Institución, determinar el nivel de integración entre esos subsistemas, las interrelaciones e intercambios de datos e información. Para los efectos de implementación de NICSP, es necesario analizar la integración que existe entre el subsistema contable y los subsistemas que le suministran datos e información y determinar si se requieren cambios o ajustes en la estructura organizacional para formular las respectivas propuestas a las instancias competentes.

Para el caso concreto de la solución informática que soportará el proceso contable en la Institución, en este paso se estudian todas las fuentes que suministran datos e información a la contabilidad, que forman parte de los diversos subsistemas; cómo están suministrando esa información actualmente y cómo debiera de ser suministrada de acuerdo a los estándares de desempeño definidos para la evaluación de las alternativas. Este estudio va a ser útil posteriormente para la definición de los procedimientos operativos y contables.

El cuarto paso consiste en identificar las alternativas de soportes informáticos robustos para la operación del proceso contable basado en las NICSP, el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, y eventualmente nuevos clasificadores presupuestarios ajustados a ese plan de cuentas.

Una alternativa puede ser el proyecto a mediano plazo, que tiene la Contabilidad Nacional de poner a disposición de las instituciones que tengan interés, el Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (SIGAF), una vez que se le realicen los ajustes, para que esté en capacidad de operar con la nueva normativa contable, proyecto que se explicará más adelante.

Una segunda alternativa puede consistir en el desarrollo de un sistema informático a la medida de las necesidades institucionales, ya sea que lo desarrolle con su propio personal informático o que contrate el desarrollo con especialistas externos. Una tercera alternativa es la adquisición de algún sistema informático de gestión que exista en el mercado y que pueda ser adaptado a las necesidades institucionales. Podrían existir

otras alternativas, como agruparse varias instituciones y hacer un desarrollo conjunto o adquirir conjuntamente una solución, etc.

El quinto paso es evaluar dichas soluciones. El punto de partida para la evaluación son los estándares de desempeño que la institución definió, previo a la aplicación de estos pasos. Hay que identificar las ventajas y desventajas de cada alternativa en cuanto a dichos estándares de desempeño. También hay que tener en cuenta criterios de costo beneficio de cada una de las alternativas, en que a modo de ejemplo pueden estar los siguientes:

- Costos de adquisición o de desarrollo de un sistema nuevo, en relación a ajustar o adaptar un sistema que ya se tiene.
- Vida útil de una u otra opción.
- Posibilidad que las alternativas tienen de emigrar a nuevas versiones prolongando su vida útil.
- Costos comparativos de mantenimiento o de licencias de las diversas alternativas.
- Costos comparativos de los equipos informáticos que se requieren para las diversas alternativas (hardware).

Es necesario tener en cuenta los costos y tiempos que se requieren para adecuar el sistema a las particularidades institucionales, y los tiempos que se necesitan para tener las soluciones en condiciones de operar eficaz y eficientemente.

Esa información comparativa es necesario organizarla en cuadros o tablas de tal manera que se muestre de la forma más clara posible las ventajas, desventajas, costos, tiempos y demás variables relevantes para la toma de decisiones.

El paso siguiente es la selección de la mejor alternativa, para ello es necesario que previamente se haya definido el procedimiento para tomar la decisión y los caminos para hacerlo. Un camino puede ser que la comisión de implementación de las NICSP en la Institución, apoyada con expertos contables e informáticos, u otro equipo previamente definido; realice un análisis sistemático de todas las alternativas partiendo de los estándares de desempeño y demás variables, sistematizadas en el paso anterior.

Una vez que se ha escogido la mejor alternativa, el siguiente paso es implementarla. Proceso que debe ser adecuadamente planeado, para que el sistema informático que va a ser el soporte a la gestión de la institución, particularmente del proceso contable, esté listo y debidamente probado, antes de la fecha en que debe comenzarse a aplicar la nueva normativa contable basada en NICSP.

Queda un paso más y es efectuar el seguimiento a la operación del sistema para cerciorarse de que la solución logre el desempeño deseado.

Todas las alternativas que se consideren para la solución del soporte informático para el proceso contable basado en las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional van a requerir recursos que deben contemplarse en los respectivos presupuestos, por lo que deben hacerse las estimaciones y presupuestar los recursos teniendo presente los plazos y normativa vigente al respecto.

## **12. Fases del proceso de adopción de las NIC SP**

- ✓ **Fase I:** DIAGNÓSTICO Y PLANIFICACIÓN
- ✓ **Fase II:** DISEÑO Y DESARROLLO
- ✓ **Fase III:** CONVERSIÓN (Implementación)

### **12.1 Fase I: Diagnóstico y Planificación**

Esta fase parte desde la integración del equipo responsable del proyecto; y se extiende tanto al análisis del entorno actual y sus proyecciones; como a la identificación de las normas, principios y prácticas contables utilizadas por la institución; y su impacto ante la adopción de la nueva normativa. Todo lo cual debidamente establecido mediante un plan de implementación.

Se requiere de un administrador o un grupo de administradores encargados de desarrollar y coordinar las modificaciones de los procesos, sistemas de información, y adaptación de la estructura organizativa de la Institución para que cumpla con todos los requerimientos de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y de sus Interpretaciones aplicables a las operaciones de la institución.

La Administración Superior de la Institución, es la encargada de integrar el equipo de trabajo que estará a cargo de la conducción de la implantación de la normativa internacional.

Es importante identificar el perfil de los miembros del equipo, ya que cada uno de ellos llevará el liderazgo en las actividades específicas en las cuales son especialistas.

En la fase de diagnóstico y planificación se realiza:

1. Integración del equipo responsable del proyecto;

2. Análisis del entorno institucional actual, sus proyecciones;
3. Identificación de las normas, principios y prácticas contables utilizadas por la Institución;
4. Impacto ante la adopción de la nueva normativa.

## **12.2 Fase II: Diseño y Desarrollo**

Esta es una fase preparatoria, en los términos de un mayor análisis que permita identificar las oportunidades de mejoras y su alineación con los requerimientos de la normativa a adoptarse, diseñando y desarrollando las propuestas de cambios a los sistemas de información, proceso y estructura organizativa, acorde con su quehacer institucional; y finalmente el acuerdo formal de su adopción por parte de la alta dirección. El paso a estas nuevas normas modificará algunas reglas contables. Se crearán nuevos agregados contables del activo o del pasivo del balance, aparecerán nuevas cargas o productos en función de los sucesos de gestión.

Asimismo, las normas tendrán un gran impacto sobre la forma de realizar el seguimiento y la evaluación del rendimiento de la Institución, dado que modificarán la lectura de algunos indicadores claves.

En la fase de diseño y desarrollo se realiza:

1. La identificación de las oportunidades de mejora y su alineación con los requerimientos (Políticas) de la normativa a adoptarse;
2. El diseño y desarrollo de las propuestas de cambios a los sistemas de información, procesos y estructura organizativa;
3. El acuerdo formal de su adopción.

### **¿Qué podemos mejorar en los sistemas de información de la entidad?:**

- ✓ El Sistema Contable (Catálogo y Manual);
- ✓ Las Políticas Contables, adaptándolas de acuerdo a los requerimientos de la nueva normativa;
- ✓ Manual de Procedimientos Contables;
- ✓ Sistemas de Información, Procesos y Estructura Organizativa.

## **12.3 Fase III: Conversión (Implementación)**

Esta fase tiene por objetivo implementar todas las medidas identificadas y analizadas previamente, adaptando los procesos, sistemas de información y estructura

organizativa. Por lo tanto, incluirá tanto la capacidad del personal operativo, la determinación de los ajustes cuantitativos y cualitativos en los estados financieros, y el contenido del informe de adopción de la nueva normativa.

En la fase de conversión (implementación) se realiza:

1. La implementación de todas las medidas identificadas y analizadas previamente, adaptando los procesos, sistemas de información y estructura organizativa;
2. Capacitación del personal operativo;
3. La determinación de los ajustes cuantitativos y cualitativos en los estados financieros.
4. El contenido del informe de adopción de la nueva normativa; se requiere de una revisión de los principales tópicos del Marco Conceptual de la normativa; así como el conocimiento y manejo del contenido de cada una de las normas que le son aplicables a la Institución.

### **13. Inventarios, Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar.**

Existen cuentas claves a las que la Institución debe prestarles atención en el proceso de implementación. Inventarios es uno de esas, ya que existen activos como los materiales y suministros, que en muchas instituciones se contabilizan como gastos y que las NICSP exigen que se registren en cuentas de inventarios; pasándose a gastos solo en la medida que van siendo consumidos. Existen instituciones que no tienen registros actualizados de las cuentas por cobrar o por pagar, es probable que tampoco las tengan clasificadas según la antigüedad de los saldos; esos son los temas a los que se dedica este apartado.

#### **13.1 Inventario de materiales y suministros**

Los inventarios se encuentran conformados por los materiales o suministros que se esperan que sean consumidos en el proceso de producción. O aquellos materiales y suministros, que se esperan ser consumidos y distribuidos en la prestación de servicios, también se deben considerar los conservados para su venta y distribución en el curso ordinario de las operaciones.

Sobre el tema de los inventarios, un aspecto importante a mencionar es que la Institución debe efectuar el respectivo registro en la cuenta de inventarios, cuando recibe los materiales y suministros de conformidad. En la medida que se consumen, se venden o se intercambian, se van registrando como gasto.

Los inventarios han cobrado mucha importancia, ya que constituyen un elemento clave dentro de las instituciones debido a que son parte del medio para lograr los objetivos; de ellos depende el éxito o fracaso de una gestión administrativa, ya que se debe tener el material suficiente para que cada uno de los funcionarios de la institución, pueda llevar a cabo sus funciones.

Por lo tanto, se requiere que se ejerza un buen control sobre los mismos. No obstante, en la actualidad el control del inventario es un aspecto que pocas veces es atendido como se debe.

Las instituciones, normalmente, no cuentan con los recursos necesarios que brinden ayuda para ejercer dicho control, por ejemplo: no disponen del recurso humano suficiente, un sistema informático adecuado, cámaras de vigilancia, alarmas etc., que ayuden en la tarea del control.

El control de los inventarios se puede llevar manualmente. No obstante, lo ideal es que la institución cuente con un sistema informático integrado bien estructurado, al cual se le debe incorporar información real y constante, de tal manera que se pueda obtener información fehaciente con respecto al registro de la mercadería; el beneficio radica en que se va a tener en el momento que se necesite, información exacta que facilite la toma de decisiones.

Dicho control va a contribuir potencialmente con la institución, por cuanto; no va a existir exceso e insuficiencia de inventarios, ya que, el exceso de materiales puede provocar; descontrol, desperdicio, robos, etc., causando un fuerte impacto sobre el gasto de la institución, y la insuficiencia de inventario puede inducir a que no haya los materiales suficientes para llevar a cabo las actividades de la institución. Al controlar el inventario vamos a crear información precisa que nos será útil para aprovisionarnos de materiales, ya que conoceremos a ciencia cierta, las fluctuaciones de las existencias dependiendo de la época del año en que estemos.

Aunado a lo anterior, el hecho de contar con un adecuado control de inventarios va a propiciar mejoras en la calidad de los estados financieros, debido a que éstos, van a suministrar el monto real de los inventarios; finalidad que se persigue con la implementación de las NICSP, como apoyo a la toma de decisiones y rendición de cuentas.

Con respecto al tema de los inventarios, cabe destacar que la Institución deberá medir el costo de los inventarios. Para realizar la medición de los inventarios, se debe considerar las siguientes circunstancias:

- a) Los inventarios deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor, excepto cuando, se adquiere un inventario a través de una transacción sin contraprestación.

En dicha circunstancia, el costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.

- b) Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición. Su aplicación sería en el caso cuando se mantengan inventarios para distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante; o los inventarios que se mantengan para consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.

Un aspecto muy importante que se debe tener claro a la hora de determinar, el costo de los inventarios es que dicho costo, va a estar conformado por todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como por otros costos en los que haya incurrido para darles su condición y ubicación actual.

Por lo tanto, dentro de los costos de adquisición, se deben considerar, el precio de compra, incluyendo: aranceles de importación y otros impuestos, transportes, almacenamientos, y los costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y suministros.

En lo correspondiente, a los costos de conversión, se deben incluir los costos que se incurren al convertir, inventarios de trabajos en curso, en inventarios de productos terminados, por lo tanto comprende los costos directamente relacionados con las unidades producidas, también se deben incluir los costos indirectos fijos y los costos indirectos variables. Por último, a la hora de determinar el costo de los inventarios, se deben considerar los otros costos, los cuales; están relacionados con aquellos costos que se hayan incurrido para dar a las mercaderías, materiales y suministros, su condición y ubicación actual.

Sobre el tema de la medición de los inventarios, consideramos importante señalar, que existen una serie de costos que se encuentran excluidos de la medición de los inventarios, dentro de los cuales podemos citar: los montos anormales de desperdicio, los costos de almacenamiento, los costos indirectos de administración y los costos de venta. Con respecto a estos costos, se deben reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren.

Para realizar la medición del costo de los inventarios, las Institución puede utilizar técnicas para su medición, dentro de las cuales se pueden mencionar:

- a) Método de costo estándar: Estos costos se deben establecer a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad.
- b) Método de los minoristas al menudeo: Consiste en tomar sus precios de venta, deducido un margen de ganancia del mercado.

Las técnicas indicadas pueden ser usadas a conveniencia de la institución, siempre y cuando el resultado de aplicarlas se aproxime al costo.

Por último, otro aspecto a destacar con respecto a los inventarios es que la Institución debe revisar el Plan General de la Contabilidad Nacional, en el apartado de políticas, con el fin de que lleguen a determinar, si las políticas incorporadas son suficientes, para realizar el registro contable de las operaciones relacionadas con dicha cuenta. En caso que se considere que las políticas no son suficientes, se recomienda formular políticas específicas que regulen el registro apropiado de esta cuenta.

### **13.2 Cuentas y documentos por cobrar**

En el sector público hay instituciones que por la naturaleza de sus operaciones no generan cuentas y documentos por cobrar. No obstante, existen un grupo de instituciones que debido a las operaciones que realiza, si generan cuentas y documentos por cobrar. Las cuentas por cobrar son los derechos que se pueden cobrar en un plazo máximo de doce meses, y los documentos por cobrar, son los derechos que se pueden cobrar después de los doce meses.

Las cuentas y documentos por cobrar son producto de operaciones financieras, prestación de servicios, pago de impuestos etc., por lo tanto, ***es de suma importancia que dichas cuentas estén siempre respaldadas por recibos, pagarés, letras de cambio, y todo aquel documento legal que sea convertible en efectivo dentro del plazo establecido, con el fin de tener el respaldo legal y de esa manera evitar el impedimento de cobro, para no afectar la liquidez de la institución.*** De ahí la importancia de llevar un buen control de dichas cuentas, el cual permitirá saber con rapidez y precisión, el monto a cobrar.

Actualmente hay Instituciones, que llevan el control de estas cuentas, mediante un sistema automatizado, lo cual es lo más adecuado, por cuanto permite obtener un mayor control de dichas cuentas y la probabilidad de error sería menor.

También se da el caso, de que existen Instituciones que no llevan el control de estas cuentas, mediante un sistema automatizado. Dicho control, lo llevan manualmente, manejando los datos de forma lenta, sin control, quedando expuestos a errores en su manejo.

Es por ello que se recomienda, al área contable de la Institución, llevar el control de cada una de las cuentas y documentos a cobrar, mediante un sistema automatizado, y que dicho sistema, esté integrado al sistema informático de la institución con el fin de agilizar y evitar errores en dicho control.

Aunado a lo anterior, la automatización e integración de sistemas, va a agilizar la depuración periódica de dichas cuentas, por lo tanto, el área contable va a obtener en forma rápida y precisa el monto total a cobrar en un momento dado, o sea en el momento que se dé el hecho o la transacción que genera este tipo de cuenta. Lo cual va a permitir suministrar información exacta, del monto total de los derechos de cobro a corto y largo plazo.

Una vez que el área contable obtenga el monto total a cobrar, para hacer efectivo el cobro de cada una de las cuentas debe coordinar con la unidad de Tesorería o Departamento de Cobros, para que realice el trámite de cobro de cada una de las cuentas que conforman dicho monto. Cuando la unidad de Tesorería o Departamento de Cobros haya cobrado, debe realizar los registros respectivos en el sistema integrado, manteniendo la contabilidad actualizada.

Por otra parte, puede darse el caso que la unidad de Tesorería o Departamento de Cobros llegue a determinar, que existen montos que no se pueden cobrar, por lo tanto, debe informar formalmente al Departamento Legal y al área contable, el monto que no se puede cobrar, con la finalidad de que se proceda a realizar los trámites administrativos y legales que procedan.

Dichos documentos, serán el respaldo documental para el área contable. En el caso de que no se puedan recuperar dichos montos, el Departamento Legal procederá a informar al área contable para que proceda a su respectivo registro de ajuste a las cuentas por cobrar.

### **13.3 Cuentas y documentos por pagar.**

Debido a las operaciones que realizan, usualmente las instituciones públicas generan cuentas por pagar, dentro de las cuales podemos citar; compra de materiales y suministros (Inventarios), servicios recibidos, adquisición de activos fijos etc. Dichas cuentas cuando son pagaderas a menos de doce meses se deben registrar contablemente como cuentas por pagar a corto plazo, y si su vencimiento es a más de doce meses, se deben registrar contablemente como cuentas por pagar a largo plazo. Las cuentas por pagar se deben registrar contablemente como una obligación en el balance general, en caso de generarse costos financieros por retrasos en los pagos, estos se deben registrarse en el estado de rendimiento financiero.

El poder cancelar las facturas presentadas por los proveedores implica la toma de medidas administrativas adecuadas para mantener una sana gestión financiera del corto plazo, razón por la cual es importante llevar un control mediante el cual, nos permita tener presente la fecha máxima de pago, para evitar el pago de intereses por no pagar en el tiempo correspondiente. De ahí la importancia de tener dichas cuentas al día y al máximo nivel de detalle, mediante auxiliares de control que permita poder tomar decisiones y/o definir cursos de acción.

Con respecto a esta cuenta, se considera necesario que se realicen depuraciones periódicas, a fin de determinar cuáles son los montos que debe cancelar para estar pendiente para su pago, y cuáles de ellos están prescritos. La depuración va a permitir conocer el monto exacto que lo que realmente se debe.

En la actualidad hay Instituciones que llevan el control de estas cuentas, mediante un sistema automatizado e integrado al sistema de la institución, lo cual permite obtener un mayor control de las cuentas por pagar. Dicho sistema le va a permitir obtener información actualizada de los montos a pagar y las fechas de pago que tiene que cumplir. Por lo tanto, la posibilidad de que la institución no cumpla con el pago de dicha cuenta se minimiza.

Existen Instituciones que dicho control lo llevan manualmente, dicha práctica no es la óptima debido a que se pueden generar omisiones de pago, para evitar ese tipo de omisión se recomienda que el área contable de la Institución lleve el control de cada una de las cuentas mediante un sistema automatizado e integrado al sistema informático de la institución.

#### **14. Valoración de Activos**

Algunas instituciones públicas practican la valoración de activos sin contar con políticas y procedimientos claramente definidos, a veces de manera intuitiva e inexacta, lo cual no permite saber el valor correcto de los activos. También existen instituciones donde dicha práctica nunca se ha efectuado. Ambas situaciones repercuten de manera negativa en las operaciones de la institución, debido a que la información que van a mostrar los estados financieros con respecto al valor de los activos, no se ajusta a la realidad. De esa manera se obtienen estados financieros que no van a revelar información correcta y útil que facilite la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

Con la adopción de las NICSP, se requerirá realizar la valoración correspondiente a todos los activos de la Institución, para contar con su respectivo valor. Para realizar la valoración de los activos es necesario contar con los servicios de un perito para que efectúe el avalúo, con el fin de estimar el valor de los activos (activos tangibles: mobiliario, equipo, maquinaria etc.) o activos intangibles (patentes y marcas registradas). El avalúo en general es una opinión imparcial del valor de un bien previamente identificado, la cual se hace mediante la elaboración de un documento, en el que se consigna el valor determinado del activo, de acuerdo a lineamientos, criterios, políticas, etc.

Para realizar la valoración de activos, la NICSP 17 establece un máximo de cinco años a partir de la fecha que se adopte por primera vez la base contable de acumulación o devengo. Por lo tanto, se recomienda administrar muy bien ese lapso, con el fin de que las instituciones tengan el tiempo suficiente para realizar dicha tarea.

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

Para la valoración de los activos en primera instancia se debe reconocer, si dicho bien pertenece o no, a la clase de activos.

La NICSP 17, establece que se debe, reconocer como un activo:

- a) Si, y solo si es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio asociado al activo, y
- b) El valor razonable o costo del activo puedan ser medidos en forma fiable.

Una vez obtenido el reconocimiento del activo, para llevar a cabo un avalúo el primer paso es realizar un inventario físico de los activos que posee la institución. Dicho inventario tendría como fin recopilar información relevante que describa totalmente los activos, de tal forma que al realizar el costo de los activos y no falten datos importantes que permitan realizar una adecuada asignación del precio.

El inventario se deberá hacer describiendo los bienes con todos los detalles relevantes, dependiendo del bien a inventariar, tales como medidas, capacidades, números de serie, modelo, marca, etc. A la hora de realizar el inventario hay que tomar en cuenta que puede existir la posibilidad de que nos encontremos con terrenos y / o edificios que son propiedad de la Institución, pero que en la actualidad se encuentran cedidos a otra institución, y por esa situación no se ha registrado contablemente. En este caso se recomienda, realizar los trámites legales con el fin de legalizar la propiedad de ese activo, para poder hacer el reconocimiento respectivo.

Una vez que se tenga el inventario, la valoración de los activos, se puede realizar utilizando como base el valor razonable. Es importante mencionar, que dicha valoración se puede efectuar siempre y cuando la medición se pueda realizar con fiabilidad. ***El valor razonable del bien es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.***

En el momento de hacer la valoración de activos, hay que tomar en cuenta, que existen activos que su valor razonable, es fácilmente determinable por referencia a los precios establecidos en un mercado activo.

No obstante, existen activos, que puede ser difícil establecer su valor razonable debido a la ausencia de transacciones.

En términos generales la valoración de los activos se recomienda que se realice utilizando el método de costo. Dicho método incluye el valor de compra del bien y todas las erogaciones por concepto de impuestos, gastos legales, diferencia en tipo de cambio, hasta el momento de puesta en uso.

Para hacer la valoración del activo utilizando el método de costo, es importante tener en cuenta, que el documento base para utilizar dicho método, es la factura con que se

adquirió el bien. En aquellos casos donde la factura del activo se haya extraviado, y cuando se trate de bienes que no se tenga conocimiento exacto del valor actual, se recomienda que dicha valoración la realice un Valuador Profesional perito; el cual, debe de reunir y seleccionar información relevante, aplicando su experiencia en el proceso de la información, manteniendo completa objetividad, alta ética, desarrollando una conclusión válida.

Una vez que el Valuador Profesional tenga hecha la valoración de los bienes asignados a valorar, deberá entregar un informe al departamento contable y al de bienes de la Institución y con base a ese documento, este último departamento procederá a realizar los registros y ajustes contables correspondientes en el sistema de bienes.

### **15. Depuración de Cuentas.**

La depuración para efectos contables está estrechamente relacionada con eliminar los posibles errores que puedan existir en la información registrada. ***El objetivo amplio de depurar significa librar de errores e inconvenientes más o menos graves a los estados financieros.*** Sin embargo, es imprescindible si se quiere ofrecer información de calidad a los usuarios, considerar para efecto de la información contable que se procesa, el actualizar los saldos en forma razonable y debidamente respaldada por documentos legales o confiables, en ese sentido hay muchas cuentas que sirven como cuentas temporales, precisamente se debe sacar estos saldos de estas cuentas para que no afecten las afirmaciones que se realizan en los estados financieros.

Al sustituir los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense (PCASP) por las NICSP; se está homologando la práctica contable mediante dichas normas en consonancia con las tendencias internacionales. En ese sentido se requiere contar con un balance inicial que disponga de saldos depurados, por lo que depurar las cuentas de activo, pasivo y patrimonio con sus respectivos auxiliares es la tarea inmediata a realizar. Se adjuntan ejemplos de cuentas que deben considerarse en dicha depuración.

#### **15.1 ¿Que se depura?**

Para efectos prácticos se depura el **ACTIVO, PASIVO, PATRIMONIO, INGRESOS Y GASTOS**, estos dos últimos elementos se depuran, respecto a la aplicación del Principio de Devengo en función a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

El balance es la fotografía de la Institución, entonces en ese sentido requerimos que la imagen sea lo más nítida que se pueda. Para reflejar una visión clara de la misma, un balance de situación está constituido por varias partes, pero cada concepto contable asigna una cuenta, hay cuentas de activo de pasivo y patrimonio, y estas deben ser depuradas por cada sub-cuenta que constituye la cuenta mayor.

Cuando hemos realizado el reconocimiento de dichos elementos en el balance podrían aparecer cuentas que no están reflejando lo que deberían de expresar, estos saldos de dichas cuentas deben revisarse y reclasificar o eliminar lo que se considere que no corresponde en la cuenta que se está analizando.

Es conveniente eliminar todo eso que no tiene soporte documental, que se ha registrado y que impide que refleje razonablemente la información contable; en este punto es conveniente verificar que dichos saldos de las cuentas mayores coincidan con los saldos auxiliares de cada una de las cuentas del balance y que lo que se muestre en el balance se encuentre debidamente documentado. Es conveniente hacer una revisión minuciosa en los auxiliares, porque ellos dan origen a los saldos mayores de las cuentas del balance.

### **15.2 ¿Qué cuentas específicas se deben considerar en la depuración?**

Las cuentas de orden, por lo tanto, estas cuentas no se deben utilizar a partir de la aplicación y adopción de las NICSP por parte de la Institución.

### **15.3 ¿Qué son las cuentas de orden?**

Son aquellas cuentas donde se registran transacciones que no modifican el patrimonio de la entidad, y no afectan los resultados económicos y financieros de estas, se llevan para ejercer control sobre partidas informativas para una mejor presentación de todos los hechos que afectan una entidad.

Se comprenden también las cuentas de orden, como cuentas transitorias, que reciben imputaciones contables, y de la misma se van sacando partidas contables, que se cargan o acreditan a cuentas determinadas hasta dejarlas en cero; estas cuentas deben ser revisadas y depuradas versus los auxiliares.

***El depurar estas cuentas y dejarlas con saldos cero es conveniente, porque de acuerdo NICSP dichas cuentas no se podrán usar.***

### **15.4 ¿Qué otras cuentas debemos considerar en la Depuración?**

Cada Institución tiene sus prioridades de acuerdo donde se desarrolle, sin embargo, podría considerarse importante, el análisis de las siguientes:

#### **15.4.1 Cuentas por cobrar.**

Se puede definir de manera sencilla las cuentas por cobrar como el dinero que le deben a la Institución, particularmente por dinero del cual se tienen facturas u otros documentos.

Las cuentas por cobrar pueden ser separadas de acuerdo a su exigencia inmediata, como corto y largo plazo, se consideran a corto plazo, aquellas cuya disponibilidad es inmediata dentro de un plazo no mayor a un año; y a largo plazo, cuando su disponibilidad sea mayor a un año.

Los criterios de registros deben de estar fundamentados en las NICSP y su depuración debe estar relacionada con dicha normativa.

#### **15.4.2 Inventarios.**

Los inventarios representan los bienes a precio de costo, ya sean producidos, transformados, o comprados por la Institución para su venta, así como aquellos que se utilizarán o consumirán en el proceso de producción de bienes y servicios.

La depuración del inventario debe ir orientada hacia la verificación correspondiente de los saldos que figuran en el balance, para que no se produzcan omisiones que figuren en el saldo mayor, en ese sentido es conveniente una revisión confrontada con un recuento físico de las existencias, y que los productos estén valorados de acuerdo a las NICSP.

Cabe mencionar que la depuración de partidas obsoletas, dañadas o de poco movimiento, deben ser depuradas de acuerdo a políticas de la Institución, y determinar las restricciones que puedan existir sobre artículos en cuanto embargo de garantías.

#### **15.4.3 Propiedad, planta y equipo. ¿Cómo depurarlas?**

Podemos definir a la propiedad planta y equipo como aquel activo que no está destinado para ser comercializado, sino para ser utilizado, y ser explotado por la institución para la producción de bienes o la prestación de servicios. Se caracterizan porque están sujetos a depreciación, excepto los terrenos y las obras de arte. Estos activos deben ser identificables como propiedad de la Institución, por medio de placa de metal, grabación sello, cintas adhesivas, etc. Es recomendable tomar en cuenta la vida útil.

Para los efectos de registro contable deberán agruparse conforme al Catálogo General de cuentas dispuesta por la Contabilidad Nacional.

#### **15.4.4 Pasivos.**

Comprende obligaciones presentes de operaciones o transacciones pasadas. Son adeudos por la adquisición de bienes y servicios, inherentes a las operaciones principales de la institución provenientes de obligaciones contractuales o impositivas.

La depuración de estas cuentas consiste en verificar la existencia de la obligación o pago, ésta se comprueba mediante la documentación que lleva la administración activa de los pasivos; en ese sentido, una adecuada investigación de las cuentas a pagar, hipotecas

a pagar, sueldos acumulados por pagar, debe realizarse por parte de la administración mediante las políticas que se han definido previamente, y conocer en qué situación se encuentran actualmente.

#### **15.4.5 Pasivo contingente.**

Podemos considerar un pasivo contingente como una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia puede ser consecuencia, con cierto grado de incertidumbre de un suceso futuro o que no está recogida en los libros por no obligar a la Institución a desprenderse de recursos o no ser susceptible de cuantificación en ese momento.

El término surge del concepto contable de pasivo, que engloba todas las obligaciones que asume una entidad. A este término se le añade el adjetivo contingente, que a su vez procede de contingencia, en el sentido de que dicha obligación no es segura al cien por ciento, pero puede producirse en un futuro previsible. El ejemplo más característico de un pasivo contingente es un litigio. La Institución no conoce cómo va a terminar, pero puede verse obligada a pagar una cantidad de dinero si lo pierde. En ese caso, es posible que requiera como una provisión.

Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada por su carácter de incertidumbre. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, por la salida de tales recursos económicos en el futuro, se debería reconocer la correspondiente provisión en los estados financieros del período en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia.

El tratamiento que sugiere la NICSP es que se revele en notas a los estados financieros, lo referente a los pasivos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.

#### **15.4.6 Ingresos y gastos.**

La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos, en ese sentido el principio del **DEVENGO** se enfrenta al **CRITERIO DE CAJA**, sin embargo para la imputación contable al correspondiente ejercicio económico de las operaciones realizadas por la Institución, se atenderá a la fecha de devengo y no a la de cobro o pago de las mismas.

Contablemente se indica que se han de reconocer ingresos y gastos que no han sido todavía percibidos o pagados y por los que habrán de registrarse los correspondientes

derechos y obligaciones; del mismo modo se producirán cobros y pagos que serán ingresos y gastos en el futuro, entonces antes de cerrar el ejercicio económico es conveniente revisar y depurar el pago de primas de seguros, intereses bancarios devengados, amortizaciones de propiedad planta y equipo, para verificar si el gasto o el ingreso correspondiente se ha aplicado al ejercicio en curso.

#### **15.4.7 Cuidados finales que hay que observar en la depuración de las cuentas contables.**

Es conveniente que los ingresos y gastos registrados sean del periodo correspondiente y que los gastos guarden relación adecuada con los ingresos, es útil verificar si todos los ingresos aparecen debidamente clasificados y descritos en el estado de resultados, y si en el estado se presenta razonablemente.

Es conveniente verificar la revisión de facturas, documentos, declaraciones, remuneraciones, si son el reflejo de operaciones que se están aplicando de acuerdo a los procedimientos y políticas de la Institución.

Como hemos indicado, la depuración de cuentas consiste precisamente en eliminar saldos que puedan tener errores o que los generen; así como la reclasificación de partidas que estén mal registradas, con ello se eliminan posibles fallas que puedan existir en las afirmaciones que se realizan en los estados financieros.

### **16. Balance Final con Principios de Contabilidad y Balance Inicial con NICSP.**

El proceso contable de todas las instituciones sujetas al alcance del Decreto N° 34918-H, deberá realizarse con las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional; eso implica que hay que contar con un balance inicial, que debe estar estructurado según los nuevos formatos de estados financieros y contar con saldos provenientes del balance elaborado con los PCASP, pero ubicados en las cuentas del nuevo Plan General de Contabilidad Nacional.

#### **16.1 El traslado de los saldos**

Para poder explicar mejor este proceso, se va asumir que el Balance Inicial de la Institución, será a enero del 2019. Para construir el balance inicial, es necesario trasladar los saldos depurados del balance al 31 de diciembre del 2018, dicho proceso consiste en lo siguiente:

- a) Con los saldos del balance al 31 de diciembre del 2018 debidamente depurados, se procede a elaborar tablas de conversión o comparativas, entre la estructura actual de las cuentas de los balances tratados mediante la aplicación de los PCASP, a la nueva estructura de cuentas contables y presupuestarias con NICSP.

- b) Esta labor consiste en el traslado de los saldos de las cuentas a la nueva estructura contable, que se debe realizar de forma cuidadosa, con el fin de que los saldos de cada cuenta que se traslade a la nueva estructura, sea lo más integra posible.
- c) Para realizar este trabajo las instituciones cuentan con una herramienta contable debidamente aprobada, la cual se compone de un Plan General de Contabilidad Nacional, que a la vez contiene el Marco Conceptual, Catálogo de Cuentas, Descriptivo de Cuentas, Políticas Contables, Glosario de términos contables y los Anexos.
- d) Realizado dicho trabajo, se debe proceder a la confrontación línea por línea de los saldos del balance final al 31 de diciembre del 2018 y los saldos que pasaron al balance inicial del 01 de Enero del 2019, con el fin de cerciorarnos que todos los saldos fueron trasladados correctamente.
- e) Con respecto al balance inicial al 01 de Enero del 2019, es conveniente destacar mediante notas explicativas, todos aquellos aspectos que se consideren relevantes, y que estén relacionados con el traslado de los saldos de las cuentas de mayor, así como dejar constancia del proceso de transición llevado a cabo, con el fin de que dichas situaciones sean valoradas y aprobadas por los jercas responsables de la institución.

Con relación a las cuentas del balance, Activos Fijos e Inventarios, cuando son trasladadas al nuevo catálogo contable deben cumplir ciertos requisitos por si ya establecidos en las NICSP, como son el reconocimiento y la medición para luego ser presentados y revelados en los Estados Financieros de la entidad, respecto a los requerimientos relativos a los Activos Fijos la norma internacional prevé cinco años para depurar los elementos de la cuenta, por lo tanto no todas la entidades van a tener depurados los activos de Propiedad Planta y Equipo al 100%, al 31 de Diciembre del 2018, por lo que se recomienda que se debe expresar en notas explicativas a los balances, el estado de cada activo en proceso de depuración, lo cual conlleva a su clasificación, ordenamiento y valoración respecto al nuevo catálogo de cuentas.

Respecto a la cuenta de inventarios, la Institución debería empezar por valorar las existencias de los inventarios mediante la incorporación de auxiliares, con el fin de que, una vez implementada la nueva normativa, se pueda establecer el valor de las existencias en la institución.

Es importante destacar, y asumiendo el balance general para el 01 de enero de 2019, que para este año no existirán estados comparativos con los años anteriores de la información contable, es en el año 2018, cuando ya se comenzarán a presentar balances comparativos, considerando que, si bien en los años 2019 y 2020 se aplica la misma normativa, en el año 2019 se arrastraron saldos que fueron tratados con los Principios de Contabilidad aplicables al Sector Público y no con las NICSP.

## **16.2 Responsables del periodo de transición en las instituciones del Sector Público.**

Una vez concluido el periodo de transición, o sea el traslado de los saldos de las cuentas del balance, la institución posee un balance inicial, capaz de soportar la aplicación de la nueva normativa contable basada en NICSP, dicho balance debe hacerse del conocimiento tanto de los jefes de la institución, como de la comisión de implementación correspondiente, quienes procederán a darles su aval y aprobación, considerándolas como aceptadas.

La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad aparte de ser un cambio muy significativo en las instituciones del sector público exige a estas dar seguimiento a todas aquellas transacciones contables que requieren cambios relacionados directamente con NICSP, con el fin de que dichas aplicaciones o registros se tramiten en forma correcta.

## **17. Marco Legal**

- Decreto Ejecutivo No. 34918-H: “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense” Publicado: Gaceta # 238 del 09 de diciembre de 2008.
- Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (Ley No. 8131 del 18 de setiembre de 2001).
- Decreto Ejecutivo No. 33950-H: “Reglamento para el funcionamiento de la Caja Única”.
- Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

## **18. Metodología aplicada**

Para la realización de este diagnóstico se aplicó:

- **Una lista de verificación (checklist)** basado en las NICSP, que, a nuestra consideración, tendrán mayor impacto al momento de su implementación en la Institución.
- Se realizaron visitas a cada una de las sedes de la Universidad estas son las siguientes:
  - ✓ Sede Sabanilla
  - ✓ Sede Barrio Escalante

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

En estas sedes se realizaron, capacitaciones, talleres, reuniones y entrevistas en las diferentes áreas asociados a la operación financiero contable de la Universidad.

- Estas capacitaciones, talleres y entrevistas participaron funcionarios de las siguientes áreas
  - Control de presupuesto
  - Tesorería
  - Contabilidad
  - Vicerrectoría ejecutiva
  - Contratación y suministros
  - Dirección financiera
  - Editorial
  - Tecnologías de la Información
  - Legal
  - Recursos Humanos

La lista de verificación aplicada, está compuesta por una serie de narrativas, las cuales clasificamos en preguntas ajustadas (generales) y preguntas detalladas de medición y reconocimiento, para cada una de las NICSP evaluadas.

Las preguntas ajustadas, son cuestionamientos generales sobre la aplicación de la NICSP evaluada en la Institución. En caso de que las respuestas a todas estas preguntas sean negativas, no se realizan las detalladas de medición y reconocimiento, ya que se determina la no aplicación de la Norma por parte de la Institución, dentro de su manejo contable actual.

Las preguntas detalladas de medición y reconocimiento se realizan en caso de que alguna de las respuestas dadas a los cuestionamientos ajustados sea afirmativa. Estas interrogantes evalúan aspectos de suma importancia abarcados por la norma en su aplicación.

- **Una entrevista** realizada para conocer el tratamiento contable actual para cada una de las partidas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.

Para nuestro diagnóstico se consideró los criterios del señor Delio Mora Campos, Director Financiero de la Institución, Carlos Chaves Quesada Contador General de la Institución y Mag. Sonia Quesada Morales asistente de contabilidad de la Institución, se consideran temas de control interno y aplicaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Durante el desarrollo de nuestro trabajo, se reflexiona que las NICSP, consideran distintos temas y que algunos de estos no aplican para la realidad operativa de la Institución en el momento del diagnóstico, sin embargo, algunos de estos pueden ser que apliquen en un futuro inmediato.

## **19. Resultados Obtenidos**

Seguidamente se presentan las conclusiones obtenidas, una vez tabulado el resultado de la aplicación del checklist acerca del cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Estos resultados se muestran por separado para cada norma evaluada.

### **19.1 NICSP 3 “Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores”**

El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en las mismas, en las estimaciones contables y en la corrección de errores de periodos anteriores.

Las políticas contables son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Los errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o mal interpretar los hechos, así como los fraudes.

### 19.1.1 Preguntas Ajustadas (Generales)

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas a las mismas:

Pregunta	Resp.
¿Durante el año ha habido cambio en un estimado de contabilidad?	No
¿Durante el período actual, la entidad descubrió cualesquiera errores en la preparación de los estados financieros de períodos anteriores?	No
¿La adopción de una NICSP o de una Interpretación ha resultado en un cambio en política de contabilidad?	No
¿Durante el año la entidad ha cambiado voluntariamente cualquier política de contabilidad (excepto por los cambios que resulten de la adopción de un Estándar nuevo)?	No
¿La entidad ha desarrollado, de acuerdo con las NICSP, políticas de contabilidad que representen los principios específicos, las bases, las convenciones, las reglas y las prácticas a ser aplicados en la preparación y presentación de sus estados financieros?	No

Al ser todas las respuestas de las anteriores preguntas negativas, no se evaluaron las preguntas detalladas de cumplimiento (medición y reconocimiento), ya que se concluye que la Institución no aplica la NICSP 3 en su manejo contable.

Durante el desarrollo de nuestro trabajo, se evidenció que la Institución no cuenta con un Manual de Políticas Contables Específicas, tal y como lo requiere la DGCN; así mismo se determinó que no existe un acuerdo por parte del Consejo Universitario donde se adopte el Manual de Políticas Contables Generales, emitido por la DGCN.

El manejo contable actual está basado bajo la presunción del principio del devengo, sin embargo, durante nuestro estudio se hizo evidente que para efectos de los ingresos y gastos de la entidad se trabaja bajo el principio de efectivo, esto con el fin de cumplir con procedimientos presupuestarios. Por otra parte, se evidenció que los Estados Financieros son sólo preparados como un requisito de cumplimiento y no para la toma de decisiones. El fin último es cumplir con el presupuesto, no con los informes contables, de ahí a que encontramos la carencia de:

- Manuales de políticas contables
- Manual de procedimientos contables y operacionales
- Reglamentos Generales
- Manuales de descriptivos de cuentas

### 19.2 NICSP 5 “Costos por préstamos”

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por préstamos. La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por préstamos como gastos. No obstante, el pronunciamiento contempla, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.

Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los costos por préstamos.

Los costos por préstamos son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.

Los costos por préstamos pueden incluir:

- a) Los intereses de descubiertos o sobregiros bancarios y de préstamos a corto y largo plazo;
- b) La amortización de primas o de descuentos relacionados con préstamos;
- c) La amortización de los costos de formalización de los contratos de préstamo;
- d) Las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros; y
- e) Las diferencias de cambio procedentes por préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes de costos por intereses.

### 19.2.1 Preguntas Ajustadas (Generales)

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas:

Pregunta	Resp.
¿La política de contabilidad de la entidad sigue el tratamiento de comparación de la NICSP 5 y lleva inmediatamente al gasto todos los costos por préstamos?	NO
¿La política de contabilidad de la entidad sigue el tratamiento alternativo del NICSP 5 y capitaliza los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de los activos que califiquen?	NO

Al ser todas las respuestas de las anteriores preguntas negativas, no se evaluaron las preguntas detalladas de cumplimiento (medición y reconocimiento), ya que se concluye que la Institución no aplica la NICSP 5 en su manejo contable.

Durante el desarrollo de nuestro estudio se determinó que la Institución cuenta con apalancamiento, y los costos por intereses no se han capitalizado a los proyectos financiados.

Dado a lo anterior durante el desarrollo de la FASE III de implementación de deben aplicar los ajustes correspondientes a la aplicación de la presente norma.

### **19.3 NICSP 9 “Ingresos de transacciones con contraprestación (ingresos ordinarios)”**

El Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), en el “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros”, define ingreso como “incremento en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio.” La definición de ingresos del IASB comprende tanto los ingresos como las ganancias. Esta norma utiliza el término “ingreso”, el cual comprende tanto ingresos, establecido según las NICSP, como ganancias, en lugar del término ingreso establecidos por el IASB.

Ciertas partidas específicas que son reconocidas como ingresos, se tratan en otras Normas y son excluidas del alcance la presente Norma. Por ejemplo, las ganancias que resulten de la venta de propiedades, planta y equipo se tratan específicamente en Normas sobre propiedades, planta o equipos y no en esta Norma.

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones y eventos con contraprestación.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos sean reconocidos. También proporciona guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

#### **19.3.1 Preguntas Ajustadas (Generales)**

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas:

Pregunta	Resp.
¿La entidad le prestó un servicio a sus clientes (la prestación del servicio normalmente implica la realización, durante un período de tiempo, de una tarea acordada contractualmente)?	Si

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Pregunta	Resp.
¿La entidad genera ingresos que estén relacionados a permitir a sus clientes el uso de sus activos?	SI
¿La entidad participa en transacciones que comprenden más de un componente (e.g. entrega tanto de bienes como de servicios, entrega de un número diferente de bienes o servicios)?	SI
¿La entidad ha aceptado bienes u otros servicios a cambio por la entrega de bienes o servicios (i.e. ha participado en transacciones de intercambio o de trueque)?	SI
¿La entidad participa en acuerdos para la construcción de inmuebles?	No

Al ser contestadas las anteriores preguntas y al ser tres de ellas afirmativas, se procedió a la realizar las preguntas específicas de cumplimiento, estas se detallan seguidamente:

### 19.3.2 Preguntas Detalladas de Reconocimiento

Definición de ingresos ordinarios	
Pregunta	Resp.
¿Los ingresos ordinarios incluyen los flujos de entrada brutos de los beneficios económicos recibidos o por cobrar por la entidad a su propia cuenta en el curso ordinario de sus actividades, cuando estos flujos de entrada resultan en incremento en el patrimonio (excluyendo las contribuciones de los participantes en el patrimonio)?	Si
¿Los ingresos ordinarios excluyen las cantidades recaudadas a nombre de terceros, por ejemplo, impuestos a las ventas, impuestos de valor agregado e impuestos a los servicios?	N/A
¿Los ingresos ordinarios excluyen las cantidades recaudadas por la entidad como agente a nombre de un principal?	N/A

Según el resultado de las preguntas de “**Definición de los Ingresos Ordinarios**”, observamos que la Institución, cumple en su tratamiento contable, con lo estipulado en esta sección de la Norma.

### 19.3.3 Preguntas Detalladas de Medición

Medición de los ingresos ordinarios	
Pregunta	Resp.
¿Los ingresos ordinarios se miden al valor razonable de la consideración recibida o por cobrar?	Si
¿La medición del valor razonable de la consideración recibida o por cobrar ha tenido en cuenta la cantidad de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen permitidas por la entidad?	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

¿Cuándo ha sido diferido el pago del cliente, y el acuerdo efectivamente constituye una transacción de financiación, el valor razonable ha sido determinado mediante el descontar todos los ingresos futuros usando la tasa de interés imputada?	No
--	----

Según el resultado de las preguntas de “**Medición de los Ingresos Ordinarios**”, observamos que la Institución, cumple parcialmente en su tratamiento contable requerido por la presente norma.

Prestación de servicios	
Pregunta	Resp.
¿Los ingresos ordinarios que implican la prestación de servicios se reconocen únicamente cuando se puede estimar confiablemente el resultado de la transacción?	Si
¿Los ingresos ordinarios asociados con la transacción de servicio se reconocen por referencia a la etapa de terminación de la transacción al final del período de presentación del reporte (a lo cual a menudo se le refiere como el método del porcentaje de terminación)?	No
¿El porcentaje de terminación de las transacciones de servicio se determina mediante el uso de un método que mida confiablemente la proporción del servicio desempeñado actualmente?	No
¿Si surge incertidumbre en relación con el recaudo de una cantidad ya incluida en ingresos ordinarios, la cantidad potencialmente incobrable (o la cantidad respecto de la cual ha recuperación ha dejado de ser probable) ha sido reconocida como un gasto, más que como un ajuste de la cantidad de ingresos ordinarios reconocida originalmente?	No
¿Cuándo un acto específico es mucho más importante que cualesquiera otros actos, el reconocimiento de los ingresos ordinarios ha sido pospuesto hasta que se ejecute el acto importante?	No
¿Cuándo el resultado de la transacción implica la prestación de servicios que no se pueden estimar confiablemente, los ingresos ordinarios se reconocen solamente en la extensión de los gastos reconocidos que sean recuperables, i.e. no se debe reconocer utilidad?	No
¿Cuándo ya no existen las incertidumbres que previenen que se pueda estimar confiablemente el resultado del contrato, los ingresos ordinarios han sido reconocidos con base en la etapa de terminación de la transacción de acuerdo con los requerimientos del párrafo 20 del NIC SP 9 (vea arriba)?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Medición de los Ingresos por Prestación de Servicios**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable, con lo estipulado en esta sección de la Norma.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Venta de bienes	
Pregunta	Resp.
¿Los ingresos ordinarios provenientes de la venta de bienes se reconocen cuando han sido satisfechas todas las condiciones siguientes: a) la entidad le ha transferido al comprador los riesgos y recompensas importantes de la propiedad de los bienes; b) la entidad no conserva ni la participación directiva continuada en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni el control efectivo sobre los bienes vendidos; c) la cantidad de los ingresos ordinarios se puede medir confiablemente; d) es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán para la entidad; y e) los costos incurridos o a ser incurridos con relación a la transacción se pueden medir confiablemente	No  No  Si  No  No
¿Si la entidad ha conservado los riesgos y recompensas importantes de la propiedad de los bienes, la transacción <u>no</u> ha sido contabilizada como una venta y los ingresos ordinarios <u>no</u> han sido reconocidos hasta tanto se transfieran los riesgos y recompensas importantes de la propiedad?	No
¿Cuándo la entidad ha conservado solamente un riesgo insignificante de propiedad, la transacción ha sido contabilizada como una venta y se reconocen los ingresos ordinarios?	No
¿En el caso de que exista el derecho de devolución los ingresos ordinarios han sido reconocidos solamente si la entidad puede estimar confiablemente las devoluciones futuras y en tal caso, la entidad reconoció el pasivo por las devoluciones, haciéndolo con base en la experiencia anterior y en otros factores relevantes?	No
¿Los ingresos ordinarios han sido reconocidos solamente cuando sea probable el recibo de los beneficios económicos asociados con la transacción?	No
¿Si surge incertidumbre con relación al recaudo de una cantidad ya incluida en ingresos ordinarios, la cantidad potencialmente incobrable ha sido reconocida como gasto, más que como ajuste a la cantidad de ingresos ordinarios reconocida originalmente?	No
¿Si los gastos que se relacionan con la transacción de ingresos ordinarios no se pueden medir confiablemente, los ingresos ordinarios no han sido reconocidos y cualquier consideración ya recibida por la venta de los bienes ha sido reconocida como pasivo?	No
¿Si la entidad ha participado en un acuerdo de recompra, opción de compra para recomprar o el vendedor tiene la opción de venta, con relación a los bienes vendidos, los términos del acuerdo han sido analizados para analizar si en sustancia el vendedor le ha transferido al comprador los riesgos y recompensas de la propiedad?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Medición de los Ingresos por Venta de Bienes**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable, lo

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

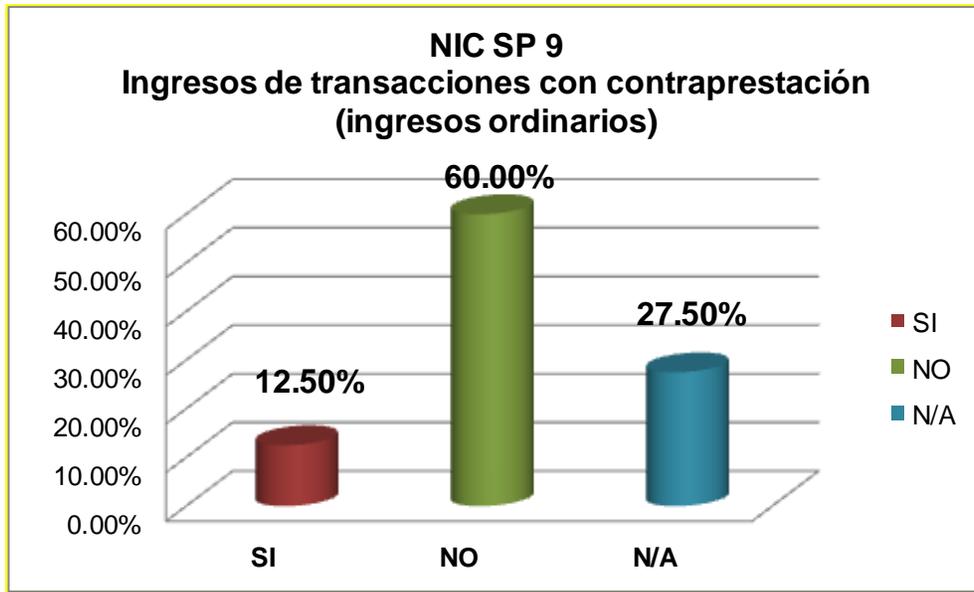
estipulado en esta NICSP. Observamos que la Institución cuenta con la actividad industrial de impresión de libros de texto, para los efectos se cumple con la NICSP 9, en lo relacionado con el registro del ingreso, no así en la determinación del costo de ventas de dichos libros, esto debido que algunos de estos costos se reconocen directamente al gasto, como lo son, derechos de autor, diseño gráfico, edición, servicios profesionales a especialistas, entre otros.

<b>Intereses, regalías y dividendos</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Los ingresos ordinarios en la forma de intereses, regalías o dividendos, se reconocen solamente cuando se satisfacen las dos condiciones siguientes: a) es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán para la entidad; y b) se puede medir confiablemente la cantidad de los ingresos ordinarios	NA NA
¿Los ingresos ordinarios se reconocen a partir de las siguientes bases: a) <u>intereses</u> : usando el método de la tasa de interés efectiva que se establece en el IAS 39, párrafos 9 y AG5-AG8 b) <u>regalías</u> : sobre la base de causación de acuerdo con la sustancia del acuerdo relevante c) <u>dividendos</u> : cuando se establece el derecho de los accionistas a recibir el pago	NA NA NA
¿Cuándo antes de la adquisición de la inversión vinculada-a-intereses se han causado intereses no-pagados, el recibo subsiguiente de los intereses ha sido asignado entre los períodos pre y pos-adquisición – reconociendo como ingresos ordinarios solamente la porción pos-adquisición?	NA
¿Cuándo los dividendos por los valores de patrimonio se declaran a partir de las utilidades anteriores a la adquisición, los dividendos recibidos se deducen del costo de los valores en lugar de reconocerse como ingresos ordinarios?	NA
¿Las regalías se reconocen con base en los términos del acuerdo relevante a menos que, habiendo considerado la sustancia del acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos ordinarios a partir de otra base sistemática y racional?	NA
¿Si surge incertidumbre respecto del recaudo de una cantidad incluida en los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable (o la cantidad respecto de la cual ha dejado de ser probable la recuperación) ha sido reconocida como gasto, más que como un ajuste de la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos originalmente?	NA

Según el resultado de las preguntas de **“Medición de los Ingresos por Intereses, Dividendos y Regalías”**, se determina que esta sección de la Norma no aplica para la Institución.

En términos generales, la Institución, le da un manejo contable parcialmente adecuado y de acuerdo a la norma, a todos sus ingresos producto de la contraprestación de servicios, respecto a su reconocimiento, no así en cuanto al tema de la medición de los mismos, donde es evidente la no aplicación de esta NICSP. No obstante, cabe indicar que en la actualidad la Institución no cuenta con una estimación que le permita mantener una reserva ante los ingresos que no percibe la institución de sus clientes morosos.

Seguidamente se muestra gráfica y porcentualmente el impacto que tiene esta NICSP, en la Institución:



#### 19.4 NIC SP 12 “Inventarios”

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También facilita una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.

Los inventarios son activos:

- (a) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción;
- (b) En la forma de 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; o

(d) En proceso de producción para la venta o distribución.

Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los inventarios excepto:

(a) Obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados con ella (véase la NICSP 11, “Contratos de Construcción”);

(b) Instrumentos financieros;

(c) Los activos biológicos relacionados con la actividad de la agricultura y la producción agrícola en el momento de la cosecha (véase la norma internacional o nacional de contabilidad pertinente que trate sobre agricultura), y

(d) Trabajo en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica.

Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha, y de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor realizable neto, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. Cuando estos inventarios se miden al valor realizable neto, los cambios en ese valor se reconocen como resultado en el periodo del cambio.

b) Los corredores que comercian con materias primas cotizables, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

El valor realizable neto hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor realizable neto de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad, almacenadas para

revender, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos terminados, o trabajo en curso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación insignificante, por ejemplo, los libros de texto producidos por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la prestación de servicios que con las mercancías compradas y almacenadas para su venta o con las producidas para la venta.

En el caso de un proveedor de servicios, como se describe en el párrafo 27, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la entidad no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente.

Los inventarios en el sector público pueden incluir:

- a) Municiones;
- b) Materiales consumibles;
- c) Materiales de mantenimiento;
- d) Piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo;
- e) Reservas estratégicas (por ejemplo, reservas de energía);
- f) Existencias de moneda no emitida;
- g) Suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos o estampillas);
- h) Obra en curso, incluyendo:
  - i) Materiales para cursos de formación o prácticas; y
  - j) Terrenos o propiedades mantenidos para la venta.

#### **19.4.1 Preguntas Ajustadas (Generales)**

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NIC SP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas:

Pregunta	Resp.
¿La entidad compra bienes para reventa (por ejemplo, mercancías, terreno)?	Si
¿La entidad produce o fabrica inventarios?	Si
¿La entidad compra cualesquiera materiales o suministros para ser usados en la prestación de servicios?	Si
¿La entidad tiene cualquier producción agrícola medida de acuerdo con la NICSP 12?	Si

Al ser contestadas las anteriores preguntas, las respuestas a ellas fueron afirmativas, por lo que se procedió a realizar las preguntas específicas de cumplimiento, las cuales se presentan a continuación:

#### 19.4.2 Preguntas Detalladas de Reconocimiento

<b>Reconocimiento como gastos</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿El valor en libros de todos los inventarios que fueron vendidos durante el período ha sido llevado al gasto en el período cuando se reconocieron los ingresos ordinarios relacionados?	Si
¿Cuándo los inventarios han sido asignados a alguna otra cuenta de activos (e.g. inventario usado como componente de propiedad, planta o equipo auto-construido), los inventarios ha sido reconocido como gasto durante la vida útil del activo?	No
¿La entidad ha reconocido el castigo de los inventarios al VRN, así como todas las otras pérdidas de inventarios, como gasto en el período en el cual ocurre el castigo o la pérdida?	No
¿Cuándo se reversa el castigo del inventario al VRN, como resultado de un incremento en el valor realizable neto, la reversa ha sido reconocida como reducción en la cantidad de los inventarios reconocida como gasto en el período en el cual ocurre la reversa?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Reconocimiento como Gastos de los Inventarios**”, observamos que la Institución, no cumple, en su tratamiento contable, con lo estipulado en esta NICSP.

#### 19.4.3 Preguntas Detalladas de Medición

<b>Costos de los Inventarios</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Todos los inventarios son medidos al más bajo entre el costo y el valor realizable neto?	No
¿La entidad incluye lo siguiente en el costo de los inventarios: a) todos los costos de compra; b) todos los costos de conversión; y c) cualesquiera otros costos incurridos al hacer que los inventarios estén en su localización y condición presente	No No No

Según el resultado de las preguntas de “**Detalle de Cumplimiento sobre la Medición en los Costos del Inventario**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable lo estipulado en esta sección de la Norma.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Costos de compra</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Los costos de compra que se incluyen en el costo de los inventarios comprenden lo siguiente: a) el precio de compra (menos los descuentos comerciales, y las rebajas y elementos similares); b) derechos de importación; c) otros impuestos no-recuperables; y d) Costos de transporte, manejo y otros directamente atribuibles a la adquisición de bienes terminados, ¿materiales y servicios?	Si No No No
¿Si la entidad importó inventario o compró inventario con precio denominado en moneda extranjera, el costo del inventario ha sido calculado mediante la aplicación a la cantidad de moneda extranjera la tasa de cambio a la fecha de la transacción (a la cual se le refiere como tipo de cambio)?	N/A

Según el resultado de las preguntas de **“Detalle de Cumplimiento sobre la Medición en los Costos de Compra de los Inventarios”**, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable lo estipulado en esta parte de la Norma.

Por otra parte, dentro del alcance de esta sección, hay preguntas diseñadas a los siguientes costos:

- Costos de Conversión
- Costos de producción

Estos criterios fueron aplicados durante nuestras capacitaciones y talleres en el Centro Universitario en Barrio Dent, así como en la revisión del plan de cuentas en la sede central en Sabanilla, el resultado obtenido de estos criterios, nos dio como resultado que el área contable desconoce los procedimientos contables establecidos por las NICSP, relacionadas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los inventarios concernientes con la producción de bienes como lo son los libros de texto que la Institución diseña e imprime y comercializa.

Por lo anterior se concluye que la Institución no cumple con los alcances de la NICSP 12 de Inventarios.

<b>Otros costos</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Los otros costos que se incluyen en el valor en libros de los inventarios representan únicamente los costos que han sido incurridos al hacer que los inventarios estén en su localización y condición presente?	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Otros costos</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Los costos que no están relacionados directamente con hacer que los inventarios estén en su localización y condición presente son reconocidos como gastos en el período en el cual se incurre en ellos?	No
¿Si los costos por préstamos han sido capitalizados en el costo de los inventarios, la entidad ha cumplido con los requerimientos del NICSP 5 Costos por préstamos?	No
¿Si la entidad ha comprado inventario o ha diferido los términos de la liquidación (i.e. un acuerdo de financiación), el elemento de financiación es reconocido como gasto durante el término de la liquidación?	No

Según el resultado de las preguntas de **“Detalle de Cumplimiento sobre la Medición de Otros Costos de los Inventarios”**, observamos que la Institución, no aplica en su tratamiento contable lo estipulado en esta sección de la Norma.

<b>Costo de los inventarios del prestador de servicios</b>	
¿Si la entidad es un prestador de servicios: a) la entidad ha medido los inventarios a su costo de producción, por ejemplo, el costo del personal que participa directamente en la prestación del servicio	No
b) la entidad ha reconocido como gasto del período la mano de obra y los otros costos relacionados con la venta y el personal administrativo general	No
c) la entidad ha excluido del costo de los inventarios los márgenes de utilidad y los otros gastos generales no-atribuibles	No

Según el resultado de las preguntas de **“Detalle de Cumplimiento sobre la Medición de los Costos de los Inventarios del Prestador de Servicios”**, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable lo estipulado en esta parte de la Norma.

<b>Técnicas para la medición del costo</b>	
¿Para la medición del costo de los inventarios la entidad usa técnicas tales como el costo estándar o el método al detalle, solamente cuando los resultados aproximan el costo?	No
¿Cuándo se usa el método del costo estándar: a) los costos estándar tienen en cuenta los niveles normales de materiales y suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad; y b) los costos estándar son examinados regularmente y revisados si es necesario	No No
¿Cuándo se usa el método del detalle: a) el costo de los inventarios se determina mediante la reducción del valor de las ventas de los inventarios por el porcentaje apropiado de margen bruto	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Técnicas para la medición del costo	
b) El porcentaje usado tiene en cuenta los inventarios que han sido marcados por debajo de su precio de venta original?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Detalle de Cumplimiento sobre las Técnicas para la Medición de los Costos de los Inventarios**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable lo estipulado en el alcance de esta sección de la Norma.

Fórmulas del costo	
¿Cuándo la entidad tiene inventarios que ordinariamente no son intercambiables o bienes o servicios que se segregan y producen para proyectos específicos, la entidad asigna el costo de los elementos del inventario usando la identificación específica de sus costos individuales?	No
¿Excepto para los elementos que se tratan según el párrafo 23 de la NICSP 12 (vea arriba), la entidad asigna el costo del inventario con una de las siguientes bases: a) el método de primero en entrar, primero en salir (PEPS), o b) la fórmula del costo promedio ponderado	No No
¿La entidad ha usado la misma fórmula de costo (i.e. PEPS o promedio ponderado) para todos los inventarios que tienen naturaleza y uso similar para la entidad?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Detalle de Cumplimiento sobre las Fórmulas del Costo de los Inventarios**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable lo estipulado en el alcance de esta NIC SP.

Valor realizable neto	
¿La entidad ha valorado el valor realizable neto (VRN) de los inventarios haciéndolo sobre una base de elemento por elemento, a menos que sean elementos similares o relacionados, caso en el cual se pueden valorar sobre una base de grupo?	No
¿Los estimados del VRN se han basado en la evidencia más confiable disponible en el momento en que se hicieron los estimados de la cantidad que se espera realizar del inventario, teniendo en cuenta el propósito para el cual se tiene el inventario?	No
¿Los estimados del VRN tienen en cuenta los cambios en los precios y los costos directamente relacionados con los eventos que ocurrieron después del final de año en la extensión en que esos eventos confirman las condiciones que existían al final del año?	No
¿Cuándo el VRN de los materiales y suministros usados en la producción de los inventarios está por debajo del costo registrado, han sido castigados únicamente cuando los productos terminados en los cuales serán incorporados también tienen un valor realizable neto que está por debajo del costo?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Detalle de Cumplimiento sobre el Valor Realizable Neto de los Inventarios**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable lo estipulado en el alcance de esta NICSP.

De nuestro estudio se evidenció, que en la Institución no cuenta con un sistema de control interno para el control de los inventarios que se fundamente en el cumplimiento de la NICSP 12. Entre los inventarios que la Institución cuenta podemos destacar, suministros de oficina, materiales, repuestos, insumos para editorial e insumos varios. Se nos informó que el departamento encargado de los inventarios es la oficina de contratación y suministros.

Se determinó que el **Sistema Financiero Contable**, está compuesto por 13 subsistemas, entre estos el sistema de inventarios.

### **Inventarios**

Descripción: su objetivo es administrar, controlar y registrar los artículos de cada bodega, así como los movimientos de inventario, producto de movimientos de inter- bodega, requisiciones y facturación. Administra también el proceso de liquidación en consignación.

### **Interrelaciones:**

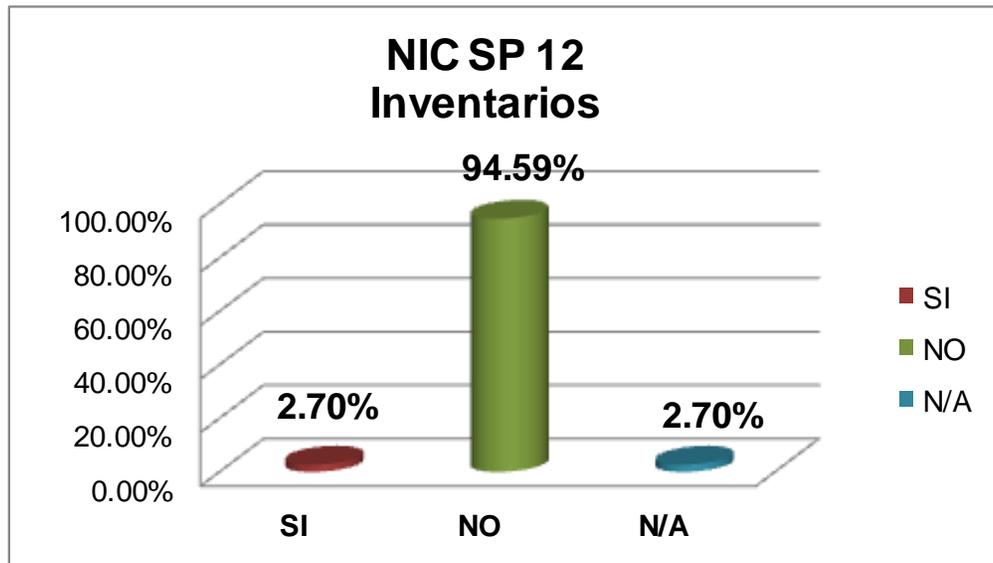
- ✓ Las relaciones de movimientos de inventario se pueden aplicar a Inventario y a CxP.
- ✓ Cuando se definen los departamentos, se utiliza la Estructura Presupuestaria que proviene del Sistema de Presupuesto.
- ✓ En el Sistema de Inventario se crean códigos contables, los cuales se homologan con las cuentas contables del Sistema de Contabilidad.
- ✓ Al aplicar los movimientos de Inventario se crean los asientos en el módulo de Contabilidad General. En caso de tratarse de relaciones tipo “S” (Salidas) se actualizan el Maestro de Clientes, el Histórico de Ventas por Cliente y las Facturas Abiertas, del Sistema de Cuentas por Cobrar.
- ✓ Al aplicar relaciones de entrada de inventario hacia CxP se actualiza el maestro de proveedores y se crean facturas por pagar en el Sistema de CxP

Estado: En Producción

Ambiente: AS-400

Se determinó que para el área producción e impresión de libros de texto, el sistema no incorpora los criterios de reconocimiento y medición descritos en la NICSP 12 de Inventarios, esto en cuanto a la acumulación de los tres elementos del costo, mano de obra, materiales y costos indirectos de fabricación.

Seguidamente se muestra gráfica y porcentualmente el impacto que tiene esta NICSP, en la Institución:



### 19.5 NIC SP 13 “Arrendamientos”

El objetivo de esta Norma es establecer, tanto para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

Un arrendamiento es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta norma al contabilizar todos los tipos de arrendamientos distintos de los:

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

- (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y
- (b) acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

- (a) propiedades mantenidas para arrendamientos que se contabilizan como propiedad de inversión (véase la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP16, “Propiedades de Inversión”);
- (b) propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NICSP 16);
- (c) activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la norma internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate sobre agricultura); o
- (d) activos biológicos proporcionados por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la norma internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate sobre agricultura).

### 19.5.1 Preguntas Ajustadas (Generales)

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NIC SP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas:

Pregunta	Resp.
¿La entidad ha participado en un acuerdo de arrendamiento, acuerdo de alquiler, acuerdo de compra, acuerdo de alquiler con opción de compra o cualquier otro acuerdo que le dé a la entidad obtener el derecho de usar un activo o parte de un activo durante un período de tiempo? (¿La entidad es el arrendatario?)	No
¿La entidad ha financiado la compra del activo por parte de otra entidad, vendido el activo con financiación, transferido el derecho para usar el activo, o alquilado el activo a otra entidad? (¿La entidad es el arrendador?)	No
¿La entidad ha participado en cualesquiera transacciones de venta y retro-arriendo o de arriendo y retro-arriendo con relación al mismo activo?	No
¿Durante el período, ha habido enmiendas a los términos de un acuerdo de arrendamiento existente?	No
¿La entidad ha participado en un acuerdo de arrendamiento que incluye elementos tanto de terreno como de edificaciones?	No
¿La entidad es un arrendador fabricante o distribuidor?	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Pregunta	Resp.
¿La entidad ha participado en una transacción o en una serie de transacciones estructuradas (el acuerdo) con una parte o partes no-relacionadas (el inversionista) que implique la forma legal de un arrendamiento cuando la sustancia del acuerdo pueda ser tal que no satisfaga la definición de arrendamiento según la NICSP 13?	No
¿La entidad hace parte de un acuerdo, que comprende una transacción o una serie de transacciones relacionadas, que no tiene la forma legal de un arrendamiento pero que transmite el derecho a usar un activo (e.g. un elemento de propiedad, planta o equipo) a cambio de un pago o de una serie de pagos?	No

Al ser todas las respuestas de las anteriores preguntas negativas, no se evaluaron las preguntas detalladas de cumplimiento (medición y reconocimiento), ya que se concluye que la Institución no aplica la NICSP 13 en su manejo contable.

#### **19.6 NICSP 14 “Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa”**

Los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa son todos aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha sobre la que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. Hay dos tipos de tales sucesos:

- (a) Aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha sobre la que se informa (hechos posteriores a la fecha sobre la que se informa que implican ajuste); y
- (b) Aquellos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha sobre la que se informa (hechos posteriores a la fecha sobre la que se informa que no implican ajuste).

La fecha sobre la que se informa es la que corresponde al último día del periodo al que se refieren los estados financieros.

El objetivo de esta norma es prescribir:

- (a) Cuando debe una entidad proceder a ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa y;
- (b) Las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto de la fecha en que los estados financieros autorizados han sido emitidos, así como, respecto a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa.

La norma exige también a la entidad que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa indicarán que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta norma en la contabilización y en las revelaciones correspondientes a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa.

### 19.6.1 Preguntas Ajustadas (Generales)

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NIC SP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas:

Pregunta	Resp.
¿Cualquier evento, favorable o desfavorable, que afecte a la entidad que reporte, ha ocurrido después del período de presentación del reporte, pero antes de la fecha en que se autorice la emisión de los estados financieros?	No
¿Después del período de presentación del reporte la administración ha determinado que tiene la intención de liquidar la entidad o dejar de negociar o ha habido indicadores de que la entidad que reporta pueda ya no ser una empresa en marcha?	No

Al ser todas las respuestas de las anteriores preguntas negativas, no se evaluaron las preguntas detalladas de cumplimiento (medición y reconocimiento), ya que se concluye que la Institución no aplica la NIC SP 14 en su manejo contable.

### 19.7 NICSP 16 “Propiedades de inversión”

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, en lugar de para:

- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos; o bien para
- (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

El objetivo de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y sus exigencias de revelación correspondientes.

Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de las propiedades de inversión.

Esta Norma aborda el tratamiento contable de las propiedades de inversión incluyendo la medición, en los estados financieros del arrendatario, de las propiedades de inversión que se posean en régimen de arrendamiento financiero y la medición, en los estados financieros del arrendador, de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo.

Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 13, “Arrendamientos,” entre los que se incluyen los siguientes:

- (a) La clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos;
- (b) El reconocimiento de ingresos por alquiler de propiedades de inversión (véase también la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 9, “Ingresos por Transacciones con Contraprestación”);
- (c) La medición, en los estados financieros del arrendatario, de los derechos sobre propiedades mantenidas en arrendamiento operativo;
- (d) La medición, en los estados financieros del arrendador, de su inversión neta en un arrendamiento financiero;
- (e) La contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y
- (f) Las revelaciones sobre los arrendamientos financieros y operativos.

Esta Norma no se aplica a:

- (a) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la norma contable nacional o internacional pertinentes que tratan con la agricultura); y
- (b) Las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

#### **19.7.1 Preguntas Ajustadas (Generales)**

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas por los funcionarios consultados:

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Pregunta	Resp.
¿Durante el año, la entidad tuvo, arrendó según un arrendamiento financiero, o adquirió cualquier terreno, edificaciones o propiedades?	No
¿Durante el año, la entidad tuvo, arrendó según un arrendamiento financiero, o adquirió cualquier propiedad que satisface la definición de propiedad para inversión según la NICSP 16?	No
¿Durante el año, la entidad incurrió en desembolsos adicionales relacionados con una propiedad para inversión existente?	No
¿La entidad ha seleccionado el modelo del valor razonable para contabilizar todas sus propiedades para inversión?	No
¿La entidad ha seleccionado el modelo del costo para contabilizar todas sus propiedades para inversión?	No
¿Durante el año ha sido transferido cualquier elemento de propiedad para inversión?	No
¿Durante el período, la entidad dispuso de cualquier propiedad para inversión (sea por venta o participación en un arrendamiento financiero u otra cosa) o retiró permanentemente del uso a cualquier propiedad para inversión?	No
¿La entidad tuvo un interés en la propiedad según un arrendamiento operacional que se contabilice como propiedad para inversión?	No
¿La entidad ha adquirido propiedad para inversión a cambio por un(os) activo(s) no-monetario(s), o una combinación de activos monetarios y no-monetarios?	No
¿Durante el período, la entidad ha recibido compensación de terceros por propiedad para inversión que fue deteriorada, perdida o entregada?	No

Al ser todas las respuestas de las anteriores preguntas negativas, no se evaluaron las preguntas detalladas de cumplimiento (medición y reconocimiento), ya que se concluye que la Institución no aplica la NICSP 16 en su manejo contable.

Se debe de analizar algunas propiedades que pertenecen a la entidad, ya que estas podrían ser catalogadas como propiedades de inversión, lo cual requiere la aplicación de esta norma. Este análisis se aplicara en la FASE III de la implementación.

### **19.8 NICSP 17 “Propiedad, planta y equipo”**

Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- (a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) Se espera que serán utilizados durante más de un período contable.

El valor residual de un activo es el importe estimado que una entidad podría obtener en un momento por la disposición del activo, después de deducir los costos estimados de la

disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las condiciones esperadas al término de su vida útil.

La vida útil es:

- a) El periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o bien
- b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.

La pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo es el importe en que el importe de un activo en libros excede su importe de servicio recuperable. La pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo es el importe en que el importe de un activo en libros excede su importe recuperable.

La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta la contabilidad de propiedades, planta y equipo son el reconocimiento de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.

Una entidad que prepara y presenta los estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para la contabilización de las propiedades, planta y equipo, excepto:

- (a) Cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público; y
- (b) En relación a los activos de bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural. No obstante, los requisitos de revelación de información de los párrafos 88, 89 y 92 se aplican a aquellos bienes patrimonio histórico artístico y/o cultural que sean reconocidos.

Esta Norma se aplica a las propiedades, planta y equipo incluyendo:

- a) Equipamiento militar especializado; y
- b) Activos de infraestructura.

Esta Norma no se aplica a:

- a) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la norma de contabilidad pertinente, internacional o nacional, que trate sobre agricultura); o
- b) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la norma de contabilidad pertinente, internacional o nacional, que trate sobre derechos mineros, reservas minerales y recursos no renovables similares).

Otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público pueden requerir el reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NICSP 13 “Arrendamientos” requiere que una entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. Sin embargo, en tales casos, el resto de los aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.

Una entidad aplicará esta Norma a las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión, pero que no satisfacen todavía la definición de ‘propiedades de inversión’ recogida en la NICSP 16 “Propiedades de Inversión.” Una vez se haya completado la construcción o el desarrollo, las propiedades se convierte en propiedades de inversión y se requiere que la entidad aplique la NICSP 16. La NICSP 16 también es de aplicación para las propiedades de inversión que estén siendo objeto de nuevos desarrollos con objeto de ser utilizadas en el futuro como propiedades de inversión. Una entidad que utiliza el modelo del costo para las propiedades de inversión, de acuerdo con la NICSP 16, utilizará el modelo del costo al aplicar esta Norma.

### 19.8.1 Preguntas Ajustadas (Generales)

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas:

Pregunta	Resp.
¿Durante el año la entidad tuvo, construyó o adquirió cualquier propiedad, planta o equipo?	Si
¿Durante el año la entidad incurrió en cualquier desembolso subsiguiente relacionado con un elemento existente de propiedad, planta y equipo?	Si
¿La entidad tiene/es propietaria de activos tenidos al costo menos la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro acumulada según el modelo del costo?	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Pregunta	Resp.
¿La entidad revalúa cualquier clase de propiedad, planta y equipo según el modelo de revaluación?	No
¿Durante el año la entidad vendió, desechó o de otra manera dispuso cualquier propiedad, planta y equipo?	Si
¿La entidad adquirió un elemento de propiedad, planta y equipo a cambio por otro activo?	No
¿La entidad tiene cualesquiera obligaciones para dismantelar, eliminar y restaurar elementos de propiedad, planta y equipo (a lo cual comúnmente se le refiere como 'pasivos por dismantelamiento, restauración y similares')?	No

Al ser contestadas las anteriores preguntas y al ser varias de estas afirmativas, se procedió a la realizar las preguntas específicas de cumplimiento, las cuales se presentan a continuación:

**19.8.2 Preguntas Detalladas de Reconocimiento**

Reconocimiento	
Pregunta	Res.
¿Todos los elementos de propiedad, planta y equipo registrados durante el año satisfacen la definición de propiedad planta y equipo i.e. son activos tangibles que son: a) tenidos para uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para alquiler a otros, o para propósitos administrativos; y b) se espera sean usados durante más de un período contable	Si Si
¿Un elemento de propiedad, planta y equipo es reconocido como activo sí, y sólo sí, se satisfacen todas las condiciones siguientes: a) es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el elemento fluirán para la entidad; y b) el costo del elemento puede ser medido confiablemente	Si Si
¿Todos los desembolsos que no satisfacen el criterio de reconocimiento para el activo, tal y como se describen arriba, han sido contabilizados como gasto?	Si
¿Todos los siguientes elementos han sido contabilizados como propiedad, planta y equipo: a) todas las partes principales de repuesto y el equipo de consumo que la entidad espera usar durante más de un período; y b) las partes de repuesto y el equipo de servicio que pueden ser usados solamente en vinculación con el elemento de propiedad, planta y equipo	Si Si

Según el resultado de las preguntas de “**Reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo**”, observamos que la Institución, cumple en su tratamiento contable estipulado en esta sección de la Norma.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Costos iniciales</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
Si la entidad adquirió elementos de propiedad, planta y equipo por razones de seguridad y ambientales que de manera directa no incrementan los beneficios económicos futuros del elemento particular de propiedad, planta y equipo, pero que es necesario adquirirlos para generar beneficios económicos futuros para otros activos:	
a) los elementos han sido reconocidos como propiedad, planta y equipo	No
b) los valores en libros de tales activos han sido revisados por deterioro de acuerdo con el IAS 36 <i>Deterioro del valor de los activos</i>	No

Según el resultado de las preguntas de “**Reconocimiento de Costos Iniciales de Propiedad, Planta y Equipo**”, observamos que la Institución, no cumple, en su tratamiento contable estipulado en esta NICSP.

<b>Costos subsiguientes</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Los costos del día-a-día del servicio de la propiedad, planta y equipo han sido reconocidos en utilidad o pérdida cuando se incurre en ellos?	No
Para las partes de los elementos de propiedad, planta y equipo que requieren reemplazo en intervalos regulares, la entidad:	
a) reconoce el costo de reemplazar las partes cuando se incurre en él solamente si:	
i) es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el elemento fluirán para la entidad; y	No
ii) el costo del elemento puede ser medido confiablemente; y	No
b) Desreconoce el valor en libros de las partes que hayan sido reemplazadas, haciéndolo de acuerdo con los párrafos 67 a 72 del NIC SP 17 (vea abajo)	No
¿Si como condición para operar un elemento de propiedad, planta y equipo se requieren inspecciones importantes, la entidad:	
a) solamente reconoció el costo de tales inspecciones en el valor en libros de la propiedad, planta y equipo cuando se incurre en el sí:	No
i) es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el elemento fluirán para la entidad; y	No
ii) se puede medir confiablemente el costo del elemento; y	No
b) des reconoció el costo que permanece de la inspección anterior, independiente de si el costo de la inspección anterior fue identificado en la transacción en la cual el elemento fue adquirido o construido	No

**Diagnóstico Implementación NICSP**  
**Universidad Estatal a Distancia**

Según el resultado de las preguntas de “**Reconocimiento de Costos Subsiguientes de Propiedad, Planta y Equipo**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable, lo estipulado en esta NICSP.

**19.8.3 Preguntas Detalladas de Medición**

<b>Medición Elementos del Costo</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Todos los elementos de propiedad, planta y equipo que satisfacen el criterio de reconocimiento son medidos inicialmente al costo?	Si
¿Para el propósito de determinar el costo del elemento de propiedad, planta y equipo, la entidad ha incluido lo siguiente: a) precio de compra (incluyendo derechos de importación, impuestos no-reembolsables a las compras y deduciendo los descuentos comerciales y las rebajas); y b) cualesquiera costos directamente atribuibles para tener el activo en la localización y condición necesaria para que sea capaz de operar de la manera que como la administración tiene la intención que lo haga	Si  No
¿En el costo del elemento de propiedad, planta y equipo la entidad ha incluido el estimado inicial de los costos de desmantelamiento y remoción del elemento y de restauración del sitio donde se localice, la obligación por la cual la entidad incurre ya sea cuando el elemento es adquirido o como consecuencia de haber usado el elemento durante un período particular para propósitos diferentes a producir inventarios durante ese período?	No
¿Los siguientes se incluyen en los costos directamente atribuibles: a) costos de beneficios para empleados (tal y como se define en el IAS 19 <i>Beneficios para empleados</i> ) que surgen directamente de la construcción o adquisición del elemento de propiedad, planta y equipo; b) costos de preparación del sitio; c) costos iniciales de entrega y manipulación; d) costos de instalación y ensamble; e) costos de probar si el activo está funcionando de manera apropiada, luego de deducir los resultados netos de la venta de cualesquiera elementos producidos mientras se consigue que el activo esté en la localización y condición (tales como las muestras producidas cuando se prueba el equipo); y f) honorarios profesionales	No  No Si Si  No  SI
¿Los siguientes costos han sido excluidos de los costos de los activos de propiedad, planta y equipo: a) costos de abrir una nueva instalación; b) costos de introducir un producto o servicio Nuevo (incluyendo los costos de publicidad y las actividades de promoción); c) costos de trasladar los negocios a una nueva localización o con una nueva clase de clientes (incluyendo los costos de entrenamiento del personal); y	No  No  N/A

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Medición Elementos del Costo</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
d) costos de administración y otros gastos generales	No
¿El reconocimiento de los costos en el valor en libros del elemento de propiedad, planta y equipo ha cesado cuando el elemento está en la localización y condición necesarias para que sea capaz de operar de la manera como la administración tiene la intención que lo haga	No
¿Los siguientes costos incurridos al usar o re-distribuir el elemento han sido excluidos de los costos de los activos de propiedad, planta y equipo: a) costos incurridos mientras el elemento capaz de operar de la manera como la administración tiene la intención de que lo haga todavía no se ha puesto en uso o es operado por debajo de su capacidad plena, b) pérdidas iniciales de operación, tales como las que se incurre mientras se acumula la producción solicitada del elemento; y c) costos de reubicación o reorganización de parte o todas las operaciones de la entidad	No No No
¿Los ingresos y gastos relacionados con las operaciones incidentales han sido reconocidos en utilidad o pérdida del período y no como ajuste al costo del activo?	No
¿El costo del activo auto-construido se determina usando los mismos principios que para el activo adquirido?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Medición de los Elementos del Costo de Propiedad, Planta y Equipo**”, observamos que la Institución, cumple parcialmente en su tratamiento contable, lo estipulado en esta NICSP.

<b>Medición del costo</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿El costo del elemento de propiedad, planta y equipo es medido como el equivalente del precio en efectivo a la fecha del reconocimiento?	Si
¿Si el pago del activo se difiere más allá de los términos normales del crédito, la diferencia entre el equivalente del precio en efectivo y los pagos totales ha sido reconocida como gastos por intereses durante el período del crédito otorgado, a menos que tal interés sea reconocido en el valor en libros del elemento de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido contenido en el IAS 23?	No
¿Si cualquier elemento de propiedad, planta y equipo fue adquirido vía intercambio por cualquier activo(s) no-monetario(s) o la combinación de activos monetarios y no-monetarios, el activo recibido ha sido reconocido al <u>valor razonable</u> a menos que: a) el intercambio carezca de sustancia comercial; o b) no se mide confiablemente el valor razonable ni del activo recibido ni del activo intercambiado?	No No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Medición del costo</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Si cualesquiera elementos de propiedad, planta y equipo fueron adquiridos vía intercambio por un(os) activo(s) no-monetario(s) o una combinación de activos monetarios y no-monetarios, y el activo recibido no fue registrado a valor razonable, fue medido al valor en libros del activo entregado?	No
¿Si la entidad es capaz de determinar confiablemente el valor razonable ya sea del activo recibido o del activo entregado, la entidad ha usado el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido a menos que el valor razonable del activo recibido sea más claramente evidente?	No
¿Si el activo fue adquirido según un arrendamiento financiero, el costo del activo ha sido determinado de acuerdo con el IAS 17 Arrendamientos (i.e. el más bajo entre el valor razonable del activo arrendado o el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento) y no al costo tal y como es definido por la NICSP 17?	No
¿Cualquier reducción en el valor en libros del elemento de propiedad, planta y equipo por subvenciones gubernamentales ha sido tratado de acuerdo con el IAS 20 <i>Contabilidad para las subvenciones gubernamentales y revelación de la ayuda del gobierno</i>	No

Según el resultado de las preguntas de “**Medición del Costo de Propiedad, Planta y Equipo**”, observamos que la Institución, no cumple en su tratamiento contable, lo estipulado en esta NICSP.

<b>Medición después del reconocimiento</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿La entidad ha escogido como su política de contabilidad ya sea el modelo del costo contenido en el párrafo 30 o el modelo de revaluación contenido en el párrafo 31 del NIC SP 17?	No
¿La entidad ha aplicado a toda la clase de propiedad, planta y equipo la política de medición?	No

<b>Modelo del costo</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Después del reconocimiento como activo, los elementos de propiedad, planta y equipo son llevados al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro acumuladas?	No

<b>Modelo de revaluación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Modelo de revaluación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Después del reconocimiento como activo, los elementos de propiedad, planta y equipo, cuyo valor razonable se puede medir confiablemente, se llevan a la cantidad revaluada, siendo el valor razonable del activo a la fecha de revaluación menos cualquier depreciación acumulada subsiguiente y las pérdidas por deterioro acumuladas subsiguientes?	
¿Las revaluaciones son realizadas con regularidad suficiente para asegurar que el valor en libros no difiere materialmente del que sería determinado usando el valor razonable al final del período de presentación del reporte?	No
¿Cuándo se revalúa un elemento de propiedad, planta y equipo, la entidad ha tratado cualquier depreciación acumulada a la fecha de la revaluación en una de las siguientes maneras: a) remitida proporcionalmente con el cambio en el valor en libros bruto del activo de manera que el valor en libros del activo después de la revaluación sea igual a su cantidad revaluada (este método a menudo se usa cuando el activo es revaluado por medio de un índice para determinar su costo de reemplazo depreciado); o b) eliminada contra el valor en libros bruto del activo y la cantidad neta remitida a la cantidad revaluada del activo?	No  No
¿Si se revalúa un elemento de propiedad, planta y equipo, se revalúa toda la clase de propiedad, planta y equipo a la cual pertenece el activo?	No
¿Los elementos de una clase de propiedad, planta y equipo son revaluados ya sea: a) simultáneamente para evitar la revaluación selectiva de activos y la presentación de reportes de cantidades contenidas en los estados financieros sea una mezcla de costos y valores a fechas diferentes; o b) sobre una base constante provisto que la revaluación de la clase de activos se completa dentro de un período corto y provisto que las revaluaciones se mantienen actualizadas	No  No
¿Si el valor en libros del activo se incrementa como resultado de la revaluación, el incremento: a) se reconoce en utilidad o pérdida en la extensión en que reverse la disminución de la revaluación del mismo activo reconocida anteriormente en utilidad o pérdida; o b) en todas las otras circunstancias, se reconoce en otros ingresos comprensivos y se acumula en patrimonio bajo el encabezado de superávit por revaluación	No  No
¿Si el valor en libros del activo se disminuye como resultado de la revaluación, la disminución: a) se reconoce en otros ingresos comprensivos bajo el encabezado de superávit por revaluación en la extensión de cualquier saldo crédito existente con relación a ese activo en el superávit por revaluación; o b) en todas las otras circunstancias, se reconoce como gasto	No  No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Modelo de revaluación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Cuándo el superávit por revaluación incluido en patrimonio con relación a un elemento de propiedad, planta y equipo es transferido en su totalidad a ganancias retenidas cuando se des-reconoce el activo, o gradualmente cuando el activo es usado por la entidad: a) tales transferencias desde el superávit por revaluación son hechas directamente a ganancias retenidas y no a través de utilidad o pérdida b) cuando la transferencia se hace en la medida en que el activo es usado por la entidad, la cantidad del superávit transferido es la diferencia entre la depreciación basada en el valor en libros revaluado del activo y la depreciación basada en el costo original del activo	No  No
¿Los efectos que en los impuestos a los ingresos tiene la revaluación de propiedad, planta y equipo han sido reconocidos y revelados de acuerdo con el IAS 12 <i>Impuestos a los ingresos</i> ?	No

Según el resultado de las preguntas de “**Medición después del Reconocimiento**”, “**Modelo del Costo**” y “**Modelo de Revaluación**”, observamos que la Institución, no cumple, en su tratamiento contable, lo estipulado en esta NICSP.

<b>Depreciación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿La entidad ha depreciado por separado cada parte del elemento de propiedad, planta y equipo que tiene un costo que sea importante en relación con el costo total del elemento?	No
¿La entidad ha reconocido en utilidad o pérdida el cargo por depreciación de cada período a menos que se incluya en el valor en libros de otro activo (e.g. inventario o costos de desarrollo)?	Si

<b>Cantidad depreciable y período de depreciación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿La entidad ha asignado la cantidad depreciable de sus activos haciéndolo sobre una base sistemática durante sus vidas útiles?	Si
¿La entidad ha revisado el valor residual y la vida útil de sus activos al menos a final de cada año financiero?	No
¿La entidad ha contabilizado cualquier cambio en el valor residual o en la vida útil del activo, haciéndolo como un cambio en el estimado de acuerdo con el IAS 8 <i>Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores</i> ?	No
¿La entidad ha reconocido la depreciación aún si el valor razonable del activo excede su valor en libros, haciéndolo en la medida en que el valor residual del activo no exceda su valor en libros?	No

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Cantidad depreciable y período de depreciación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿Si el valor residual del activo se ha incrementado a una cantidad igual o mayor que el valor en libros del activo, el cargo por depreciación del activo es cero hasta que el valor residual subsiguientemente disminuya a una cantidad por debajo del valor en libros del activo?	Si
¿La entidad comienza la depreciación del activo cuando está disponible para su uso, i.e. cuando está en la localización y condición necesarias para que sea capaz de operar de la manera como la administración tiene la intención que lo haga?	Si
¿La entidad cesa de depreciar el activo a la primera de: a) la fecha en que el activo se clasifica como tenido para la venta, o se incluye en un grupo para disposición que es clasificado como tenido para la venta, de acuerdo con el IFRS 5; y b) la fecha en que se des reconoce el activo	NA Si
¿Al determinar la vida útil del activo la entidad ha considerado todos los siguientes factores: a) uso que se espera del activo? b) desgaste físico esperado, el cual depende de factores operacionales tales como el número de turnos para los cuales se usa el activo y el programa de reparación y mantenimiento, así como el cuidado y el mantenimiento del activo mientras está ocioso c) obsolescencia técnica o comercial surgida de cambios o mejoramientos en la producción, o de cambios en la demanda del mercado por el producto o por el resultado del servicio del activo d) límites legales o similares al uso del activo, tales como fechas de expiración de los arrendamientos relacionados	Si Si Si No
¿La vida útil del activo se define en términos de la utilidad que la entidad espera del activo?	Si
¿Los terrenos y las edificaciones se contabilizan por separado, aun cuando se adquieran juntos?	Si
¿Si el costo del terreno incluye los costos de desmantelamiento, remoción y restauración del sitio, esa porción del activo terreno es depreciada durante el período de los beneficios ocurridos por incurrir en esos costos?	No

<b>Método de depreciación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿El método de depreciación usado para los activos refleja el patrón según el cual la entidad espera que sean consumidos los beneficios económicos futuros de los activos?	No
¿El método de depreciación que se aplica a la propiedad, planta y equipo se revisa al menos al final de cada año financiero?	Si
¿Si ha habido un cambio importante en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo:	

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Método de depreciación</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
a) ha sido cambiado el método de depreciación para reflejar el patrón modificado; y	NA
b) tal cambio ha sido contabilizado como cambio en un estimado de contabilidad de acuerdo con el IAS 8.	NA

Según el resultado de las preguntas de “**Depreciación**”, “**Cantidad Depreciable y Periodo de Depreciación**” y “**Método de Depreciación**”, observamos que la Institución, cumple parcialmente en su tratamiento contable, con lo estipulado en esta sección de la Norma.

<b>Deterioro</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿La entidad ha aplicado el <i>Deterioro del valor de los activos</i> para determinar si está deteriorado el elemento de propiedad, planta y equipo?	No

<b>Compensación por el deterioro</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Resp.</b>
¿La compensación recibida de terceros por elementos de propiedad, planta y equipo que fueron deteriorados, perdidos o entregados se incluye en utilidad o pérdida cuando la compensación se convierte en por cobrar?	No
¿Los deterioros o las pérdidas de elementos de propiedad, planta y equipo, relacionados con reclamos por o pagos de compensación de terceros y cualquier compra o construcción subsiguiente de activos de reemplazo han sido considerados como eventos económicos independientes y contabilizados por separado tal y como sigue:	
a) los deterioros del elemento de propiedad, planta y equipo fueron reconocidos,	No
b) el desreconocimiento de elementos de propiedad, planta y equipo retirados o dispuestos fue determinado de acuerdo con este Estándar;	No
c) la compensación recibida de terceros por elementos de propiedad, planta y equipo que fueron deteriorados, perdidos o entregados fue incluida al determinar la utilidad o pérdida del período en el cual se convierten en por cobrar; y	No
d) el costo de los elementos de propiedad, planta y equipo restaurados, cobrados o construidos como reemplazos fue determinado de acuerdo con este Estándar	No

Según el resultado de las preguntas de “**Deterioro**” y “**Compensación por el Deterioro**”, observamos que la Institución, no cumple, en su tratamiento contable, con lo estipulado en esta NICSP.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Desreconocimiento	
Pregunta	Resp.
¿La entidad ha desreconocido el valor en libros del activo: a) en la disposición; o b) cuando de su uso o disposición no se esperan beneficios económicos futuros?	No No
¿La entidad ha clasificado las ganancias o pérdidas que surgen del des-reconocimiento del elemento de propiedad, planta y equipo, haciéndolo en utilidad o pérdida del período en el cual se des-reconoce el activo (a menos que el IAS 17 lo requiera de otra manera en la venta y retro-arriendo)?	No
¿La entidad <u>no</u> ha clasificado como ingresos ordinarios las ganancias que surgen del des-reconocimiento del activo?	No
¿Si la entidad, en el curso de sus actividades ordinarias, vende rutinariamente elementos de propiedad, planta y equipo que ha tenido para alquilar a otros, la entidad ha transferido tales activos hacia los inventarios a su valor en libros cuando cesa de alquilar y se vuelven tenidos para la venta?	No
¿La entidad ha reconocido como ingresos ordinarios los productos de la venta de tales activos, haciéndolo de acuerdo con el IAS 18 <i>Ingresos ordinarios</i> ?	No
¿La entidad determina la fecha de la disposición del elemento de propiedad, planta y equipo, haciéndolo mediante la aplicación del criterio contenido en el IAS 18 para el reconocimiento de los ingresos ordinarios a partir de la venta de bienes?	No
¿Si en el valor en libros del elemento de propiedad, planta y equipo la entidad reconoció el costo del reemplazo por parte del elemento, la entidad ha des-reconocido el valor en libros de la parte reemplazada, independiente de si la parte reemplazada fue depreciada por separado?	No
¿Si para la entidad no es practicable determinar el valor en libros de la parte reemplazada, ha usado el costo del reemplazo como un indicador del costo de la parte reemplazada en el momento en que fue adquirido o construido?	No
¿La ganancia o pérdida que surge del des-reconocimiento del elemento de propiedad, planta y equipo ha sido determinado como la diferencia entre los resultados netos de la disposición, si los hay, y el valor en libros del elemento?	No
¿La consideración recibida en la disposición del elemento de propiedad, planta y equipo ha sido reconocida inicialmente a su valor razonable?	No
¿Si se difiere el pago del elemento: a) la consideración recibida se reconoce inicialmente al equivalente del precio en efectivo b) la diferencia entre la cantidad nominal de la consideración y el equivalente del precio en efectivo reconocida como ingresos ordinarios por intereses de acuerdo con el IAS 18 Ingresos ordinarios refleja el rendimiento efectivo en la cuenta por cobrar	No No

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

Según el resultado de las preguntas de “**Desreconocimiento**”, observamos que la Institución, no cumple, en su tratamiento contable, con lo estipulado en esta Norma.

La Institución refleja en sus Estados Financieros algunos activos dentro de la cuenta de Propiedad, Planta y Equipo. Se nos informa que se cuenta con un auxiliar, pero que no todos los activos fijos se encuentran debidamente registrados en éste.

La Oficina de Servicios Generales de la Institución, en conjunto con el Departamento de Contabilidad, debe darse la labor de completar el auxiliar de los activos de Propiedad, Planta y Equipo con el fin de lograr revelar en los Estados Financieros todos los activos fijos propiedad de la Institución.

Por otra parte, la NICSP 17 es muy estricta y clara en cuanto al manejo de los mismos y llegar a cumplir con sus enunciados es difícil si ni siquiera se cuenta con un listado de propiedades, mobiliario y equipos debidamente actualizados a la fecha.

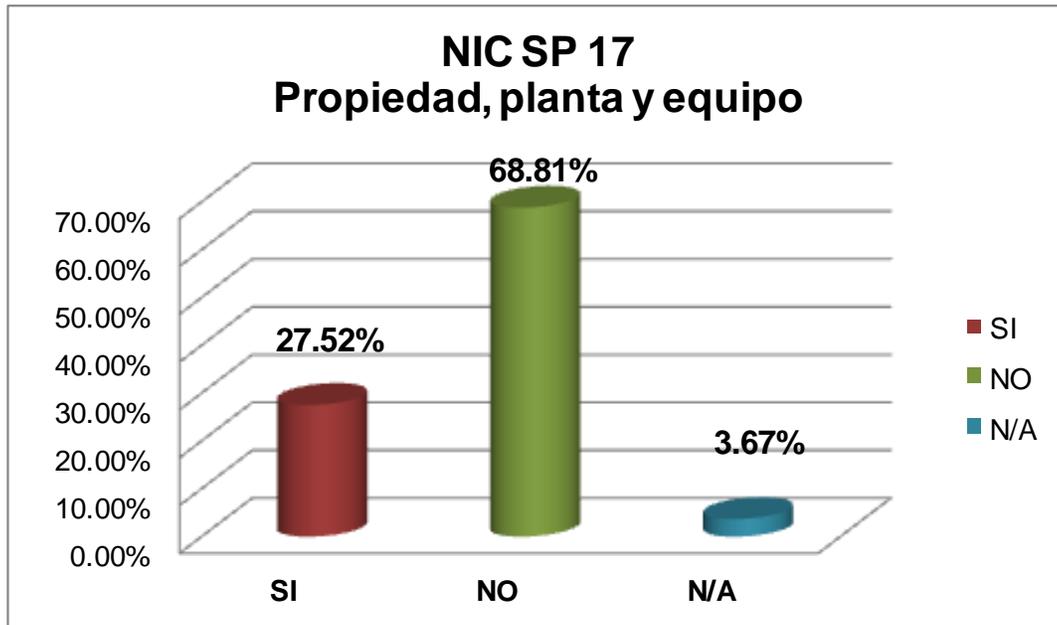
Es de suma importancia decir que los activos fijos de la Institución requieren de una valoración técnica por parte de un perito y que su valor debe ser reflejado a un costo de mercado. El concepto de valoración de mercado aplica a todos los activos de la Institución, de acuerdo a la NICSP 17, de ahí la necesidad de realizar revaluaciones frecuentes para mantener actualizado las diferentes líneas de activos propiedad de la Institución.

Se suma además la situación apremiante de ejercer un control físico sobre todos los activos que mantiene la Institución, con el fin de mejorar los servicios brindados y evitar pérdidas totales o parciales de los bienes.

En resumen, este es uno de los puntos de mayor impacto financiero en la Institución, debido a la alta inversión que se realiza en ellos, por lo que debe haber un eficiente control para evitar la pérdida de los mismos.

En definitiva, se concluye que la Institución no aplica la NIC SP 17 en su manejo contable, a pesar de que posee activos clasificados como “propiedad, planta y equipo”.

Seguidamente se muestra gráfica y porcentualmente el impacto que tiene esta NICSP, en la Institución:



### 19.9 NIC SP 19 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”

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

Un pasivo contingente es:

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia —o en su caso por la no ocurrencia— de uno o más sucesos futuros inciertos, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o bien
- (b) una obligación presente surgida a raíz sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
  - (i) no es probable que una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea exigida estableciendo una obligación; o bien,
  - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un hecho que genera una obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago de tipo legal o implícita, de forma tal que a la entidad no le queda otra alternativa realista de satisfacer el importe correspondiente.

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

El objetivo de la presente Norma es establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse sobre ellas. La Norma requiere asimismo que, en las notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.

Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), debería aplicar esta Norma al contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, con excepción de:

- (a) aquellas provisiones y pasivos contingentes que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados;
- (b) aquéllos que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;
- (c) aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellos en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones de este párrafo;
- (d) aquellos que aparecen en las entidades de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados;
- (e) aquellos que sean tratados por otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público;
- (f) aquellos que surjan en relación con el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias; y
- (g) aquellos que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración según lo estipulado en esta Norma.

### **19.9.1 Preguntas Ajustadas (Generales)**

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas por los funcionarios

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

consultados, en la comisión de pasivo durante el desarrollo de las políticas contables específicas.

Pregunta	Resp.
¿Al final del período de presentación del reporte la entidad tiene cualesquiera obligaciones presentes (legales o constructivas) de oportunidad o cantidad incierta que se espere resulten en la salida de recursos que conlleven beneficios económicos?	No
La entidad tiene cualesquiera obligaciones posibles que surjan de eventos pasados y que solamente serán confirmadas por la ocurrencia de eventos futuros inciertos que no están completamente dentro del control de la entidad.	No
¿La entidad tiene cualesquiera obligaciones presentes que surjan de eventos pasados que no hayan sido reconocidas como provisión dado que no es probable que la salida de recursos que conllevan beneficios económicos se requerirá para liquidar la obligación, o la cantidad de la obligación no puede ser medida con suficiente confiabilidad? (¿La entidad tiene cualesquiera pasivos contingentes?)	Si
¿La entidad tiene cualesquiera activos posibles que surjan de eventos pasados y cuya existencia será confirmada solamente por la ocurrencia o no-ocurrencia de uno o más eventos futuros inciertos que no están completamente dentro del control de la entidad? (¿La entidad tiene cualesquiera activos contingentes?)	No
¿La entidad hace parte de cualquier contrato donde los costos inevitables de satisfacer las obligaciones según el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir según él, por ejemplo, el arrendamiento de largo plazo de edificaciones que la entidad ya no está usando? (¿La entidad hace parte de cualesquiera contratos onerosos?)	No
¿La entidad ha planeado o ha iniciado la reestructuración del negocio, i.e. un programa que sea planeado y controlado por la administración y que materialmente cambie el alcance de los negocios emprendidos por la entidad; o la manera como se dirigen los negocios?	No
¿La entidad tenía un interés en, o tenía la obligación de hacer contribuciones adicionales potenciales a, un fondo o un fideicomiso en orden a separar los activos para financiar algunos o todos los costos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación ambiental?	No

Al ser la mayor parte de las respuestas anteriores negativas, no se evaluaron las preguntas detalladas de cumplimiento (medición y reconocimiento), ya que se concluye que la Institución no aplica la NICSP 19 en su manejo contable.

Para la Institución es de suma importancia estimar las provisiones para fortalecer las gestiones de cobro y determinar importantes pasivos en que incurre la institución.

En la actualidad no se calcula una provisión para inventario obsoleto o deteriorado.

En cuanto a los pasivos y activos contingentes, tampoco existen políticas sobre de control y seguimiento de dichas partidas. En el caso de litigios en contra o a favor y que generen alguna ganancia o pérdida para la Institución, no se ha revelado en notas a los estados financieros las características de estas partidas ni la posible cuantía de las mismas.

#### **19.10 NICSP 21 “Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo”**

Los activos generadores de efectivo son aquéllos que se mantienen para obtener un rendimiento comercial. Los activos no generadores de efectivo son aquellos activos distintos a los activos generadores de efectivo.

El deterioro del valor es una pérdida en los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se lleva a cabo a través de la depreciación.

El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas por deterioro. En la Norma también se especifica cuándo una entidad debería proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro y prescribe la información a revelar.

Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:

- (a) Inventarios (véase la NICSP 12, “Inventarios”);
- (b) Activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, “Contratos de Construcción”);
- (c) Activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 15, “Instrumentos Financieros: Presentación e Información a revelar;”
- (d) Propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, “Propiedades de Inversión”);
- (e) Propiedades, planta y equipo no generadores de efectivo que se miden por su importe revaluado (véase la NICSP 17, “Propiedades, planta y equipo”); y

- (f) Cualquier otro activo respecto al cual se hayan establecido requerimientos contables sobre el deterioro de su valor en otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.

### 19.10.1 Preguntas Ajustadas (Generales)

Las preguntas generales (ajustadas) que se evaluaron de esta NICSP, fueron las siguientes, además se presentan las respuestas dadas por los funcionarios consultados:

Pregunta	Resp.
¿La entidad reconoce activos tales como propiedad, planta y equipo y propiedades para inversión que se midan sobre la base del costo, o activos intangibles?	<b>No</b>
¿La entidad tiene diferentes divisiones, unidades de negocio, sucursales o puntos de venta que generen flujos de efectivo independientemente de los otros negocios de la entidad?	<b>No</b>
¿La entidad tiene inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos?	<b>No</b>
¿La entidad reconoce activos para los cuales haya un indicador de que los activos puedan estar deteriorados?	<b>No</b>
¿La entidad ha reconocido en sus estados financieros la plusvalía adquirida en una combinación de negocios?	<b>N/A</b>
¿La entidad tiene cualesquiera activos corporativos que existan para el beneficio de diferentes divisiones o unidades de negocio dentro de la entidad más grande, pero que no generan flujos de efectivo independientemente de las otras divisiones/unidades de negocio, por ejemplo, la edificación de la sede central o del centro de investigación?	<b>No</b>
¿En el período anterior la entidad reconoció pérdida por deterioro?	<b>No</b>
¿La entidad ha reconocido cualesquiera activos intangibles con vida útil indefinida o cualesquiera activos intangibles que todavía no estén disponibles para su uso?	<b>No</b>

Al ser todas las respuestas de las anteriores preguntas negativas, no se evaluaron las preguntas específicas de cumplimiento y se concluye que la Institución no aplica la NIC SP 21 en su manejo contable, a pesar de que posee activos que podrían verse afectados por alguna clase de deterioro en su valor.

### 19.11 Control Interno

El entorno económico, político y social genera cambios en los sistemas de control interno de las instituciones públicas del país, ya que los riesgos varían, las necesidades son otras, las culturas se transforman y los avances tecnológicos son vertiginosos, su

implementación y evaluación no pueden ser responsabilidad aislada de la administración, el contador o la auditoría.

Debido a la directrices emitidas por la Administración Tributaria y el Colegio de Contadores Públicos, ambas instituciones de Costa Rica, obligan a la revisión de la estructura organizacional y por ende los procedimientos de control interno, con el fin de observar si tendrán que romper los paradigmas del control tradicional rescatando lo funcional y enfocándolo hacia un control moderno de gestión cuya responsabilidad es de todos y por ende debe agregar valor especialmente en la nueva cultura del control, que es el sinónimo de autocontrol que deben de ir en función de esta nueva normativa contable.

La Institución no cuenta con un cuidadoso estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad, a efecto de formular recomendaciones conducentes a su fortalecimiento y mejora, para establecer las áreas que requieren un examen más detallado y para determinar el alcance y profundidad de las pruebas que serán necesarias aplicar, mediante los procedimientos de auditoría.

Debido a lo anterior, la práctica actual de la administración ha dado creciente importancia a la revisión del sistema de control interno como un medio para medir el alcance y naturaleza del trabajo ejecutado a través de su estructura organizacional

No es posible que la administración verifique todas ni siquiera la mayoría de las transacciones comprendidas en un período más o menos largo de operaciones de la entidad, con el objeto de que podamos realizar evaluaciones en la forma más efectiva y profunda posible y dentro del límite de tiempo razonable, de acuerdo al planeamiento general de una unidad de auditoría interna; por lo tanto, debe determinarse si el control interno de la entidad a examinar es tal que asegure la integridad del sistema contable y la eficiencia y efectividad de las operaciones. Las decisiones basadas en un análisis del control interno determinarán las áreas que requieren ser examinadas y la extensión de las pruebas a aplicarse.

Nuestro trabajo consideró una evaluación a la organización y sistemas en sus aspectos formales y reales; el plan de organización en cuanto a su efectividad y solidez; se examinó cada medida y método utilizado por la entidad para lograr el control interno. Esta revisión abarcó las funciones del personal clave y los informes vinculados con las áreas específicas, para establecer si las responsabilidades de la entidad están claramente definidas, razonablemente orientadas y si la forma y contenido de los reportes es adecuado para los efectos del control.

El conocimiento de la efectividad del sistema de control interno es de gran importancia, pues permite identificar el alcance de las pruebas y los procedimientos de auditoría que deben aplicarse en el curso del examen.

Finalmente, nuestro equipo de trabajo relacionado al Diagnóstico para la Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC SP), analizó los alcances de la adopción de esta normativa en función del sistema de control interno de la Institución y para los efectos concluyó, que el impacto de esta adopción implicaría cambios significativos en la estructura del manejo contable, lo anterior fundamentado, en que el cambio se enfoca a:

- Nuevos reportes financieros que los sistemas de información financiera actuales no están en la capacidad de generar.
- Nuevas actividades de carácter contable que serán implementadas y controladas por la jefatura de contabilidad.

### **19.12 Sistemas de Información Contable**

Para todos es conocido que el mundo en que vivimos hoy en día exige de quienes dirigen la organizaciones públicas o privadas, tengan los conocimientos, así como el uso de tecnología, pero sobre todo el manejo eficiente de información que le permiten una correcta toma decisiones, para asegurar la permanencia de las empresas a largo plazo.

La contabilidad es uno de los principales sistemas de información que reflejan el fruto de la toma de decisiones de los administradores, así como un excelente banco de datos para producir el futuro de las empresas.

La información es una herramienta de competencia que marca la diferencia a la hora de realizar acciones que impactarán en la salud financiera de la organización.

En este apartado perseguimos explicar la importancia de contar con un sistema de información contable que esté a la altura de la implementación de las NICSP, además que cuente con un mejoramiento de los niveles de eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos de la Institución.

De nuestro estudio se evidenció que la Institución cuenta con trece sistemas de información, que se ejecutan en ambiente AS-400, es importante hacer ver que la mayor parte de estos sistemas o módulos, no se encuentran integrados entre sí, por lo anterior, es conveniente que la administración superior de la UNED se enfoque en la implementación de un sistema que esté totalmente integrado, de forma tal que logre evitar la posible duplicidad procesos y facilite la presentación de información contable.

Es importante destacar, que la Institución se encuentra en el proceso de migración de los saldos a una nueva base de datos, la cual está fundamentada en la nueva estructura contable según las exigencias de la Dirección Nacional de Contabilidad. Esto es uno de los elementos fundamentales que deben de ser considerados en el proceso de implementación de las normas.

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

Como parte del proceso de migración todas aquellas partidas de activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto, de la que se desconozca su naturaleza debe ser depurada contra la cuenta de aplicación por primera vez de las NICSP, tal y como lo requiere la Dirección General de Contabilidad Nacional.

Seguidamente se presenta un cuadro que resume el análisis que hemos elaborado para proceso contable de la Institución:

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
1	Presentación de Estados Financieros.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exige la aplicación del criterio de "Devengo".</li> <li>Elimina los comparativos para el primer año de adopción de las NICSP.</li> <li>Estandariza los procedimientos contables.</li> <li>Estandariza los procesos en el sistema contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cambios en las estructuras relacionadas con la formulación de los estados financieros.</li> <li>Aumento en las operaciones contables.</li> <li>Cambios en configuraciones del sistema.</li> <li>Parametrización de todas las transacciones presupuestarias y patrimoniales.</li> <li>Integración de todos los subsistemas contables.</li> </ul>
2	Estado de Flujos de Efectivo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Necesidad de identificar las transacciones que afectan las cuentas de efectivo y equivalente de efectivo (entradas y salidas) en relación con las demás transacciones que no son de efectivo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cambios en los procesos y procedimientos, y adaptación al sistema para asegurar la distinción de las operaciones que sean de efectivo. Generación de manera automática del Estado de Flujo de Efectivo por el método directo.</li> </ul>
3	Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Elaborar Políticas Contables.</li> <li>Establecer una Unidad de Normas y Procedimientos que dé continuidad al</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Las Políticas Contables deben ser aplicadas a los procesos y procedimientos que se llevarán a cabo en los 13 sistemas o módulos que</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
		mantenimiento de la normativa contable.	operan en el ambiente AS-400.
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se requiere presupuestar los efectos, ganancias y/o pérdidas por fluctuación cambiaria en operaciones en moneda extranjera, diferenciando cada moneda.</li> <li>Se debe tener procesos contables que soporten el registro de estas variaciones.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Debe existir una configuración en el sistema, de los distintos escenarios para el cálculo y registro de la variación cambiaria por moneda.</li> </ul>
5	Costos por préstamos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Esta norma establece como regla general los costos por préstamos como gastos, no obstante, el pronunciamiento contempla como tratamiento alternativo permitido la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición de activos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dependiendo de la política contable a definir, así deberá ser el registro de estos costos en el sistema contable.</li> </ul>
6	Estados Financieros Consolidados y Separados.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Determinar las entidades con las que la institución deberá de consolidar su información financiera.</li> <li>Establecer formatos de presentación de la información consolidada.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>NO APLICA</li> </ul>
7	Inversiones en asociadas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Realizar el estudio adecuado con el fin de determinar la existencia de inversiones de este tipo en el Sector Público Costarricense.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>NO APLICA</li> </ul>
8	Participaciones en Negocios Conjuntos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe realizar un estudio con el fin de determinar la existencia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>NO APLICA</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
		de participaciones de este tipo en el Sector Público Costarricense.	
9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe aplicar el criterio de "Devengo".</li> <li>• Se deben modificar los procedimientos de registro.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se deben realizar cambios en los procesos y procedimientos; y adaptación al sistema para asegurar el registro contable de estos ingresos. Es importante que se cumpla con el principio del devengo.</li> <li>• Se debe adaptar el módulo de ingresos y de cuentas por cobrar en el sistema contable, que esté acorde con los criterios de reconocimiento y medición de los ingresos.</li> </ul>
10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplica.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplica.</li> </ul>
11	Contratos de Construcción.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplica para la institución.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplica</li> </ul>
12	Inventarios.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe realizar un levantamiento de todos los inventarios de la Institución.</li> <li>• Se deben implementar los procedimientos necesarios y relacionados a esta Norma, como por ejemplo: el registro del gasto cuando se dé el consumo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe modificar el Módulo de Inventarios en el Sistema Contable que cumpla con todos los requerimientos exigidos por esta Norma. Calculo de costos en la producción e impresión de libros de texto.</li> </ul>
13	Arrendamientos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe realizar un levantamiento de todos los activos pertenecientes a la Institución y que se encuentran en</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En caso de contar en el futuro con arrendamientos financieros, se deben realizar cambios en los</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
		arrendamiento de acuerdo a la clasificación contable propuesta por esta Norma. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se deben implementar los procedimientos necesarios y relacionados a esta Norma.</li> </ul>	procesos y procedimientos; y adaptación del sistema contable para asegurar el registro contable de estos arrendamientos.
14	Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa en los Estados Financieros.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar si existen hechos de este tipo y analizarlos para definir si implican o no ajustes.</li> <li>• Revelar los hechos de acuerdo a los procedimientos elaborados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se deben registrar en Notas a los Estados Financieros, los citados hechos.</li> </ul>
15	Instrumentos Financieros: Presentación de Información a revelar.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe realizar un levantamiento de un inventario de los activos y pasivos financieros de la Institución.</li> <li>• Se deben actualizar los procedimientos de registro contable para los activos y pasivos financieros.</li> <li>• Se debe implementar el criterio de “Devengo” en el cálculo de intereses, primas y descuentos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Debe existir una integración de los sistemas auxiliares relacionados a los activos y pasivos financieros de la Institución.</li> <li>• Se debe implementar un módulo de cuentas por cobrar y cuentas por pagar que cumplan con todos los requerimientos exigidos por esta Norma.</li> <li>• Se debe parametrizar el costo amortizado de los documentos por cobrar, a los estudiantes y funcionarios generados por las becas, de acuerdo a la NICSP 28, 29 y 30. Y según los reglamentos de la Institución.</li> </ul>
16	Propiedades de Inversión.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe de estudiar los posibles terrenos/edificios que cumplan con los criterios para ser considerados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe ajustar el módulo de activos fijos (Propiedad, planta y equipo) para que cumplan con todos los</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
		<p>Propiedades de Inversión.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe realizar un inventario de todas las propiedades de inversión que mantenga la Institución.</li> <li>• Se deben implementar procedimientos de registro contable vinculados a esta clase de activos.</li> </ul>	<p>requerimientos exigidos por esta Norma.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La UNED cuenta con terrenos que ganan plusvalía, los cuales, por sus cualidades, pueden ser reconocidos como Propiedades de Inversión.</li> </ul>
17	Propiedad, Planta y Equipo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe realizar un inventario de todos los activos fijos que mantenga la Institución.</li> <li>• Se deben actualizar y/o implementar procedimientos de registro contable vinculados a esta clase de activos.</li> <li>• Se debe definir el tratamiento contable de los bienes históricos, culturales y los recursos naturales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe parametrizar u ajustar el módulo de activos fijos (Propiedad, planta y equipo) que cumplan con todos los requerimientos exigidos por esta Norma. Tales como depreciación por patrón de consumo, deterioro de valor, y valores residuales.</li> </ul>
18	Información Financiera por Segmentos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe realizar un análisis con el fin de identificar los segmentos de la Institución y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se deben implementar cambios en los procesos y procedimientos; y adaptación del sistema contable para asegurar la generación de Información Financiera por Segmentos, según lo determine la Institución. Por ejemplo, por zona geográfica y actividad.</li> </ul>
19	Provisiones, pasivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se debe determinar las fuentes de información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se deben parametrizar los auxiliares existentes</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
	contingentes y activos contingentes.	relacionadas a provisiones, pasivos y activos contingentes. <ul style="list-style-type: none"> <li>Se deben identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, pasivos y activos contingentes.</li> </ul>	en la Institución a fin de registrar reconocer, todas las provisiones, los pasivos que cumplen con el principio del devengo y el reconocimiento de activos y pasivos contingentes, que facilite la elaboración de las notas explicativas en los Estados Financieros.
20	Información a revelar sobre partes relacionadas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe realizar un estudio con el fin de determinar la existencia de inversiones de este tipo en el Sector Público Costarricense.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe realizar el registro cuando corresponda.</li> </ul>
21	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe establecer los procedimientos a aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas en el periodo; de lo contrario, proceder a su activación y revaluación en conjunto con su respectiva clase.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se deben implementar los procesos y procedimientos necesarios y exigidos por esta Norma en el Módulo de Activos Fijos.</li> </ul>
22	Revelación de información financiera sobre el Sector Gobierno General (SGG), Sector Público no Financiero y Sector Público Financiero no Bancario.	<ul style="list-style-type: none"> <li>No aplica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>No aplica.</li> </ul>
23	Ingresos de transacciones sin contraprestación.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe aplicar el criterio de "Devengo".</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se deben realizar cambios en los procesos y procedimientos; y adaptación al sistema</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

#	NICSP	Procedimientos	Requerimientos Sistema
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Se deben modificar los procedimientos de registro.</li> <li>Se debe dar reconocimiento de los legados, regalos y donaciones en efectivo y en especie como ingresos, exceptuando cuando se trata de servicios.</li> </ul>	<p>para asegurar el registro contable de estos ingresos.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe implementar/adaptar un módulo de cuentas por cobrar en el sistema contable.</li> </ul>
24	Presentación de información del presupuesto en los Estados Financieros.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se debe implementar un nuevo estado financiero "Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados".</li> <li>Se debe definir la base de registro para el presupuesto (devengo o efectivo).</li> <li>La base contable de registro para la contabilidad de la Institución debe ser por "Devengo".</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se deben realizar cambios en los procesos y procedimientos; y adaptación al sistema para asegurar el registro del presupuesto.</li> <li>En caso de que se siga aplicando la base del efectivo en el presupuesto, se debe solicitar una modificación al sistema contable, que permita obtener un cuadro comparativo entre los resultados del presupuesto y los resultados contables.</li> </ul>

**19.13 Plan de acción para Implementación de NICSP**

La Universidad Estatal a Distancia, cuenta con un plan de acción diseñado por la Dirección General de Contabilidad Nacional, dicho instrumento fue elaborado con el propósito de llevar un control sobre el proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), el fin último de este instrumento es responder a los requerimientos de información de la Dirección General de Contabilidad Nacional y de la Contraloría General de la República.

Como parte de nuestro trabajo, este plan fue sometido a un análisis para determinar si las acciones planteadas en ellos están correctamente orientadas a una exitosa implementación de la normativa contable antes mencionada.

Se concluye lo siguiente respecto a este plan de acción:

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

- Las acciones planteadas son adecuadas para la implementación de las NICSP, sin embargo no observamos un plan de acción para el cumplimiento de brechas y transitorios, tal y como lo requiere la DGCN.
- Se deben agregar nuevas acciones y planes de contingencia que estén en función del cumplimiento de brechas y transitorios de las NICSP.

### Análisis Detallado sobre Resultados Diagnóstico

El proceso de Conversión de Estados Financieros elaborados bajo los Principios Contables Aceptados para el Sector Público Costarricense (PCASP) a las Normas Internaciones de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en la **Universidad Estatal a Distancia** va a generar incidencias cuantitativas en los saldos contables reconocidos en los Estados Financieros, así como incidencias cualitativas que responden más que nada a la generación de nuevos formatos de presentación y revelación de riesgos. A continuación, se presenta un análisis de la aplicabilidad de cada NICSP en la UNED.

#### 2.1 NICSP 1: Presentación de Estados Financieros

Alcance	Objetivo
La presente Norma deberá aplicarse a todos los estados financieros con propósito general, que se preparen y presenten sobre la base contable de acumulación (o devengo) conforme a las NICSP.	El objetivo de la presente Norma es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 1**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
----------------	---

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Exige aplicación criterio devengo.</li><li>✓ Elimina los comparativos para el primer año de adopción.</li><li>✓ Estandarización de procedimientos contables.</li><li>✓ Estandarización de procesos en el sistema.</li><li>✓ Institucionalizar la contabilidad de costos en las sedes que desarrollen actividades agroindustriales como lo son las sedes de Atenas, Cañas y el Pacífico.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Cambios en Estructuras Organizativas.</li><li>✓ Aumento de Operaciones.</li><li>✓ Cambios en Configuraciones.</li><li>✓ Consolidación.</li><li>✓ Parametrización de todas las transacciones presupuestarias y patrimoniales.</li><li>✓ Integración de todos los subsistemas.</li><li>✓ Implementación de sistema de contabilidad de costos, que contempla el sistema desarrollado para la entidad.</li></ul>
---	--

- **Situación de la UNED al inicio del proceso de convergencia**

Durante el desarrollo de nuestro diagnóstico se logró determinar que la Universidad Estatal a Distancia (UNED), al momento de iniciar el proceso de convergencia a las NICSP, del juego completo de Estados Financieros prepara los siguientes: Balance General, Estado de Resultados, dejando por fuera el Estado de Flujo de Efectivo, el Estado de Cambios en el Patrimonio y las Notas que incluyan un resumen de las políticas contables y cualquier otra nota explicativa necesaria. Por otra parte, se observó que la Institución no realiza la contabilidad de costos según los criterios de las NICSP, para llevar el control de la producción de todas las actividades industriales que ejecuta en el Editorial.

- **Situación propuesta**

La NICSP 1, en el párrafo No. 21, establece:

*“Un juego completo de estados financieros comprende:*

*(a) un estado de situación financiera;*

*(b) un estado de rendimiento financiero;*

*(c) un estado de cambios en los activos netos/patrimonio;*

(d) un estado de flujos de efectivo;

(e) cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros; y

(f) notas, en las que se incluye un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.”

La UNED debe presentar el juego completo de Estados Financieros de acuerdo a la NICSP 1 y al documento denominado “Estados Financieros (EEFF), Normas Generales y Políticas Contables”, facilitado por la Dirección General de Contabilidad Nacional. En este documento se encuentran los formatos y todas las directrices que deben de cumplir las instituciones del sector público costarricense para la presentación de sus Estados Financieros (en adelante EEFF).



**Dirección General de Contabilidad Nacional**

**PLAN GENERAL DE  
CONTABILIDAD NACIONAL  
para el  
Sector Público Costarricense  
No Empresarial y No Financiero**

**– ANEXO I –  
(Modelo de Estados Financieros)**

*Incluye: ESF, ERF, ECP, EFE, EDP, ESEB y EIFS*

Abril de 2013

En el punto No. 6.2, de este documento, se cita textualmente:

*“6.2. Norma General*

*Componentes: Estados Principales de los Estados Financieros (EEFF):*

- a) Estado de Situación Financiera o Balance General (ESF),*
- b) Estado de Rendimiento Financiero (ERF),*
- c) Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (EPN),*
- d) Estado de Flujos de Efectivo (EFE),*
- e) Estado de Ejecución Presupuestaria, (EEP)*
- f) Nota a los Estados Financieros (Notas) y,*
- g) Estados Financieros Consolidados”*

También la Contabilidad Nacional estipula que todas las entidades, aparte del juego completo de EEFF, debe presentar una serie de estados complementarios, según el punto No. 6.3, del documento citado, esta información es:

*“6.3. Norma General*

*Componentes: Estados Complementarios de los Estados Financieros:*

- a) Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario I y II.*
- b) Estado de Situación del Tesoro.*
- c) Estado de la Deuda Pública.*
- d) Estado de Información Financiera por Segmentos*
- e) Estado de Situación y Evolución de Activo Fijo.”*

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

Además, la NICSP 1, en su párrafo No. 63, indica los requisitos mínimos que debe tener cada uno de los EEFF emitidos por la Institución:

*“Cada uno de los componentes de los estados financieros deberá quedar claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:*

*(a) el nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha precedente a la que se informa;*

*(b) si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;*

*(c) la fecha de presentación o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión de los estados financieros;*

*(d) la moneda de presentación, tal y como se define en la NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera; y*

*(e) El grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.”*

El sistema informático de la UNED debe estar en la capacidad de generar de forma automatizada todos los EEFF requeridos por la Dirección General de Contabilidad Nacional. Estos EEFF deben ser preparados cumpliendo con los aspectos requeridos por la Norma, tales como los siguientes:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP No. 1</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo de los estados financieros	1
Alcance de cumplimiento	2 al 6
Componentes de los EEFF	21 al 26
Consideraciones generales	27 al 58

Se debe considerar la implementación de la contabilidad de costos para las actividades agroindustriales y demás áreas que lo requieran. A su vez, se debe de realizar un análisis que permita determinar si es necesario la contratación de personal con un mayor conocimiento de este tipo de contabilidad o bien si el personal actual puede cumplir estas labores de forma adecuada.

## 2.2 NICSP 2: Estado de Flujos de Efectivo

Alcance	Objetivo
Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) debe confeccionar un estado de flujos de efectivo, de acuerdo con los requisitos de esta Norma, y debe presentarlo como parte integrante de sus estados financieros para cada periodo en que se presenten.	El estado de flujos de efectivo identifica (a) las fuentes de entrada de efectivo, (b) las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el periodo sobre el que se informa, y (c) el saldo de efectivo a la fecha de presentación. La información sobre los flujos de efectivo de las entidades del sector público es útil porque sirve a los usuarios de los estados financieros, tanto a efectos de rendición de cuentas como de toma de decisiones. La información sobre flujos de efectivo permite a los usuarios determinar la forma en que una entidad del sector público ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades y la manera en que dicho efectivo ha sido usado. El objetivo de esta Norma es exigir a las entidades que suministren información sobre las variaciones históricas del efectivo y equivalentes al efectivo que posee, mediante la presentación de un estado de flujos de efectivo, clasificados según procedan de actividades de operación, de inversión y de financiación.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 2**

<b>Procedimientos</b>	<b>Requerimientos Sistema Informático Contable</b>
✓ Necesidad de identificar las transacciones que afectan las cuentas de efectivo y equivalente de efectivo (entradas y salidas) en relación con las demás transacciones que no son de efectivo.	✓ Cambios en procesos y procedimientos y adaptación al sistema para asegurar la distinción de las operaciones que sean de efectivo.

- **Situación actual**

Durante la ejecución de nuestro trabajo, se determinó que la UNED no prepara el estado de Flujo de Efectivo bajo el método directo, tal y como lo requiere la DGCN.

Seguidamente se presenta el modelo requerido.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD ó GRUPO ECONÓMICO</b>			
<b>ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO</b>			
<b>- Del 1º de Enero de X al 31 de Diciembre de X -</b>			
			- En Colones -
	Nota Nº	Ejercicio X	Ejercicio X-1
<b>FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>			
<b>Cobros</b>			
Cobros por impuestos		....	....
Cobros por contribuciones sociales		....	....
Cobros por multas, sanciones, remates y confiscaciones de origen no tributario		....	....
Cobros por ventas de inventarios, servicios y derechos administrativos		....	....
Cobros por ingresos de la propiedad		....	....
Cobros por transferencias		....	....
Cobros por concesiones		....	....
Otros cobros por actividades de operación		....	....
<b>Pagos</b>		(....)	(....)
Pagos por beneficios al personal		(....)	(....)
Pagos por servicios y adquisiciones de inventarios (incluye anticipos)		(....)	(....)
Pagos por prestaciones de la seguridad social		(....)	(....)
Pagos por otras transferencias		(....)	(....)
Otros pagos por actividades de operación		(....)	(....)
<b>Flujos netos de efectivo por actividades de operación</b>		<b>.... (....)</b>	<b>.... (....)</b>
<b>FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>			
<b>Cobros</b>			
Cobros por ventas de bienes distintos de inventarios		....	....
Cobros por ventas y reembolso de inversiones patrimoniales		....	....
Cobros por ventas y reembolso de inversiones en otros instrumentos financieros		....	....
Cobros por reembolsos de préstamos		....	....
Otros cobros por actividades de inversión		....	....
<b>Pagos</b>		(....)	(....)
Pagos por adquisición de bienes distintos de inventarios		(....)	(....)
Pagos por adquisición de inversiones patrimoniales		(....)	(....)
Pagos por adquisición de inversiones en otros instrumentos financieros		(....)	(....)
Pagos por préstamos otorgados		(....)	(....)
Otros pagos por actividades de inversión		(....)	(....)
<b>Flujos netos de efectivo por actividades de inversión</b>		<b>.... (....)</b>	<b>.... (....)</b>
<b>FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN</b>			
<b>Cobros</b>			
Cobros por incrementos de capital y transferencias de capital		....	....
Cobros por endeudamiento público		....	....
Otros cobros por actividades de financiación		....	....
<b>Pagos</b>		(....)	(....)
Pagos por disminuciones del patrimonio que no afectan resultados		(....)	(....)
Pagos por amortizaciones de endeudamiento público		(....)	(....)
Otros pagos por actividades de financiación		(....)	(....)
<b>Flujos netos de efectivo por actividades de financiación</b>		<b>.... (....)</b>	<b>.... (....)</b>
<b>Incremento/Disminución neta de efectivo y equivalentes de efectivo por flujos de actividades</b>		<b>.... (....)</b>	<b>.... (....)</b>
<b>Incremento/Disminución neta de efectivo y equivalentes de efectivo por diferencias de cambio no realizadas</b>		<b>.... (....)</b>	<b>.... (....)</b>
<b>Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del ejercicio</b>		<b>....</b>	<b>....</b>
<b>Efectivo y equivalentes de efectivo al final del ejercicio</b>		<b>....</b>	<b>....</b>
<b>Elaborado por:</b>	<b>Revisado por:</b>	<b>Aprobado por:</b>	

- **Situación propuesta**

La NICSP 2, en su párrafo No. 5, indica lo siguiente:

*“La información sobre los flujos de efectivo de una entidad es útil para ayudar a los usuarios a predecir (a) las necesidades futuras de efectivo de la entidad, (b) la capacidad de ésta para generar flujos de efectivo en el futuro, y (c) su capacidad para financiar los cambios que se produzcan en el alcance y naturaleza de sus actividades. El estado de flujos de efectivo también proporciona los medios a través de los que la entidad puede sustentar su rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo durante el periodo sobre el que se informa.”*

Asimismo, esta NICSP define toda la información a presentar referente a los flujos de efectivo provenientes de actividades operativas, de inversión y de financiamiento, los cuales se deben de calcular para la correcta elaboración de este estado financiero, razón por la cual es importante que los encargados de preparar y presentar los EEFF de la UNED tengan claro cómo se lleva a cabo este proceso de elaboración.

Con el fin de cumplir con las disposiciones establecidas por la Contabilidad Nacional, en materia contable y con el fin de contar con herramientas contables que nos permitan valorar las representaciones reconocidas en los estados financieros y así poder tomar decisiones de alta calidad, se recomienda incluir entre los reportes que genera el sistema de información contable con que opera la UNED el estado financiero relacionado al Flujo de Efectivo y que cumpla con los siguientes requerimientos esbozados en la NICSP 2:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 2</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo del flujo de efectivo	1
Alcance de cumplimiento	2 al 4
Presentación del estado de flujo de efectivo	18 al 26
Información sobre los flujos de efectivo	27 al 35
Componentes de los equivalentes de efectivo	56 al 58
Información a revelar	59 al 62

La UNED debe presentar el estado de Flujo de Efectivo de acuerdo a la NICSP 2 y al documento denominado “Estados Financieros (EEFF), Normas Generales y Políticas Contables”, facilitado por la Dirección General de Contabilidad Nacional. En este documento se encuentra el formato y todas las directrices que deben de cumplir las instituciones del sector público costarricense para la presentación de su Estado de Flujos de Efectivo.

**2.3 NICSP 3: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores**

Alcance	Objetivo
<p>Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de periodos anteriores.</p>	<p>El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el (a) tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, (b) cambios en las estimaciones contables y (c) la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.</p>

• **Procedimientos establecidos por la NICSP 3**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Elaborar políticas contables.</li> <li>✓ Establecer una Unidad de Normas y Procedimientos que dé continuidad al mantenimiento de la normativa contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Políticas contables aplicadas a los procesos y procedimientos.</li> </ul>

- **Situación actual**

Durante el desarrollo de nuestro diagnóstico, se determinó que la Institución no cuenta con Políticas Contables Específicas basadas en las NICSP. Es así como durante las diferentes visitas realizadas y a las capacitaciones ofrecidas el Centro Universitario de San José, ubicado en Barrio Dent, se enfatizó en el desarrollo de políticas contables que cumplan con los alcances establecidos con las NICSP adoptadas por la Contabilidad Nacional.

Es imprescindible que la comisión de implementación de las NICSP, supervise y delegue el desarrollo de cada uno de los entregables determinados por la DGCN, como los son:

1. Desarrollo de Política Contables bajo los postulados de las NICSP.
2. Desarrollo de Manuales de Procedimientos Contables
3. Guías de Implementación
4. Proceso de Conversión a NICSP

### **Situación propuesta**

Esta norma, en su párrafo No. 7, define lo siguiente:

*“Políticas contables: son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.”*

Con el propósito de cumplir con lo establecido por la Contabilidad Nacional y además con el fin de contar con políticas contables acordes con las necesidades de la UNED en cuanto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos representados en el conjunto completo de los estados financieros, se recomienda la constante revisión de las Políticas Contables basadas en NICSP y su actualización de acuerdo a futuras directrices emitidas por la Contabilidad Nacional. Estas revisiones deberán de realizarse bajo los siguientes lineamientos establecidos por esta Norma:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 3</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo de las políticas contables	1 al 2
Alcance de las políticas contables	3 al 6
Selección y aplicación de políticas contables	9 al 15
Aplicación de los cambios en política contables	24 al 32
Información a revelar	33 al 36
Cambio en estimaciones contables	37 al 45
Errores contables	46 al 54

#### **2.4 NICSP 4: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma:</p> <p>(a) al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NICSP 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición;</p> <p>(b) al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación, por</p>	<p>Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero.</p> <p>Además, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Alcance	Objetivo
consolidación proporcional o por el método de la participación; y  (c) Al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.	

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 4**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
✓ Requiere presupuestar los efectos, ganancias y/o pérdidas por fluctuación cambiaria en operaciones en moneda extranjera, diferenciando cada moneda.  ✓ Tener procesos contables que soporten el registro de estas variaciones.	✓ Configuración en el sistema de los distintos escenarios para el cálculo y registro de la variación cambiaria por moneda.

- **Situación actual**

De nuestro estudio se determinó, que la Institución opera transacciones no significativas en moneda extranjera, más que nada es pago de algunos viáticos al exterior o asuntos relacionados con becas, cuando se presentan estas transacciones se realizan en el Sistema Financiero Nacional. Al cierre de los estados financieros el Departamento Contable procede a la conversión en colones, utilizando el tipo de cambio del emitido por el Banco Central, a través del cual deben de reportar los saldos de estos depósitos a la Autoridad Presupuestaria de nuestro país.

- **Situación propuesta**

Las transacciones en moneda extranjera deben registrarse inicialmente, según lo indicado en el párrafo 24 de esta norma, que indica:

*“Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación, al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de*

*contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.”*

En la fecha de cierre de los estados financieros, la UNED deberá cumplir con lo indicado en el párrafo No. 27 de esta norma, que señala lo siguiente:

*“En cada fecha de presentación de los estados financieros:*

- (a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;*
- (b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio de la fecha de la transacción, y*
- (c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que fue determinado.”*

Es recomendable que el área de sistemas proceda con la parametrización en el sistema de información con el fin de que el mismo genere los asientos respectivos basados en los siguientes requerimientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 4</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo de conversión	1 al 2
Alcance de la conversión	3 al 9
Información sobre las transacciones en moneda extranjera	23 al 42
Información a revelar	60 al 66

**2.5 NICSP 5: Costos por Préstamos**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los costos por intereses.</p> <p>La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.</p>	<p>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por préstamos.</p> <p>La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato como gasto de los costos por préstamos. No obstante, la Norma permite, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción, o producción de un activo apto.</p>

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 5**

<b>Procedimientos</b>	<b>Requerimientos Sistema Informático Contable</b>
<p>✓ La norma establece como regla general los costos por préstamos como gastos, no obstante, el pronunciamiento contempla como tratamiento alternativo permitido la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición.</p>	<p>✓ Los sistemas de información contable deben de estar diseñados en función de las políticas contables y las NICSP, en cuanto a la norma esta manifiesta que los costos por intereses de activos calificados que están en etapa de desarrollo para ser usados o puestos a la venta, se deben de capitalizar, de nuestro diagnóstico, se comprobó que los sistemas no están parametrizados para realizar este proceso de capitalización.</p>

- **Situación actual**

Al momento de realizar el presente trabajo, se comprobó que la UNED al 30 de setiembre de 2018, posee préstamos a largo plazo con terceros, es así que, para la FASE III de implementación se deben aplicar los ajustes correspondientes a la capitalización de los intereses pagados que cumplan con los criterios de la NICSP 5.

- **Situación propuesta**

Se deben realizar un estudio de los créditos y obtenidos por la Institución y validar los mismos a la luz de los criterios determinados en la NICSP 5, y así proceder con la capitalización de los interés por obra.

Esta Norma estipula dos tratamientos posibles para los costos por préstamos, el tratamiento de referencia, según los párrafos No. 14 y 15, sería:

*“14. Los costos por intereses deben ser reconocidos como un gasto del periodo en que se incurre en ellos.*

*15. Bajo el tratamiento de referencia, los costos por préstamos se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.”*

El tratamiento alternativo, según los párrafos No. 17 y 18, sería:

*“17. Los costos por intereses deben ser reconocidos como un gasto del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con el párrafo 18.*

*18. Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben ser*

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

*capitalizados como parte del costo de dicho activo. El importe de los costos por intereses susceptible de capitalización debe ser determinado de acuerdo con esta Norma.”*

Se le recomienda al Consejo Superior de la UNED tomar en cuenta los alcances de esta Norma, los cuales citamos a continuación:

REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 5	PARRAFO
Alcance	1 al 4
Costos por préstamos – Tratamiento de referencia	14 al 16
Costos por préstamos – Tratamiento alternativo permitido	17 al 39
Información a revelar	40

### 2.6 NICSP 6: Estados Financieros Consolidados y Separados

Alcance	Objetivo
Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará la presente Norma para la preparación y presentación de estados financieros consolidados de una entidad económica.	Esta Norma se aplicará en la contabilidad de entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas, cuando una entidad elija, o se le requiera por las regulaciones locales presentar estados financieros separados.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 6**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Cambia la estructura de los estados financieros.</li><li>✓ Nuevos niveles de consolidación.</li><li>✓ Cambio en método de consolidación.</li><li>✓ Implica la utilización del mismo catálogo de cuentas y el mismo tratamiento contable de las transacciones.</li><li>✓ Implementación de la contabilidad de costos</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Cambio de Plan de Cuentas.</li><li>✓ Implementación del Módulo de Consolidación de Cifras.</li><li>✓ Implementación contabilidad de costos para las sedes que producen y comercializan productos propios.</li></ul>

- **Situación actual**

Se determinó que la UNED, tiene relación directa con la Fundación (Fundepredi) sin embargo no se tiene información suficiente que permita concluir de forma certera que la entidad debe de consolidar sus estados financieros. Por lo anterior se recomienda que en la Fase II de desarrollo de soluciones, se profundice más sobre este tema y se clarifique su posible consolidación.

- **Situación propuesta**

La NICSP 6, en sus párrafos No. 28, 30, 40 y 49, estipula lo siguiente:

*“28. Determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es una cuestión de juicio profesional basado en la definición de control que da la presente Norma y las circunstancias específicas de cada caso. Es decir, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es necesario tener en cuenta los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma.*”

*Estos dos elementos son: el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).*

*30. Para fines de presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial de la segunda. La capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habersele conferido esta potestad a la entidad por ley o por algún acuerdo formal. La potestad de controlar no es ejercitable de inmediato si se requiere cambiar la legislación o renegociar acuerdos para hacerla efectiva. Es necesario distinguir que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.*

*39. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de beneficio que se enumera a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.*

*Condiciones de poder*

- (a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.*
  
- (b) La entidad tiene la potestad, bien sea concedida o bien sea ejecutable de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho consejo u órgano.*

- (c) *La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.*
- (d) *La entidad tiene el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho consejo u órgano.*

*Condiciones de beneficio*

- (a) *La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.*
- (b) *La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.*

*40. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 39, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.*

*Indicadores de poder*

- (a) *La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.*
- (b) *La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.*

- (c) *La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.*
- (d) *La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.*
- (e) *La entidad posee "acciones de oro" (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de la misma.*

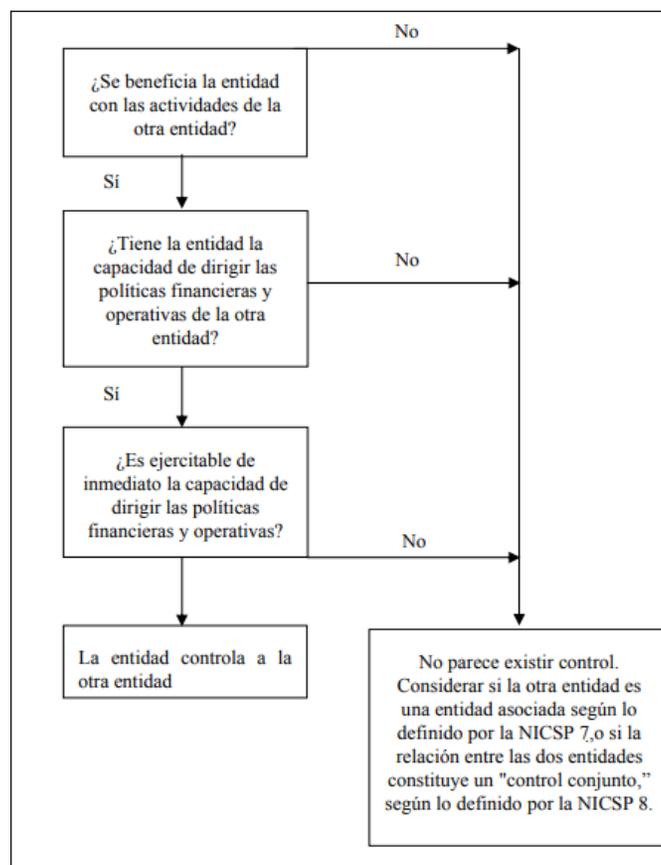
*Indicadores de beneficio*

- (a) *La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.*
- (b) *La entidad tiene derecho a una porción significativa de los activos netos/patrimonio de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.*
- (c) *La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de sus objetivos.*
- (d) *La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad."*

Al realizar un análisis de los anteriores párrafos de la norma, se concluye que, a la fecha de nuestro trabajo, la UNED no debe de consolidar sus estados financieros, ya que no ejerce control sobre ninguna otra institución pública. Si es importante hace ver que se debe estudiar los alcances legales de la figura de la Fundación, lo anterior con el fin de conocer con mayor precisión si el mismo debe ser consolidado.

Para comprender con mayor facilidad cuándo debe una Institución Pública consolidar sus estados financieros, se adjunta el siguiente diagrama:

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia



En caso de que la UNED deba de consolidar con la fundación o bien en el futuro tenga la obligación de consolidar sus estados financieros, debe implementar esta Norma, tomando en cuenta los siguientes lineamientos:

REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 6	PARRAFO
Alcance de la consolidación de los estados financieros	1 al 6
Presentación de estados financieros consolidados	15 al 19
Alcance de los estados financieros consolidados	20 al 42
Procedimientos de consolidación	43 al 57
Información a revelar	62 al 64

## 2.7 NICSP 7: Inversiones en Asociadas

Alcance	Objetivo
Una entidad que prepare y presente estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma al contabilizar inversiones en una asociada realizadas por un inversionista, en los casos en que la inversión en la asociada origine la tenencia de un interés patrimonial en la forma de una participación u otra estructura patrimonial formal.	El objetivo de esta sección es ayudar con la comprensión de cómo reconocer inversiones en asociadas.

- **Situación actual**

Al finalizar nuestro trabajo, se logró determinar que en la actualidad la UNED no mantiene ni refleja en sus estados financieros inversiones en asociadas.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 7, de esta norma, incluye las siguientes definiciones:

*“Una asociada es una entidad, incluyendo las entidades sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una entidad controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.”*

*Influencia significativa (a efectos de esta Norma) es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de una entidad participada, sin llegar a tener el control o el control conjunto de la misma.”*

Asimismo, los párrafos No. 11 y 12, estipulan lo siguiente:

*“11. Que el inversor tenga o no una influencia significativa sobre la entidad en que ha invertido es cuestión de criterio con base en la naturaleza de la relación existente entre el inversor y dicha entidad, y a la definición de influencia significativa que da la presente Norma. Esta Norma se aplica sólo a aquellas asociadas en que una entidad tiene una participación en la propiedad.*

*12. Usualmente, la existencia de la influencia significativa por parte del inversor se evidencia a través de una o varias de las siguientes vías:*

- (a) representación en el consejo de administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;*
- (b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y distribuciones similares;*
- (c) transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada;*
- (d) intercambio de personal directivo; o*
- (e) suministro de información técnica esencial.”*

Después de analizar lo antes expuesto, se determina que, al momento de nuestro trabajo, la UNED no tiene inversiones en asociadas, ya que no ejerce influencia significativa sobre ninguna otra Institución Pública de nuestro país.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

En caso de que, a futuro, al Institución tenga la obligación de implementar la presente NICSP, lo deberá realizar teniendo presente los siguientes lineamientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 7</b>	<b>PARRAFO</b>
Alcance	1 al 6
Definiciones	7 al 18
Aplicación del Método de participación	19 al 40
Estados financieros separados	41 al 42
Información a revelar	43 al 46

### **2.8 NICSP 8: Participaciones en Negocios Conjuntos**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
La entidad que prepare y presente estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará la presente Norma en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como en la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de los negocios conjuntos en los estados financieros de los participantes e inversionistas, independientemente de la estructura o forma jurídica bajo la cual tienen lugar las actividades del negocio conjunto.	El objetivo de esta sección es ayudar con la comprensión de cómo reconocer, contablemente, los negocios en conjunto.

- **Situación actual**

Al finalizar nuestro trabajo, se logró determinar que en la actualidad la UNED mantiene varios convenios con terceros públicos y privados sin embargo se pudo evidenciar si estos convenios cumplen con los requerimientos establecidos en la norma contable para ser considerado como un Negocio Conjunto.

De igual forma, es importante destacar que en caso de que la Institución llegue a manejar algún tipo de negocio de forma conjunta, deberá de realizar la revelación en las respectivas notas a los estados financieros.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 6 de esta norma, define lo siguiente:

*“Control conjunto es el acuerdo de compartir el control sobre una actividad, mediante un acuerdo vinculante.*

*Negocio conjunto es un acuerdo vinculante en virtud del cual dos o más partes se comprometen a emprender una actividad que se somete a control conjunto.”*

Asimismo, en los párrafos No. 7, 8 y 9, se establece lo siguiente:

*“7. La existencia de un acuerdo vinculante distingue a las inversiones que implican control conjunto de las inversiones en asociadas, en las cuales el inversor tiene influencia significativa (véase la NICSP 7, Inversiones en Asociadas). Para los fines de la presente Norma, un acuerdo incluye todos los acuerdos vinculantes entre los participantes. Es decir, en esencia, el acuerdo confiere derechos y obligaciones a los partícipes, como si se tratara de un contrato... No son negocios conjuntos, a los efectos de esta Norma, las actividades que no cuenten con un acuerdo vinculante donde se establezca ese control conjunto.*

*8. El acuerdo vinculante puede manifestarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un contrato entre los participantes o mediante las actas de las reuniones mantenidas entre ellos. En algunos casos, al acuerdo vinculante se le incorpora la norma que regula su actividad, estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto. Cualquiera que sea la forma, el acuerdo vinculante se realiza usualmente por escrito...*

*9. El acuerdo vinculante establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún participante, por sí solo, está en posición de controlar la actividad desarrollada. En el acuerdo se identifican (a) las decisiones sobre asuntos esenciales para los objetivos del negocio conjunto, que requieren el consentimiento de todos los participantes, así como (b) aquellas otras decisiones en las que puede requerir el consentimiento de una determinada mayoría de los mismos.*

Una vez analizado los párrafos anteriores, se concluye que, al momento de nuestro trabajo, que la UNED no tiene negocios conjuntos, ya que no ejerce control conjunto sobre ninguna otra Institución Pública de nuestro país, así mismo los convenios suscritos con terceros, son instrumentos de cooperación que terceros le facilitan a la Institución

En caso de que, a futuro, que la UNED tenga la obligación de implementar la presente NICSP, lo deberá realizar teniendo presente los siguientes lineamientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 8</b>	<b>PARRAFO</b>
Alcance	1 al 5
Definiciones	6 al 16
Operaciones controladas conjuntamente	17 al 21
Activos controlados conjuntamente	22 al 28
Entidades controladas conjuntamente	29 al 53
Transacciones entre un participante y un negocio conjunto	54 al 56
Información a revelar	61 al 64

## 2.9 NICSP 9: Ingresos con Contraprestación

Alcance	Objetivo
<p>Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta norma en la contabilización ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:</p> <p>(a) la prestación de servicios;</p> <p>(b) la venta de bienes; y</p> <p>(c) el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.</p>	<p>El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones y eventos con contraprestación.</p> <p>La principal preocupación en la contabilización de ingresos es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que (a) los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y (b) estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos sean reconocidos.</p>

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 9**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Aplicación criterio devengo.</li> <li>✓ Modificación procedimientos de registro.</li> <li>✓ Solicitud de modificación el clasificador de ingresos relacionado a las matrículas y créditos que se registran directamente al ingreso siendo lo correcto el diferido.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Cambios en procesos y procedimientos y adaptación al sistema para asegurar el registro contable de estos ingresos.</li> <li>✓ Implementar módulo para reconocer los ingresos bajo la figura del principio del devengo.</li> </ul>

- **Situación actual**

Producto de nuestro trabajo, se pudo determinar que los principales ingresos con contraprestación de la UNED provienen de las matrículas, pago de créditos de los estudiantes y otros pagos recibidos por parte de los estudiantes, se evidenció que estos ingresos son reconocidos directamente a las cuenta de ingresos del periodo, dicha práctica es errónea dado que la noma NICSP 9 establece que el ingreso se debe de reconocer en el momento que se devenga no cuando se le paga, así mismo esta norma establece que los ingresos se reconocen, cuando se trasladen todos los riesgos y ventajas a los estudiantes.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 6 de esta norma, define lo siguiente:

*“Las transacciones de intercambio son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.*

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

En cuanto a la medición de los ingresos con contraprestación, esta norma estipula en su párrafo No. 14, lo siguiente:

*“La medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.”*

Asimismo, esta norma establece lo siguiente, en sus párrafos No. 19, 25, 28, 33 y 34:

*“Prestación de servicios*

*19. Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación **deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha sobre la que se informa.** El*

*resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:*

- (a) El importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;*
- (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;*
- (c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha sobre la que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y*
- (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.*

*25. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.*

*Venta de bienes*

*28. Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:*

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;*
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;*
- (c) El importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;*
- (d) sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción;*

- (e) *los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.*

*Intereses, Regalías y Dividendos o Distribuciones Similares*

*33. Los ingresos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares deben ser reconocidos usando los tratamientos contables establecidos en el párrafo 34 siempre que:*

- (a) *sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción;*
- (b) *el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.*

*34. Los ingresos deben reconocerse utilizando los siguientes tratamientos contables:*

- (a) *los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;*
- (b) *las regalías deben reconocerse en cuanto sean acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan, y*
- (c) *los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.”*

De nuestro estudio concluimos que la UNED no cumple con los alcances de esta norma, en cuanto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los ingresos con contraprestación,

Lo anterior debido a que las matrículas cobradas a los estudiantes se reconocen directamente al ingreso, y no por el periodo de duración del curso lectivo. Referente a este tema se nos comentó, que no se realiza ajuste alguno sobre este asunto, debido a

la imposibilidad existente en el sistema informático para generar esta información de forma automática y a la falta de tiempo para revisar cada uno de los cursos vigentes para realizar este cálculo de forma manual.

Se recomienda a la Administración superior de la UNED adoptar este tratamiento contable para los ingresos provenientes de las matrículas cobradas, una vez aplicada por primera vez esta NICSP.

## **2.10 NICSP 10: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias**

<b>Alcance</b>
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma a los estados financieros principales, incluyendo los estados financieros consolidados, de cualquier entidad que los elabore y presente en la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.</p> <p>La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.</p>

- **Situación propuesta**

Por las situaciones del entorno económico de nuestro país, esta norma no es de aplicación para la UNED.

## 2.11 NICSP 11: Contratos de Construcción

Alcance	Objetivo
Un contratista que elabora y presenta estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma de Contabilidad para la contabilización de los contratos de construcción.	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción.

- **Situación propuesta**

Esta Norma no es de aplicación por parte de la UNED debido a que no es una Institución constructora.

## 2.12. NICSP 12: Inventarios

Alcance	Objetivo
<p>Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los inventarios excepto:</p> <p>(a) las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NICSP 11 Contratos de Construcción);</p> <p>(b) los instrumentos financieros (véase NICSP 28 Instrumentos Financieros: Presentación y NICSP 29 Instrumentos</p>	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Alcance	Objetivo
<p>Financieros: Reconocimiento y Medición);</p> <p>(c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y producto agrícola en el punto de cosecha o recolección (véase la NICSP 27 Agricultura); y</p> <p>(d) trabajo en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica.</p>	

• **Procedimientos establecidos por la NICSP 12**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Levantamiento de inventarios.</li> <li>✓ Implementación de procedimientos (registro del gasto cuando se dé el consumo).</li> <li>✓ Reconocimiento de los inventarios al costo o valor neto realizable el que sea el menor</li> <li>✓ Reconocimiento y clasificación segmentada de los inventarios provenientes de los activos biológicos.</li> <li>✓ Establecimiento de la contabilidad de costos, con el fin de reconocer, medir presentar y revelar, los inventarios de materias, primas, producción en proceso y costos indirectos de fabricación.</li> <li>✓ Control reconocimiento, medición, presentación y revelación de las</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Ajustar el Módulo de Inventarios según la medición del valor neto realizable.</li> <li>✓ Ajustar el sistema de inventarios para que permita el cálculo de los inventarios de la producción e impresión de textos al valor razonable.</li> <li>✓ Desarrollar un módulo que permita valorar los inventarios al costo o al valor neto realizable el que se el menor al cierre de cada periodo económico.</li> <li>✓ Implementación del sistema contable de costos incorporado en el sistema.</li> <li>✓ Clasificador de inventarios donados por terceros.</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
donaciones realizadas a la Institución.	

- **Situación actual**

Al momento de nuestro estudio, se logró determinar que la UNED registra en sus estados financieros, la cuentas de “Inventarios, Existencias en Almacén” e “Inventarios, Existencias en Almacenes -AMI-, cuyos saldos al 31 de julio del 2018 son de ₡4.335.406.382,81 y ₡103.017.189,93 respectivamente, desglosados de la siguiente forma:

Útiles, materiales y suministros	
Productos químicos y conexos	
Herramientas y repuestos	
Maquinaria, equipo y mobiliario	
Productos alimenticios	
Materiales y prod. de uso construc.	

El Departamento encargado de la custodia y gestión del inventario es la Oficina de Contratación y Suministros quien también lleva el control del auxiliar. Por otra parte, se logró determinar que la UNED registra sus inventarios al costo histórico y que para determinarlo utiliza la fórmula del costo promedio.

Se evidenció que la Institución recibe donaciones de insumos por parte de terceros, sin embargo, no observamos controles para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de estas donaciones.

- **Situación propuesta**

Esta norma en su párrafo No. 9, define los siguientes términos como:

*“Inventarios son activos:*

- (a) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción;*
- (b) en la forma de 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; o*
- (d) en proceso de producción para su venta o distribución.*  
*Valor realizable neto es el precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.”*

En lo que respecta a la medición y el costo de los inventarios, la norma estipula en los párrafos No. 15, 16, 17 y 18, lo siguiente:

*“Medición de los inventarios*

*15. Los inventarios deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor, excepto cuando se aplique el párrafo 16 o el párrafo 17.*

*16. Cuando se adquiere un inventario a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.*

*17. Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:*

*(a) distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante; o*

*(b) consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.*

*Costo de los inventarios*

*18. El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.”*

Para determinar el costo de los inventarios, la NICSP 2 establece varias fórmulas que la Institución podría aplicar, según los párrafos No. 32 y 35, estas son:

*“Fórmulas del costo*

*32. El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.*

*35. El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 32, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza*

*y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.”*

Respecto al valor neto realizable, la norma establece los siguientes lineamientos, los cuales deben ser acatados por parte de la UNED:

*“Valor realizable neto*

*38. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta, intercambio o distribución han aumentado. La práctica de rebajar el saldo de los inventarios, por debajo del costo hasta el valor realizable neto, es coherente con el punto de vista según el cual dichos activos no deben registrarse por encima de los beneficios económicos futuros o servicios potenciales económicos esperados a realizar con su venta, intercambio, distribución o uso.*

*39. La rebaja en los inventarios hasta alcanzar el valor realizable neto, se suele calcular para cada tipo de producto. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de productos en inventario que tienen propósitos o usos finales similares y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otros productos de la misma línea. No es apropiado realizar rebajas basadas en clasificaciones de inventarios, por ejemplo, productos terminados, o sobre todos los inventarios de una operación o segmento geográfico determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.*

*42. Se realizará una nueva evaluación del valor realizable neto al final de cada periodo. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja de inventarios, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor realizable neto como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de dicha rebaja (es decir la reversión se limita al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo valor en libros sea el menor entre el costo y el valor realizable neto revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.”*

Para el reconocimiento del gasto de los inventarios, el párrafo No. 44 de esta norma cita:

*“Reconocimiento como un gasto*

*44. Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto en el periodo en el que se registran los correspondientes ingresos. Si no supone un ingreso, los gastos se reconocen cuando se distribuyen los bienes o se presta el servicio. El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos, se reconocerán como un gasto en el periodo en que tenga lugar dicha rebaja. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto, en el periodo en que la reversión tenga lugar.”*

Por lo antes expuesto, se concluye que la UNED cumple parcialmente con esta NICSP, esto debido a que no calcula el valor neto realizable de sus inventarios, según lo estipulado en el párrafo No. 15.

A la fecha de nuestro estudio, no obtuvimos evidencia, acerca del deterioro en el valor de los inventarios, ya sea por obsolescencia o pérdida del valor neto realizable, en caso de existir alguno de estos eventos el asiento recomendado es el siguiente:

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Ajuste por implementación NICSP</b>		
Efectos transición NICSP	€ xxxxxxx	
Provisión por obsolescencia		€xxxxxxx

Es recomendable, al finalizar cada periodo contable, evaluar el costo de los inventarios de acuerdo al objetivo que establece esta norma, así como considerar los siguientes requerimientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 12</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo	1
Alcance de cumplimiento	2 al 8
Medición de los inventarios	15 al 43
Reconocimiento como gasto	44 al 46
Información a revelar	47 al 50

**2.13. NICSP 13: Arrendamientos**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta norma al contabilizar todos los tipos de arrendamientos distintos de los:</p> <p>(a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales,</p>	<p>El objetivo de esta Norma es establecer, tanto para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Alcance	Objetivo
petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y  (b) acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritas, patentes y derechos de autor.	

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 13**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
✓ Implementación procedimientos. ✓ Levantamiento de los activos en arrendamiento de acuerdo a la clasificación contable propuesta.	✓ Cambios en procesos y procedimientos y adaptación al sistema para asegurar el registro contable de estos arrendamientos.

- **Situación actual**

Al momento de realizar nuestro trabajo se concluyó que la UNED no posee ningún tipo de arrendamiento financiero, si mantiene algunos arrendamientos, pero de tipo operativo y los mismos están reconocidos de acuerdo a los alcances de la norma.

- **Situación propuesta**

En el párrafo No. 8 de esta norma, se encuentran las siguientes definiciones:

*“Arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie*

*de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.*

*Arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.*

*Un arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.”*

Para determinar el tipo de arrendamiento, la norma establece lo siguiente:

*“13. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.”*

En cuanto al registro inicial y posterior para cada uno de los tipos de arrendamientos, esta norma establece, en los párrafos No. 28, 34, 36 y 42, lo siguiente:

*“Arrendamientos financieros*

*28. Al comienzo del plazo del arrendamiento, los arrendatarios reconocerán los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero como activos y las obligaciones asociadas a los mismos como pasivos en sus estados de situación financiera. Los activos y pasivos deberán ser reconocidos por importes iguales al valor razonable de la propiedad arrendada, o si fuera menor, por el valor presente del precio mínimo de los pagos por arrendamiento, determinados cada uno al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el*

*arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.*

*34. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.*

*36. El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación, en los activos depreciables, como a un gasto financiero para cada periodo contable. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de los activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NICSP 17 Propiedades, Planta y Equipo y en la NICSP 31, Activos Intangibles, según corresponda. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.*

#### *Arrendamientos operativos*

*42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.”*

Con base en lo expuesto anteriormente, se recomienda implementar esta norma, de acuerdo a los siguientes lineamientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 13</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo	1
Alcance del reconocimiento de los arrendamientos	2 al 7
Clasificación de los arrendamientos	12 al 24
Reconocimiento de los arrendamientos en los EEFF	28 al 69

#### **2.14. NICSP 14: Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma en la contabilización y en las revelaciones correspondientes a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.	<p>El objetivo de esta Norma es prescribir:</p> <p>(a) cuándo debe, una entidad, proceder a ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de presentación y;</p> <p>(b) las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su emisión, así como, respecto a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.</p> <p>La norma exige también, a la entidad, que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que tal</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Alcance	Objetivo
	hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 14**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Determinar si existen hechos de este tipo y analizarlos para definir si implican o no ajustes.</li><li>✓ Revelar los hechos de acuerdo a los procedimientos elaborados.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Registro en las notas informativas de los citados hechos.</li></ul>

- **Situación actual**

Durante el desarrollo de nuestro diagnóstico se determinó que la UNED, no cumple con los alcances de esta norma, lo anterior fundamentado en que sus estados financieros no destacan ninguna nota que tenga relación con hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados financieros, pero antes de su emisión.

- **Situación propuesta**

En el párrafo No. 5, de esta norma, se encuentra la siguiente definición:

*“Hechos ocurridos después de la fecha de presentación son todos aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables que se han producido entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de eventos:*

- (a) aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajuste); y
- (b) aquellos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajuste).”

Referente a esta norma, hay ciertos aspectos importantes de tomar en cuenta, los cuales procedemos a citar:

*“6. Para determinar qué hechos satisfacen la definición de hechos ocurridos después de la fecha de presentación, es necesario identificar, la fecha de los estados financieros y la fecha en la que son autorizados para su emisión. La fecha de presentación es el último día del periodo sobre el que se informa al cual se refieren los estados financieros. La fecha en la que se autoriza su emisión es la fecha en la cual los estados financieros reciben aprobación del individuo o consejo con autoridad de finalizarlos para su emisión. La opinión de la auditoría se proporciona con base en estos estados financieros terminados. Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación son todos aquellos hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que los mismos son autorizados para su emisión, incluso si estos hechos ocurren después de: (a) la publicación del anuncio del resultado, (b) la autorización de los estados financieros de una entidad controlada, o (c) publicaciones de información seleccionada, relativa a los estados financieros.*

#### *Reconocimiento y medición*

*9. En el periodo entre la fecha de presentación y la fecha en que son autorizados para su emisión, los responsables gubernamentales pueden anunciar la intención del gobierno con respecto a ciertas cuestiones. Si*

*dichas intenciones del gobierno requieren reconocimiento como hechos que implican ajustes o no, dependerá de:*

*(a) Si proporcionan información adicional sobre las condiciones existentes en la fecha de presentación, y (b) de si existe suficiente evidencia de que pueden y serán llevados a cabo. En la mayoría de los casos, las intenciones anunciadas del gobierno no conducen al reconocimiento de hechos que implican ajustes. En su lugar, reunirán los requisitos para la revelación como hechos que no implican ajustes.*

*Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes*

*10. Una entidad debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que impliquen ajustes.*

*Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes*

*12. Una entidad no deberá proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.*

*18. Una entidad no preparará sus estados financieros sobre la base de que es un negocio en marcha si los responsables de preparar estos estados financieros o el órgano de gobierno determinan, después de la fecha de presentación, que existe la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.”*

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

En el proceso de convergencia de NICSP, no es factible el reconocimiento de los hechos posteriores, esto debido a que la UNED se encuentra en un proceso de transición, sin embargo, durante el proceso de la aplicación de la Norma por primera vez, la administración debe considerar el reconocimiento de los hechos posteriores según los siguientes requerimientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 14</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo	1
Alcance de hechos posteriores	2 al 4
Reconocimiento y medición de los hechos posteriores	9 al 16
Consideraciones de la hipótesis de negocio en marcha	17 al 25
Información a revelar	26 al 31

**2.15. NICSP 28 (Anterior NICSP 15): Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta norma para la presentación y revelación de información de los instrumentos financieros.</p> <p>La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.</p>	<p>El objetivo de esta Norma es mejorar la comprensión que los usuarios de los estados financieros tienen sobre el significado de los instrumentos financieros, se encuentren reconocidos dentro o fuera balance, para la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo del gobierno u otra entidad del sector público.</p> <p>En esta Norma, las referencias al balance en el contexto de en balance y fuera de balance tienen el mismo</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Alcance	Objetivo
	significado que estado de situación financiera.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 28**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
✓ Levantamiento de un inventario de los activos y pasivos financieros. ✓ Actualizar procedimientos de registro contable. ✓ Solicitud de cambios presupuestarios.	✓ Integración de los sistemas auxiliares. ✓ Implementación cuentas por cobrar y pagar.

- **Situación actual**

Durante el desarrollo de nuestro estudio se determinó que la Institución cuenta con inversiones de carácter corriente, dichas inversiones corresponden a saldos generados por depósitos en garantía proveniente de las diferentes licitaciones desarrolladas por la institución. Esta norma más que nada se enfoca a la revelación de los instrumentos financieros, por las características de la Instrucción (casa de enseñanza) no forma parte de su función comercializar instrumentos financieros, razón por la cual esta norma no es de cumplimiento total para la institución, si se debe revelar los riesgos asociados a estas inversiones, así como la administración de los mismos.

- **Situación propuesta**

Esta norma, en su párrafo No. 9, brinda las siguientes definiciones:

*“Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto un interés residual en los activos de una entidad, una vez hayan sido deducidos todos sus pasivos.*

*Activo financiero es cualquier activo que es:*

- (a) efectivo;*
- (b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;*
- (c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o*
- (d) un instrumento de patrimonio de otra entidad.*

*Un instrumento financiero es cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.*

*Un pasivo financiero es cualquier pasivo que representa una obligación contractual de:*

- (a) entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o*
- (b) intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, bajo condiciones que son potencialmente desfavorables.*

*Contrato de seguro) es un acuerdo que expone al asegurador a riesgos predefinidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un periodo determinado, incluyendo muerte (en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad, discapacidad, daños en propiedades, daños a terceros o interrupción de la actividad.*

*Valor de mercado es el importe a obtener por la venta, o a pagar por la adquisición de un instrumento financiero en un mercado activo.*

*Activo financiero monetario y pasivo financiero (también conocidos como instrumentos financieros monetarios) son activos financieros y pasivos financieros a ser cobrados o pagados por un importe fijo o determinable de dinero.”*

Otros aspectos importantes, estipulados por esta Norma, son los siguientes:

*Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias*

*36. Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relativos a un instrumento clasificado como pasivo financiero, o a cada una de sus partes integrantes, deben ser reconocidos en el estado de rendimiento financiero como gasto o ingreso. Las distribuciones hechas a los tenedores de un instrumento financiero clasificado como de patrimonio deben ser adeudadas, por parte del emisor, directamente contra los activos netos/patrimonio.*

*Compensación de activos financieros con pasivos financieros*

*39. Un activo financiero y un pasivo financiero deben ser objeto de compensación, de manera que se presente en el estado de situación financiera el importe neto, siempre que una entidad:*

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

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

*Información a revelar acerca de las políticas de gestión del riesgo*

50. Una entidad debe describir los objetivos y políticas concernientes a la gestión de los riesgos financieros, incluyendo también su política de cobertura, desglosada para cada uno de los tipos principales de transacciones previstas para los que se utilicen coberturas contables.

*Plazos, condiciones y políticas contables*

54. Para cada clase de activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio, estén reconocidos o no, una entidad debe revelar:

- (a) la naturaleza y alcance del instrumento financiero, incluyendo los términos y condiciones significativos que puedan afectar al importe, plazos y grado de certidumbre de los flujos de efectivo futuros; y
- (b) las políticas y métodos contables utilizados, incluyendo los que corresponden al reconocimiento y las bases de medición aplicadas.

*Riesgo de tasa de interés*

63. Para cada clase de activos financieros y pasivos financieros, estén o no reconocidos, una entidad debe revelar información acerca del grado de exposición al riesgo de tasa de interés, incluyendo en ella:

- (a) las fechas de revisión de tasas de interés o de vencimiento, según cuáles de ellas estén más próximas en el tiempo; y
- (b) las tasas efectivas de interés, cuando proceda dar tal información.

*Riesgo de crédito*

73. Para cada clase de activo financiero, esté o no reconocido, una entidad debe revelar la correspondiente información acerca de su exposición al riesgo de crédito, incluyendo en su información financiera:

- (e) el importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito en la fecha sobre la que se informa todo ello con independencia del valor razonable que pudiera tener cualquier tipo de garantía para asegurar el cumplimiento, en el caso de que las otras

*partes no cumplieren las obligaciones a que se han comprometido a través de instrumentos financieros; y*

*(f) las concentraciones significativas de riesgo de crédito.*

*Valor razonable*

*84. Una entidad debe revelar el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros, estén o no reconocidos. Cuando no fuera posible hacerlo, debido a restricciones de tiempo o al costo de calcular el valor razonable de los activos financieros y los pasivos financieros con suficiente fiabilidad, este hecho debe ser también revelado, junto con información referente a las principales características de los instrumentos financieros subyacentes que influyan en este valor razonable.*

*Activos financieros medidos contablemente por encima de su valor razonable*

*95. Cuando una entidad contabilice uno o más activos financieros por un importe superior al de su valor razonable, debe revelar:*

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

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

**2.16. NICSP 16: Propiedades de Inversión**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo)	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
aplicará esta Norma en la contabilización de las propiedades de inversión.  La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.	exigencias de revelación de información correspondientes.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 16**

<b>Procedimientos</b>	<b>Requerimientos Sistema Informático Contable</b>
✓ Levantamiento de un inventario de propiedades de inversión ✓ Actualizar procedimientos de registro contable. ✓ Solicitud de modificación de clasificadores presupuestarios.	✓ Implementar módulo de activos fijos, según los requerimientos de la NICSP 16.

- **Situación actual**

Durante el desarrollo de nuestro estudio se evidenció que, la UNED no mantenía propiedades de inversión, sin embargo, se debe de realizar un análisis para determinar si las aulas y edificios que alquila la institución corresponden a propiedades de inversión.

- **Situación propuesta**

Esta norma en su párrafo No. 7, define lo siguiente:

*“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, en lugar de para:*

- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o*
- (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.*

*Propiedades ocupadas por el dueño son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.”*

Otros aspectos importantes de resaltar respecto a esta NICSP son los siguientes:

*“10. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, las propiedades de inversión generan flujos de efectivo en forma independiente de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de otros terrenos o edificios controlados por entidades públicas, incluyendo las propiedades ocupadas por el dueño...”*

*Reconocimiento*

*20. Las propiedades de inversión se reconocerán como un activo cuando, y solo cuando:*

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que están asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y*
- (b) el costo o el valor razonable de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma fiable.*

*Medición en el reconocimiento*

26. *Una propiedad de inversión deberá medirse inicialmente a su costo (Los costos de transacción deben incluirse en la medición inicial).*

27. *Cuando se adquiere una propiedad de inversión a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.*

*Política contable*

39. *A excepción de lo señalado en el párrafo 43, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 42 a 64, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 65, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.*

*Modelo del valor razonable*

42. *Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 62.*

44. *Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.*

47. *El valor razonable de propiedades de inversión reflejará las condiciones de mercado en la fecha de presentación.*

*Modelo del costo*

*65. Después del reconocimiento inicial, una entidad que escoge el modelo del costo deberá medir todas sus propiedades de inversión según los requerimientos de la NICSP 17 para ese modelo, es decir, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier otra pérdida acumulada por deterioro en el valor de los activos.”*

En caso de que la UNED decida arrendar una parte de sus instalaciones físicas, tal y como lo hace en este momento, con el arrendamiento de aulas, deberá establecer políticas contables enfocadas al criterio de reconocimiento y medición de los elementos de propiedades de inversión, ya sea por el método del costo o el método del valor revaluado y al cierre de cada período económico y cada vez que exista un indicio de deterioro, deben proceder a determinar el valor recuperable de cada uno de los activos, lo anterior con el fin de valorar si existen pérdidas por deterioro del valor por reconocer en los estados financieros, cada uno de estos apartados debe cumplir con los postulados que se detallan a continuación:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 16</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo	1
Alcance	2 al 6
Reconocimiento	20 al 25
Medición inicial	26 al 38
Medición posterior	39 al 65
Transferencias	66 al 76
Información a revelar	85 al 90

### **2.17. NICSP 17: Propiedades, Planta y Equipo**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en	Una entidad que prepara y presenta los estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para la

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta la contabilidad de propiedades, planta y equipo son (a) el reconocimiento de los activos, (b) la determinación de su importe en libros y (c) los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.</p>	<p>contabilización de las propiedades, planta y equipo, excepto:</p> <p>(a) Cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra NICSP; y</p> <p>(b) En relación a los activos de bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural. No obstante, los requisitos de revelación de información de los párrafos 88, 89 y 92 se aplican a aquellos bienes patrimonio histórico artístico y/o cultural que sean reconocidos.</p> <p>La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.</p>

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 17**

<b>Procedimientos</b>	<b>Requerimientos Sistema Informático Contable</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Levantamiento de un inventario.</li> <li>✓ Actualizar procedimientos de registro contable.</li> <li>✓ Solicitud de modificación de los clasificadores presupuestarios.</li> <li>✓ Definir el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales y los recursos naturales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Implementar en su totalidad el módulo de control y custodia de los activos fijos según las determinaciones de la NICSP 17.</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
✓ Determinar el método de valuación de los activos de la misma especie, (costo o revaluado)	

- **Situación actual**

Durante el desarrollo de nuestro diagnóstico, se determinó la existencia de un auxiliar de activos fijos, el mismo está integrado al sistema de información contable, bajo el esquema del plan contable de la Dirección Nacional de Contabilidad Nacional, el auxiliar da evidencias de estar muy completo, en lo que refiere al reconocimiento de los activos, sin embargo no se evidencio que se cumpla con los criterios de medición requeridos por la NICSP 17, es recomendable desarrollar políticas contables, para el reconocimiento, medición , presentación y revelación de riesgos de estos activos; no pudimos realizar visitas a las diferentes sedes, a fin de determinar si existen activos con un alto nivel de deterioro, o abandono; para el desarrollo de la FASE III de implementación se debe hacer un estudio total de los activos, eso con el único propósito de identificar activos que se les deba dar de baja o calcular el deterioro del valor.

Por otra parte, no obtuvimos evidencia de que todos los activos donados estén debidamente contabilizados en los libros de la Institución, así mismo no se pudo comprobar que los activos en estado de abandono estén dados de baja.

Dado a lo anterior recomendamos realizar un diagnóstico sobre la situación, física, legal y operativa de cada uno de los activos de la Institución, lo anterior con el único propósito de facilitar el proceso de implementación de las NICSP.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 13 de esta Norma, cita las siguientes definiciones:

*“Importe en libros (a efectos de esta Norma) es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.*

*Clase de propiedades, planta y equipo es un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de revelación en los estados financieros.*

*Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.*

*Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.*

*Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.*

*Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo es la cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.*

*Una pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo es la cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe de servicio recuperable.*

*Propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:*

*(a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y*

*(b) se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.*

*Importe recuperable es el mayor entre el valor razonable de un activo generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.*

*Importe de servicio recuperable es el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.*

*El valor residual de un activo es el importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente de la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por dicha disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.*

*Vida útil es:*

- (a) El periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o bien*
- (b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.”*

Esta norma establece respecto a la medición del costo en el reconocimiento inicial de cualquier elemento de Propiedad, planta y equipo lo siguiente:

*“26. Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.*

*27. Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.”*

En cuanto a la medición posterior, esta NICSP cita lo siguiente:

*“42. La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 43 o el modelo de revaluación del párrafo 44, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.*

*Modelo del Costo*

*43. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.*

*Modelo de revaluación*

*44. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha sobre la que se informa. El tratamiento contable para las revaluaciones se establece en los párrafos 54 a 56.*

*51. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.*

*54. Cuando se incrementa el importe de un activo en libros como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de reservas por revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación de la misma clase de activos, que fue reconocida previamente en resultados.*

*55. Si se reduce el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). No obstante, la disminución será cargada directamente contra la reserva de revaluación en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revaluación con respecto a esa clase de activos.*

*56. Los incrementos y disminuciones en la revaluación relativos a activos individuales dentro de una clase de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de esa clase pero no deben compensarse con los correspondientes a activos de diferentes clases.”*

Otro aspecto que se considera importante resaltar sobre lo estipulado en esta Norma, tiene que ver con la depreciación y vida útil de los elementos de PPE:

*“59. Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.*

*64. El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro), salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.*

66. *El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.*

67. *El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual sobre el que se informe y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

76. *El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo.*

77. *El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual sobre el que se informe y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.*

Como se mencionó anteriormente, se determinó que la UNED cuenta con un auxiliar de activos fijos que cumple con los requerimientos mínimos de control interno para el manejo, control y custodia de los activos, el mismo es razonablemente confiable, sin embargo, consideramos que algunos activos no están reconocidos en estos auxiliares, algunos que si lo están deben ser dados de baja, esto debido al alto grado de deterioro que tienen estos activos.

Es importante que la entidad incorpore en su plan de Implementación de las NICSP, realizar un levantamiento de todos los terrenos y propiedades que pertenecen a la universidad, con el fin de realizar el reconocimiento de los activos.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Es recomendable que los terrenos propiedad de la Institución se reconozcan al valor razonable, considerando los valores de peritajes realizados por el Ministerio de Hacienda.

Para la cuenta de vehículos se recomienda reconocerlos a su valor razonable, tomando como base un peritaje realizado por el Ministerio de Hacienda correr el siguiente ajuste:

<b>Ajuste por implementación NICSP</b>		
Vehículos		Ⓒxxxxxxxxxxxx
Depreciación Acum. Vehículos		Ⓒxxxxxxxxxxxx
Vehículos		Ⓒxxxxxxxxxxxxxxxx
Efectos transición NICSP		Ⓒxxxxxxxxxxxxxxxx

Con relación a la cuenta de mobiliario y equipo, una vez realizado el diagnóstico recomendado durante el proceso de implementación se recomienda realizar los ajustes a la cuenta de Efectos de Transición NICSP

Una vez aplicados los ajustes se deben establecer políticas contables enfocadas al criterio de reconocimiento y medición de los activos ya sea por el método del costo o el método del valor revaluado así mismo se debe de considerar los valores de rescate que se le asignará a cada uno de los activos reconocidos en Propiedad Planta y Equipo, por otra parte, se debe hacer conciencia en la utilización del método de depreciación más adecuado para los activos de la entidad. Al cierre de cada período económico y cada vez de exista un indicio se debe proceder a determinar el valor recuperable de cada uno de los activos generadores y no generadores de efectivo, lo anterior con el fin de valorar si existen pérdidas por deterioro del valor por reconocer en los estados financieros, cada uno de estos apartados debe cumplir con los postulados que se detallan a continuación:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 17</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo del reconocimiento de propiedad, planta y equipo	1
Alcance de la propiedad, planta y equipo	2 al 12
Reconocimiento de propiedad, planta y equipo	14 al 25
Medición inicial de la propiedad, planta y equipo	26 al 41
Medición posterior al reconocimiento	42 al 81
Información a revelar	88 al 94

### 2.18. NICSP 18: Información Financiera por Segmentos

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma al presentar información por segmentos.</p> <p>La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.</p>	<p>El objetivo de la presente Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos.</p> <p>La revelación de esta información:</p> <p>(a) Ayudará a los usuarios de los estados financieros a entender mejor el rendimiento de la entidad en el pasado y a identificar los recursos asignados a sostener las principales actividades de ésta; y</p> <p>(b) Reforzará la transparencia en la presentación de la información financiera y habilitará a la entidad para</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Alcance	Objetivo
	que pueda cumplir mejor con su obligación de rendir cuentas.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 18**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Aportar los requerimientos al sistema para la elaboración de reportes.</li> <li>✓ Determinar el método de contabilidad de costos para cada una de las líneas de producción de las actividades agroindustriales que la Institución desarrolla en las diferentes sedes.</li> <li>✓ Establecer las políticas contables por segmentos que estén en función a los planes estratégicos de la Institución y a los planes individuales de cada sede, todo en sintonía al cumplimiento de las NICSP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Implementar módulo en el sistema de consolidación de cifras del sector público.</li> <li>✓ Implementar sistema de contabilidad de costos establecido en de sistema de la universidad</li> </ul>

- **Situación actual**

Se determinó que la UNED no mantiene la práctica de presentar información financiera por segmentos por sede (zona geográfica), así mismo se observó que la estructura contable no está de acuerdo a los segmentos requeridos por la DGCN, así mismo se determinó que el sistemas contable no cuenta con una estructura de contabilidad de costos para la producción e impresión de libros de texto, no se observa el estado de los artículos manufacturados.

Finalmente se observó que la Institución no cuenta con un departamento de contabilidad de costos, dicha práctica podría generar inconvenientes en el proceso de implementación de las NICSP, lo anterior debido a que las características de las líneas de producción y los procesos de dichas líneas son muy complejas y requieren de controles exclusivos para su manejo eficiente, eficaz y económico.

Dado a lo anterior consideramos conveniente que el Consejo Universitario analice los alcances de estas actividades a fin de poder determinar la necesidad de nombrar un contador de costos que venga a facilitar no solo el proceso de implementación de las NICSP, sino el control de los segmentos de operación que se desarrollan en la Institución.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 9, de esta Norma, define segmento como:

*“Una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y (b) tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.”*

Asimismo, los párrafos No. 12 y 13, estipulan lo siguiente:

*“12. Una entidad deberá identificar sus distintos segmentos, según establece el párrafo 9 de esta Norma; y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de la Norma.*

*13. De acuerdo a esta Norma, las entidades del sector público identificarán como segmentos separados, cada actividad o grupo de actividades identificables para las cuales se deba presentar información financiera que permita evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos, y que posibilite la toma de decisiones de la entidad con respecto a la asignación de recursos. Además de revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75 de esta Norma, es recomendable que las entidades revelen información adicional sobre los segmentos sobre los que se informa, tal como se identifican en esta Norma o según se considere necesario a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.”*

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Durante la fase de post-implementación y en cumplimiento del párrafo No. 12 de esta norma, la UNED debe identificar los principales segmentos en su estructura organizativa, sobre los cuales va a generar información financiera de forma separada, para su presentación, esto con base en los siguientes lineamientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 18</b>	<b>PARRAFO</b>
Alcance	1 al 7
Presentación de información financiera por segmentos	12 al 26
Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento	27 al 42
Políticas contables en la información sobre segmentos	43 al 46
Información a revelar	51 al 75

**2.19. NICSP 19: Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar esta Norma al contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, con excepción de:</p> <p>(a) aquellas provisiones y pasivos contingentes que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores,</p>	<p>El objetivo de la presente Norma es (a) establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, y</p> <p>(b) identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse sobre ellas. La Norma requiere asimismo que, en las notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza,</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados;</p> <p>(b) aquellos que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;</p> <p>(c) aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellos en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones de este párrafo;</p> <p>(d) aquellos que aparecen en las entidades de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados;</p> <p>(e) aquéllos de los que se ocupe alguna otra NICSP;</p> <p>(f) aquellos que surjan en relación con el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias; y</p> <p>(g) aquellos que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una</p>	<p>calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Alcance	Objetivo
reestructuración según lo estipulado en esta Norma.	

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 19**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Determinar fuentes de información sobre la constitución de obligaciones con terceros.</li><li>✓ Identificar los activos y pasivos contingentes con el fin de reconocer o revelar los mismos en los estados financieros.</li><li>✓ Realizar estudio sobre reconocimiento de provisiones y gastos acumulados durante el periodo de transición.</li><li>✓ Identificar circunstancias en que deben reconocerse.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Implementar auxiliares para llevar el control de las provisiones y gastos acumulados por pagar.</li><li>✓ Implementar un sistema que le permita a la Institución mantener un control sobre los activos y pasivos contingentes.</li></ul>

- **Situación actual**

Como parte de nuestro estudio se determinó, que la Institución mantiene operaciones de apalancamiento con terceros, así como pasivos relacionados a las obligaciones comerciales, provisiones asociadas a derechos laborales y retenciones a cuenta de terceros, como cargas sociales obreros patronales. No se observó los registros relacionados a los cargos por los gastos acumulados originados con terceros y que se deben reconocer bajo los criterios del principio fundamental del devengo.

Así mismo se determinó que la UNED, no cuenta con políticas administrativas y contables para el reconocimiento de los activos y pasivos contingentes, como lo son los litigios pendientes de resolución en los Tribunales.

## **Situación propuesta**

Esta Norma, en su párrafo No. 18, define los siguientes términos:

*“Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.*

*Un pasivo contingente es:*

*(a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque sucedan, o no sucedan, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien,*

*(b) una obligación presente surgida a raíz sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:*

*(i) no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o bien,*

*(ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.*

*Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:*

*(a) debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y*

*(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.*

*Obligación legal, es aquella que se deriva de:*

*(a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);*

*(b) la legislación; u*

*(c) otra causa de tipo legal.*

*Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.”*

El párrafo No. 22 y 44, se refieren al reconocimiento y medición de las provisiones en los estados financieros y estipula lo siguiente:

*22. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:*

*(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;*

*(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y*

*(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.*

*De no cumplirse estas condiciones, no se debe reconocer ninguna provisión.*

*44. El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de presentación, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.”*

Durante la realización de nuestro trabajo, se hizo ver al Departamento Legal de la UNED la importancia de contar con cédulas analíticas sobre los litigios donde la Institución figura como demandada o demandante. Se les explicó sobre la necesidad de conocer el estatus de cada juicio a fin de reconocer las contingencias en los estados financieros de la Institución.

Con base en lo expuesto en el párrafo No. 22 de esta Norma, además tomando en consideración la existencia o posible existencia de litigios pendientes de resolución, se recomienda que, durante el proceso de implementación de las NICSP, se proceda a reconocer los activos y pasivos contingentes mediante el siguiente asiento contable

<b>Ajuste por implementación NICSP</b>	
Efectos Transición NICSP	Cxxxxxxxx
Provisión por litigios judiciales	Cxxxxxxxx

Por otra parte se determinó, que el personal de la Institución mantiene vacaciones acumuladas no disfrutadas que deben ser reconocidas contablemente, para los efectos se debe de realizar los cálculos pertinentes de acuerdo a los alcances legales en materia laboral y realizar el siguiente asiento contable.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

**Ajuste por implementación NICSP**

Efectos Transición NICSP	Cxxxxxxxx	
Gasto Acumulado Vacaciones		Cxxxxxxxx

En lo que respecta a los activos contingentes y pasivos contingentes, los párrafos No. 35 y 39, establecen lo siguiente:

*“35. Una entidad no debe reconocer un pasivo contingente.*

*39. Una entidad no debe reconocer un activo contingente.”*

En el oficio, antes mencionado, suministrado por el Departamento Legal, también se nos indica lo siguiente:

*“En relación con los procesos laborales, estos por su propia naturaleza son de cuantía inestimable, toda vez que una vez que se produzca una eventual sentencia condenatoria, la jurisdicción laboral a lo que condena es a efectuar los cálculos correspondientes a las diferencias no canceladas respecto de los derechos laborales que solicitaron el o los actores. De esta forma dichos cálculos tendrán que ser elaborados por la Administración Institucional (Dirección de Administración Interna, Sección de Contabilidad y Finanzas y Sección de Recursos Humanos”*

Con base en los párrafos No. 35 y 39 de esta norma; y en lo antes expuesto, la UNED deberá revelar en notas a sus estados financieros la información sobre los pasivos contingentes que poseen, para lo cual deberán pedir información adicional al departamento encargado de llevar la información sobre cada uno de los juicios que enfrenta la entidad.

Es importante que durante la fase de post-implementación de NICSP, la UNED establezca políticas contables que estén en función de reconocer, medir, presentar y revelar las provisiones, activos y pasivos contingentes, de acuerdo a los requerimientos establecidos que citamos a continuación:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 19</b>	<b>PARRAFO</b>
Alcance del reconocimiento de provisiones, activos y pasivos contingentes	1 al 17
Definiciones	18 al 21
Reconocimiento provisiones, activos y pasivos contingentes	22 al 43
Medición provisiones, activos y pasivos contingentes	44 al 62
Rembolsos	63 al 68
Cambios en el valor de las provisiones	69 al 70
Aplicación de las provisiones	71 al 72
Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición	73 al 96
Información a revelar	97 al 109

## 2.20. NICSP 20: Información a revelar sobre Partes Relacionadas

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), debe aplicar esta norma para la revelación de información sobre relaciones entre partes relacionadas y	El objetivo de la presente norma es exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes relacionadas cuando existe control y la revelación de información sobre transacciones entre la entidad y sus

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>ciertas transacciones con partes relacionadas.</p> <p>La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.</p>	<p>partes relacionadas bajo ciertas circunstancias.</p>

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 20**

<b>Procedimientos</b>	<b>Requerimientos Sistema Informático Contable</b>
<p>✓ Realizar un estudio legal con el fin de determinar la existencia de partes relacionadas que tengan influencia significativa en la toma de decisiones económicas y operativas de la Institución.</p>	<p>✓ Realizar el registro cuando corresponda.</p>

- **Situación actual**

Una vez concluido nuestro estudio de diagnóstico se concluye que la UNED no cuenta con partes relacionadas que tengan influencia significativa en la toma de decisiones financieras y operacionales, el poder recae totalmente en el Consejo Universitario. Por otra parte, se debe de analizar si la entidad ejerce control significativo sobre la fundación, con el fin de determinar si esta corresponde a una parte relacionada.

Se debe de revelar en notas a los estados financieros las características de control que ejerce el Consejo Universitario sobre la admiración de las Institución.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 4, de esta Norma, define lo siguiente:

*“Parte relacionada una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen:*

- (a) entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los estados financieros;*
- (b) asociadas (véase NICSP 7 Inversiones en Asociadas);*
- (c) individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en la entidad que informa, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma, así como los familiares próximos de tales individuos;*
- (d) personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y*
- (e) entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.*

*Transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio. Las transacciones entre partes relacionadas excluyen transacciones con cualquier otra entidad que solamente es una parte relacionada debido a su dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno del que forma parte.”*

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

La información que esta norma exige tiene la finalidad de rendición de cuentas y facilitar una mejor comprensión de la situación financiera y rendimiento de la entidad que informa. El principal elemento a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas es (a) identificar qué partes son controladas o son influidas significativamente por la entidad que informa y (b) determinar qué información debe revelarse sobre las transacciones con esas partes.

Durante la fase de post-implementación de NICSP y en cumplimiento del alcance de esta norma, la UNED deberá identificar y revelar información sobre partes relacionadas, como por ejemplo familiares de los jefes que laboran en la Institución, relaciones que pudieran existir entre los jefes y las empresas contratadas. Para su adopción e implementación se deben seguir los siguientes lineamientos:

REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 20	PARRAFO
Alcance	1 al 3
Definiciones	4 al 17
Acerca de las partes relacionadas	18 al 21
Materialidad o importancia relativa	22
Información a revelar	23 al 41

### 2.21. NICSP 21: Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Alcance	Objetivo
El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se	Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>
<p>reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro.</p> <p>Esta Norma también especifica cuándo la entidad debe revertir la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.</p>	<p>activos no generadores de efectivo, excepto:</p> <p>(a) inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);</p> <p>(b) activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, Contratos de construcción);</p> <p>(c) activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición;</p> <p>(d) propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);</p> <p>(e) propiedades, planta y equipo no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);</p> <p>(f) activos intangibles no generadores de efectivo que se midan por su importe</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Alcance	Objetivo
	revaluado (véase la NICSP 31, Activos Intangibles); y  (g) Otros activos generadores de efectivo con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra Norma.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 21**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
✓ Establecer los procedimientos a aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas en el período; de lo contrario, proceder a su activación y revaluación en conjunto con su respectiva clase.	✓ Implementar las modificaciones en el módulo de activos fijos con el fin de generar los asientos de pérdida por deterioro o ganancia por recuperación de deterioro. ✓ Incorporar reporte del cálculo del deterioro de los activos no generadores de efectivo.

- **Situación actual**

De nuestro estudio se determinó que la UNED no tiene la práctica de reconocer ni registrar el deterioro en el valor de los activos no generadores de efectivo, en sus estados financieros.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 14, de esta Norma, brinda las siguientes definiciones:

*Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:*

- (a) las partidas objeto de transacción son homogéneas;*
- (b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y*
- (c) los precios están disponibles para el público.*

*Los activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial.*

*Costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.*

*Valor razonable menos los costos necesarios para la venta es el importe que se puede obtener de la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos para su disposición.*

*Deterioro del valor es una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la depreciación.*

*Activos no generadores de efectivo son aquellos activos distintos a los generadores de efectivo.*

*Vida útil es:*

*(a) el periodo en el cual el activo se espera que sea utilizado por la entidad; o*

*(b) el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.*

*Valor en uso de un activo no generador de efectivo es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.”*

Esta norma estipula en cuanto a la identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor, lo siguiente:

*“26. Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la entidad estimará el importe de servicio recuperable del activo.*

*27. Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:*

*Fuentes externas de información*

*(a) cese, o próximo cese, de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.*

*(b) han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia*

*adversa sobre la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera.*

*Fuentes internas de información*

- (c) se dispone de evidencia sobre el deterioro físico del activo;*
- (d) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Entre tales cambios pueden encontrarse la no utilización del activo en actividades productivas, planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece un activo, o que se haya decidido la disposición del mismo antes de la fecha prevista;*
- (e) una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento; y*
- (f) se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.”*

Para la medición del importe de servicio recuperable, esta Norma establece lo siguiente:

*“35. En esta Norma se define importe de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable, menos los costos necesarios para la venta, y su valor en uso. Los párrafos 36 a 50 establecen las bases para la medición del importe de servicio recuperable.*

*36. No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si uno cualquiera de tales valores superase el importe del activo en libros, éste no habría deteriorado su valor, y no sería necesario proceder al cálculo del otro importe.*

*Valor razonable menos los costos necesarios para la venta*

40. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.

#### *Valor en uso*

44. Esta Norma define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo. “Valor en uso” en esta Norma se refiere al “valor en uso de un activo no generador de efectivo” salvo que se especifique otra cosa. El valor presente del servicio potencial restante del activo se determina usando cualquiera de los planteamientos identificados como apropiados en los párrafos 45 a 49.

#### *Enfoque del costo de reposición depreciado*

45. De acuerdo con este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina como el costo de reposición depreciado del activo. El costo de reposición de un activo es el costo de reponer el potencial de servicio bruto del activo. Este costo está depreciado para reflejar el uso que ha sufrido el activo. Un activo puede ser sustituido mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante la reposición de su potencial de servicio bruto. El costo de reposición depreciado se mide como el costo de reproducción o costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo.

#### *Enfoque del costo de rehabilitación*

48. El costo de rehabilitación es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro. Bajo este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina restando el costo estimado de rehabilitación del activo al costo actual de devolver al activo el nivel de servicio potencial restante del activo antes

*del deterioro. Este último costo habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción o el costo de reposición del activo. Los párrafos 45 y 47 incluyen indicaciones adicionales para la determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo.*

#### *Enfoque de las unidades de servicio*

*49. De acuerdo con este enfoque, el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo se determina reduciendo el costo corriente del potencial de servicio del activo anterior al deterioro para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro. Al igual que en el enfoque de costo de rehabilitación, el costo corriente de devolver el activo al potencial de servicio restante habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción y el costo de reposición del activo.*

#### *Aplicación de los distintos enfoques*

*50. La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:*

*(a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efecto a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o político generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio, según corresponda;*

*(b) los deterioros de valor identificados por un cambio significativo de efecto a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio, según corresponda; y*

*(c) Los deterioros de valor identificados debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado, según corresponda.”*

Para el reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro, esta norma establece:

*“51. En los párrafos 52 a 57 se establecen los requerimientos para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor de un activo. En esta Norma “pérdida por deterioro del valor” se refiere a la “pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo”, salvo que se especifique otra cosa.*

*52. El importe de un activo en libros debe ser reducido hasta que alcance su importe de servicio recuperable sí, y solo sí, este importe de servicio recuperable es menor que el importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.*

*54. Una pérdida recuperable deberá reconocerse inmediatamente en resultados (ahorro o desahorro).*

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

*65. Deberá procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores sí, y solo sí, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Si éste fuera el caso, el importe del activo en libros deberá aumentarse, con la limitación descrita en el párrafo 68, hasta que alcance su importe de servicio recuperable. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.”*

68. El nuevo importe de un activo en libros, atribuible a la reversión de una pérdida por deterioro, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.

69. Una reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá inmediatamente en resultados (ahorro o desahorro).

70. Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.”

Durante el desarrollo de la fase de post-implementación de las NICSP, la UNED deberá identificar los activos no generadores de efectivo y proceder a determinar indicios de deterioro, de existir tales indicios debe proceder con el cálculo del importe del servicio recuperable, para los efectos se deberá considerar los alcances de esta norma.

Cuando se esté en dicho proceso de cálculo se debe de considerar los requerimientos que citamos seguidamente:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 21</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo	1
Alcance	2 al 13
Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor	24 al 34
Medición del importe del servicio recuperable	35 al 50
Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro de los activos	51 al 57

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Reversión de las pérdidas de valor por deterioro	58 al 70
Información a revelar	72A al 79

**2.22. NICSP 22: Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General**

Alcance	Objetivo
Un gobierno que prepara y presenta estados financieros consolidados según la base contable de acumulación (o devengo) y elige revelar información sobre el sector gobierno general lo hará de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.	El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general (SGG) en sus estados financieros consolidados. La revelación de información adecuada sobre el SGG de un gobierno puede mejorar la transparencia de la información financiera, y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades de mercado y no mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 22**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
✓ Determinar por parte de la unidad de Consolidación de Cifras, el procedimiento con base en esta norma para consolidar las Empresas Públicas, con el fin de obtener los Estados Consolidados del SGG, del Sector Público no Financiero y del	✓ Implementar el módulo de consolidación.

**Diagnóstico Implementación NICSP**  
**Universidad Estatal a Distancia**

---

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
Sector Público Financiero no Bancario.	

- **Situación propuesta**

Esta NICSP no es de aplicación para la Institución.

### 2.23. NICSP 23: Ingresos sin Contraprestación

Alcance	Objetivo
Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para contabilizar los ingresos de transacciones sin contraprestación.	El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación distintas de aquéllas que dan lugar una combinación de entidades.
Esta Norma no se aplica a una combinación de entidades que sea una transacción sin contraprestación.	La Norma trata aspectos que necesitan considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, incluyendo la identificación de las contribuciones de los propietarios.

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 23**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Aplicación criterio devengo.</li><li>✓ Modificación procedimientos de registro.</li><li>✓ Solicitud de modificación del clasificador de ingresos.</li><li>✓ Reconocimiento de los legados, regalos y donaciones en efectivo y en especie como ingresos, exceptuando cuando se trata de servicios.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Cambios en procesos y procedimientos y adaptación al sistema para asegurar el registro contable de estos ingresos.</li><li>✓ Ajustar módulo cuentas por cobrar de ingresos sin contraprestación.</li></ul>

- **Situación actual**

De nuestro estudio se determinó, que los ingresos sin contraprestación de la UNED provienen principalmente de transferencias del Gobierno Central y donaciones recibidas.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 7, de esta norma, define lo siguiente:

*Las multas son beneficio económico o potencial de servicio recibido o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir las leyes o regulaciones.*

*Las restricciones sobre activos transferidos son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deban devolverse al transferidor si no hace el uso que se especifica.*

*Las estipulaciones sobre activos transferidos son términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo/convenios vinculantes, impuestos sobre el uso de un activo transferido por las entidades externas a la entidad que informa.*

*Los impuestos son beneficios económicos o potenciales de servicios pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.*

*Las transferencias son entradas de recursos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio de transacciones sin contraprestación, distintas de impuestos.”*

Para el reconocimiento de los ingresos sin contraprestación, esta norma establece lo siguiente:

*“44. Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación reconocida como un activo se reconocerá como ingreso, excepto en la medida en que se reconozca también un pasivo con respecto a dicha entrada.*

*45. Cuando una entidad satisface una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a una entrada de recursos por una transacción sin contraprestación reconocida como activo, reducirá el importe en libros del pasivo reconocido y reconocerá una cantidad de ingresos igual a dicha reducción.”*

En cuanto a la medición de los ingresos sin contraprestación, esta norma estipula en su párrafo No. 48, lo siguiente:

*“48. Los ingresos de transacciones sin contraprestación se medirán por el importe del incremento en los activos netos reconocidos por la entidad.”*

Asimismo, esta norma establece lo siguiente:

*“Impuestos*

*59. Una entidad reconocerá un activo con respecto a impuestos cuando ocurra el hecho imponible y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.*

*Transferencias*

*76. Sujeta al párrafo 98, una entidad reconocerá un activo en relación con transferencias cuando los recursos transferidos cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios para ser reconocidos como un activo.*

*Multas*

*88. Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. En algunas jurisdicciones los agentes de la ley pueden imponer multas a los individuos que consideran que han infringido la ley. En estos casos, el individuo normalmente tendrá la opción de pagar la multa o de recurrir a los tribunales para ejercer su defensa. Cuando el demandado llega a un acuerdo con el fiscal que*

*incluye el pago de una penalización en lugar de llevar el caso a los tribunales, el pago se reconoce como una multa.*

*89. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste que pueda ser reconocida como un pasivo. Como tales, las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como un activo establecidos en el párrafo 31. Como se destaca en el párrafo 12, cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, la multa no será ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.*

#### *Legados*

*90. Un legado es una transferencia hecha de acuerdo con las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio para un legado ocurre cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible, por ejemplo, cuando fallece el testador, o la declaración del legítimo albacea, dependiendo de la legislación de la jurisdicción .*

*91. Los legados que satisfacen la definición de un activo se reconocen como activos e ingresos si es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. La determinación de la probabilidad de la entrada de beneficios económicos futuros o potencial de servicio puede ser problemática si transcurre un período de tiempo entre la defunción del testador y la recepción de cualquier activo por parte de la entidad. La entidad necesitará determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente para cumplir con todas las demandas que recaigan sobre él y para satisfacer todos los legados. Si el testamento se impugna, esto también afectará a la probabilidad de que fluyan activos a la entidad.*

*92. El valor razonable de los activos legados se determinará de la misma manera que para los regalos y donaciones, tal como se describe en el párrafo 97. En las jurisdicciones en las que los patrimonios de fallecidos están sujetos a imposición, la autoridad fiscal puede haber determinado ya el valor razonable*

*Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie*

*93. Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libre de estipulaciones. El transferidor puede ser una entidad o un individuo. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio es, normalmente, la recepción del regalo o donación. El reconocimiento de regalos o donaciones de servicios en especie se trata a continuación, en los párrafos 98 - 103.*

*Servicios en especie*

*98. Una entidad puede reconocer los servicios en especie como un ingreso o como un activo, pero no está obligada a ello.”*

De nuestro estudio concluimos que la UNED cumple con el alcance de esta norma, en cuanto al reconocimiento, medición y registro de los ingresos con contraprestación, no así con la revelación de los mismos en notas a los estados financieros.

## **2.24. NICSP 24: Presentación de información del presupuesto en los estados financieros.**

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

Alcance	Objetivo
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma.</p> <p>Esta Norma se aplica a entidades del sector público, distintas de empresas públicas, a las que se requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado.</p>	<p>Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto aprobado y para el que, por ello, tienen la obligación pública de rendir cuentas. Esta Norma también requiere la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales.</p>

- **Procedimientos establecidos por la NICSP 24**

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Implementación nuevo estado financiero Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados.</li> <li>✓ Definir base de registro del presupuesto (por devengado o efectivo)</li> <li>✓ Base contable de registro de la contabilidad por devengado.</li> <li>✓ Establecer políticas de control interno relacionadas a las labores de conciliación del presupuesto con la contabilidad del devengo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Cambios en procesos y procedimientos, adaptación al sistema para asegurar el registro del presupuesto, se adopta la base de devengado.</li> <li>✓ Solicitar un análisis a Presupuesto Nacional sobre la implementación del devengo en los presupuestos.</li> <li>✓ En caso de que se siga aplicando la base de efectivo en el presupuesto, solicitar la modificación en el sistema informático, que permita obtener el cuadro comparativo entre los resultados del presupuesto y los resultados contables.</li> <li>✓ Generar reportería para la conciliación del Presupuesto de la Institución con la contabilidad del</li> </ul>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

Procedimientos	Requerimientos Sistema Informático Contable
	devengo

- **Situación actual**

De nuestro estudio se determinó que la UNED presenta información del presupuesto en sus estados financieros, sin embargo, esta no es conciliada con las determinaciones del principio de devengo que debe ser reconocido en la contabilidad.

- **Situación propuesta**

El párrafo No. 21, de esta Norma, estipula lo siguiente:

*“14. Sujeto a los requerimientos del párrafo 21, una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros actualmente presentados de acuerdo con las NICSP. La comparación de los importes del presupuesto y los realizados presentará separadamente para cada nivel de supervisión legislativa:*

*(a) los importes iniciales y finales del presupuesto;*

*(b) los importes reales según una base comparable; y*

*(c) por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros y se hará una referencia a esos documentos en las notas*

*“21. Una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto y realizados como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros principales solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable.*

*39. Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.”*

El cumplimiento con los requerimientos de esta Norma asegurará que las entidades del sector público cumplen con sus obligaciones de rendición de cuentas y aumentará la transparencia de sus estados financieros al demostrar (a) el cumplimiento con el presupuesto aprobado sobre el que tienen la obligación pública de rendir cuentas y, cuando el presupuesto y (b) los estados financieros se preparan según las mismas bases, su rendimiento financiero para conseguir los resultados presupuestados.

De nuestro estudio se determinó que la UNED incumple con los alcances de esta norma, por lo tanto, se recomienda, durante la fase de post-implementación, adoptarla siguiendo los siguientes requerimientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 24</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo	1
Alcance	2 al 6
Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados	14 al 38
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance	39 al 46
Conciliación de los importes reales con una base comparable y los importes reales	47 al 53

**2.25. Otras Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público traducidas oficialmente al español**

Posterior a la fecha de adopción de las NICSP por parte de la Contabilidad Nacional, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) del IFAC, emitió 8 nuevas NICSP oficialmente traducidas al español, estas son:

- ✓ NICSP 25: Beneficios a los empleados
- ✓ NICSP 26: Deterioro del valor de activos generadores de efectivo
- ✓ NICSP 27: Agricultura
- ✓ NICSP 28: Instrumentos Financieros: Presentación
- ✓ NICSP 29: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
- ✓ NICSP 30: Instrumentos Financieros: Información a revelar.
- ✓ NICSP 31: Activos Intangibles.
- ✓ NICSP 32: Concesiones.

Seguidamente mostramos el resultado de nuestro estudio relacionado a estas normas.

<b>NICSP 25</b>		
<b>Beneficios a los Empleados</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>Esta Norma deberá aplicarse por un empleador para contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones (véase la normativa contable internacional o nacional aplicable a las transacciones basadas en acciones).</p>	<p>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca:</p> <p>(a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de los cuales se le crea el</p>	<p>De nuestro estudio se observó que la entidad cumple con los requerimientos establecidos en el Marco Jurídico Laboral de Costa Rica, se evidenció que la Institución realiza una provisión por las obligaciones implícitas de la relación laboral, como lo es el caso de la provisión de aguinaldo.</p> <p>No se obtuvo evidencia relacionada a arreglos directos que la Institución mantenga con sus funcionarios, por lo que no</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<p>La Norma no trata la presentación por los planes de beneficios por retiro de los empleados (ver la normativa contable internacional o nacional aplicable a los planes de beneficio por retiro de los empleados). Esta Norma no trata los beneficios proporcionados por los programas combinados de seguridad social que no sean una contraprestación a cambio de los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de las entidades del sector público.</p>	<p>derecho de recibir pagos en el futuro; y (b) un gasto cuando la entidad consume los beneficios económicos o el servicio potencial procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios a los empleados.</p>	<p>podemos emitir un criterio sobre el reconocimiento de los Beneficio a los Empleados, según los criterios de esta norma contable.</p>
---	---	---

**Conclusión**

Para el desarrollo de la fase II de la implementación Desarrollo de Soluciones se deben de incorporar políticas y registros contables en el reconocimiento de los beneficios a los empleados generados tanto por disposiciones legales como implícitas de acuerdo a los siguientes postulados de la NICSP 25:

**Reconocimiento y medición**

*Todos los beneficios a corto plazo*

15. Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante un periodo contable, ésta reconocerá el importe sin descontar los beneficios a los empleados a corto plazo que se espera sean pagados por tales servicios:

- (a) como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad reconocerá la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo; y
- (b) como un gasto, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*).

En los párrafos 14, 17 y 20 se explica cómo aplicará una entidad este requerimiento a los beneficios a corto plazo, concedidos a los empleados, que consistan en permisos retribuidos y planes de incentivos y participación en ganancias.

#### *Permisos retribuidos a corto plazo*

- 16. Una entidad reconocerá el costo esperado de los beneficios a empleados de corto plazo en forma de permisos retribuidos, aplicando el párrafo 13 anterior de la siguiente manera:
  - (a) en el caso de permisos retribuidos cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que les permiten disfrutar de futuros permisos retribuidos; y
  - (b) en el caso de permisos retribuidos no acumulativos, cuando los mismos se hayan producido.
- 17. La entidad puede remunerar los permisos de los empleados por razones muy variadas, entre las que se incluye el disfrute de vacaciones, enfermedad e incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a los permisos son de dos categorías:
  - (a) acumulativos; y
  - (b) no acumulativos.
- 18. Los permisos retribuidos acumulativos son aquéllos cuyo disfrute se aplaza y que pueden ser utilizados en periodos futuros si en el periodo presente no se ha hecho uso completo del derecho correspondiente. Los permisos retribuidos con derechos de carácter acumulativo pueden ser o bien irrevocables (cuando los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por los no disfrutados en caso de abandonar la entidad) o no irrevocables (cuando los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo en caso de abandonar la entidad). Una obligación por este concepto surge a medida que

los empleados prestan servicios que les dan derecho a disfrutar de futuros permisos remunerados. La obligación existe, y se ha de reconocer, incluso cuando las ausencias remuneradas son no irrevocables, aunque la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la entidad antes de utilizar un derecho acumulativo no irrevocable afecta a la medición de la obligación correspondiente.

19. Una entidad medirá el costo esperado de los permisos remunerados con derechos de carácter acumulativo como el importe adicional que espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos acumulados y no utilizados en la fecha de presentación.
  
20. El método especificado en el párrafo 17 mide la obligación según el importe de los pagos adicionales que se espera que surjan únicamente del hecho de que el beneficio se acumula. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones por importe significativo relacionadas con derechos por permisos retribuidos no utilizados. Por ejemplo, es probable que la obligación de pagar permisos cortos por enfermedad solo sea significativa si existe un entendimiento formal o informal de que los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados como vacaciones pagadas.
  
21. Los derechos correspondientes a permisos remunerados no acumulativos no se trasladan al futuro; caducan si no son utilizados enteramente en el periodo corriente y no dan a los empleados el derecho de cobrar en efectivo los derechos no utilizados en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en los permisos remunerados por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros de disfrute), en los supuestos de permisos por maternidad o paternidad y en los de permisos retribuidos por causa de pertenencia a un jurado o por realización del servicio militar. Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento del permiso, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe del beneficio.

#### *Pagos por incentivos y participación en las ganancias*

22. Una entidad reconocerá el costo esperado de los planes de pagos por incentivos y participación en ganancias de acuerdo al párrafo 13 cuando, y solo cuando:
  - (a) la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
  - (b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos.

23. En el sector público, algunas entidades tienen planes de incentivos que están relacionados con objetivos de prestación de servicios o aspectos de rendimiento financiero. De acuerdo con esos planes, los empleados reciben cantidades específicas, dependiendo de una evaluación de su contribución a la consecución de los objetivos de la entidad o una parte de la entidad. En algunos casos, estos planes pueden ser para grupos de empleados, por ejemplo, cuando el rendimiento se evalúa para algunos o todos los empleados de una parte determinada de la entidad, en vez de sobre criterios individuales. Debido a los objetivos de las entidades del sector público, los planes de participación en las ganancias son mucho menos frecuentes en el sector público que en las entidades con ánimo de lucro. Sin embargo, es probable que sean un aspecto de la remuneración de los empleados en segmentos de entidades del sector público que operan sobre bases comerciales. Algunas entidades del sector público pueden no operar sobre esquemas de participación en las ganancias, pero pueden evaluar el rendimiento frente a medidas basadas en aspectos financieros como la generación de flujos de ingresos y la consecución de objetivos presupuestarios. Algunos planes de incentivos pueden conllevar pagos a todos los empleados que hayan prestado servicios de empleo en un periodo sobre el que se informa, incluso aunque ellos hayan abandonado la entidad antes de la fecha de presentación. Sin embargo, según otros planes de incentivos, los empleados solo reciben pagos si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo determinado, por ejemplo, un requerimiento de que los empleados presten servicios por la totalidad del periodo sobre el que se informa. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementa el importe a pagar si permanecen en servicio hasta el final del periodo especificado. La medición de esta obligación implícita refleja la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los pagos por participación en las ganancias. El párrafo 23 proporciona condiciones adicionales que han de satisfacerse antes de que una entidad pueda reconocer el costo esperado de los pagos relacionados con el rendimiento, pagos de incentivos y pagos por participación en las ganancias.
24. Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, una entidad puede tener la costumbre de pagar incentivos a sus empleados. En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa realista que no sea la de pagar los incentivos. La medición de esta obligación implícita reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

25. Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas de acuerdo a un esquema de pago basado en el rendimiento, plan de incentivos o esquema de participación en ganancias cuando, y solo cuando:
  - (a) las condiciones formales del plan contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;
  - (b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o
  - (c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.
  
26. Una obligación de acuerdo con planes de incentivos y de participación en las ganancias derivadas de los servicios de los empleados, y se reconoce como un gasto en resultados (ahorro o desahorro).
  
27. Las participaciones en las ganancias y los incentivos al personal cuyos pagos no venzan dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo en que los empleados han prestado sus servicios, se tratarán como beneficios a largo plazo a los empleados (véanse los párrafos 147 a 153).

<b>NICSP 26</b>		
<b>Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:</p> <p>(a) inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);</p> <p>(b) activos derivados de los contratos de construcción</p>	<p>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</p>	<p>Como parte de las novedades de las NICSP 26 está el cálculo del deterioro del valor de los activos generadores de ingreso, para los efectos la entidad debe reconocer los indicios que dan como hecho que estamos ante la posibilidad de un deterioro del valor de nuestros activos y que por tal debemos calcular el valor recuperable de los mismos, en caso que nuestros activos representados al valor en libros están por encima de nuestro valor recuperable, debemos reconocer inmediatamente la</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>NICSP 26</b>		
<b>Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>(véase la NICSP 11, Contratos de Construcción);</p> <p>(c) activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición;</p> <p>(d) propiedades de inversión que se midan según su valor razonable (véase la NICSP 16 Propiedades de Inversión);</p> <p>(e) propiedades, planta y equipo generadores de efectivo que se miden por su importe revaluado (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo); y</p> <p>(f) los activos por impuestos diferidos (véase la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata de los activos por impuestos diferidos);</p> <p>(g) activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP 25 Beneficios a los Empleados);</p>	<p>su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.</p>	<p>pérdida por deterioro en los resultados económicos de la entidad según lo establecido por la NICSP 26 en su párrafo 20.</p> <p>De nuestro estudio se determinó que la UNED, no cuenta con políticas administrativas ni contables para el cálculo del valor recuperable cuando existan indicios de deterioro de los activos generadores de efectivo.</p> <p>Se observó en las sedes de Sabanilla y Barrio Dent, la presencia de activos que pudieran estar afectados por diferentes indicios de deterioro del valor, tales como obsolescencia, deterioro físico, zona de riesgo, mercado, entre otros.</p> <p>Toda entidad cuenta con operaciones que se generan por medio de unidades generadoras de efectivo.</p>

<b>NICSP 26</b>		
<b>Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>(h) activos intangibles generadores de efectivo que se miden a los importes revaluados (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);</p> <p style="padding-left: 40px;">(i) plusvalía;</p> <p>(j) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se midan según su valor razonable menos los costos de venta (véase la NICSP 27, Agricultura);</p> <p>(k) costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la normativa contable nacional e internacional que trata de los contratos de seguros;</p> <p>(l) activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta que se miden al menor del importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta, de</p>		<p>Es importante hacer ver que en algunos casos estas actividades cuentan con activos comunes como edificios, terrenos, mobiliario y equipo que deben ser distribuidos proporcionalmente para el cálculo del deterioro de los activos generadores de efectivo.</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>NICSP 26</b>		
<b>Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas; y</p> <p>(m) otros activos generadores de efectivo con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra Norma.</p>		
<b>Recomendación</b>		
<p>Durante el desarrollo de la fase II y III de la implementación, la UNED debe proceder a identificar las diferentes unidades generadoras de ingreso que se encuentren dentro de la institución, agrupar los activos que forman parte de dicha unidad y proceder a determinar indicios de deterioro, de existir tales indicios proceder con el cálculo del valor recuperable, para los efectos se deberá considerar los alcances de la NICSP 26 que se muestran en los párrafos que van del 20 al 70 que tienen que ver con la determinación del Valor Razonable y los Valores de Uso de los activos que forman parte de la unidad generadora de ingreso.</p> <p>Cuando se esté en dicho proceso de cálculo se debe de considerar los requerimientos exigidos por la NICSP 26 y que citamos seguidamente:</p>		

**Deterioro del valor**

Esta Norma define “deterioro de valor” como una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos futuros o potencial de servicio a

través de la depreciación. Deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros o en el potencial de servicio incorporados en un activo a la entidad que lo controla. Por ejemplo, una entidad puede tener un garaje de estacionamiento que esté utilizado actualmente al 25 por ciento de su capacidad. Se mantiene con propósitos comerciales, y la gerencia ha estimado que genera una tasa comercial de rendimiento cuando su uso es igual o superior al 75 por ciento de su capacidad. La disminución en su utilización no está acompañada por un aumento significativo de los cargos por estacionamiento. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

### **Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor**

El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En los párrafos 25 a 27 se describen algunos indicios de que existe una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliera alguno de esos indicios, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por las circunstancias descritas en el párrafo 23, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presenta indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si existiera cualquier indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

Con independencia de la existencia de algún indicio de deterioro de valor, una entidad comprobará anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo en que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor en diferentes activos intangibles puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si este activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo corriente sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de este activo intangible antes de que finalice el periodo corriente sobre el que se informa.

La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros o potencial de servicio como para recuperar su importe en libros está sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al

menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

### **Medición del importe recuperable**

En esta Norma se define “importe recuperable” como el mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta y su valor en uso. En los párrafos 32 a 70 se establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a un activo individual como a una unidad generadora de efectivo.

No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y, no sería necesario estimar el otro importe.

Sería posible calcular el 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, 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 su importe recuperable.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para su disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, los cuales resulten probablemente insignificantes a efectos del cálculo.

El importe recuperable se calcula para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determina para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 85 a 90), a menos que:

- (a) el valor razonable del activo menos los costos de venta sean mayor que su importe en libros; o
- (b) el activo es una parte de una unidad generadora de efectivo, pero es capaz de generar flujos de efectivo individualmente, en cuyo caso el valor en uso del activo puede estimarse cercano a su valor razonable menos los costos de venta y el valor razonable del activo menos los costos de venta puedan determinarse.

En algunos casos, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso.

### **Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro del valor de un activo individual**

Los párrafos 72 a 75 establecen los requerimientos para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor de un activo individual. El reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo se tratan en los párrafos 76 a 97.

**El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su 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.**

**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.**

### **Unidades generadoras de efectivo**

En los párrafos 77 a 97 se establecen los requisitos para identificar la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo.

### **Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo**

**Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).**

El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

- (a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y
- (b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las generadas por otros activos y no es capaz de generar flujos de efectivo individualmente.

En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse solo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

Como se define en el párrafo 13, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, (a) incluye el activo, y (b) genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas de efectivo producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios profesionales. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de

efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la gerencia (a) controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o (b) adopta las decisiones de continuar o disponer de los activos y operaciones de la entidad. La Guía de implementación proporciona un ejemplo de la identificación de una unidad generadora de efectivo.

**Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la gerencia sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:**

- (a) las entradas futuras de efectivo empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y**
- (b) las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.**

Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos, sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en presupuestos o pronósticos financieros que se relacionen con esta unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta información si los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

**Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma coherente de un periodo a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.**

Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este periodo, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en periodos anteriores, o que los tipos de activos acumulados, que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 120 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

### **Información a revelar**

**Una entidad revelará los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo.**

**La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:**

- (a) El importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esas pérdidas por deterioro de valor están incluidas.**
- (b) El importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas.**

En algunos casos, puede que no esté claro si el objetivo fundamental de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. Se requiere juicio profesional para determinar si aplicar esta Norma o la NICSP 21. El párrafo 114 requiere la revelación de los criterios utilizados para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo.

Una clase de activos es un grupo de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de revelación en los estados financieros.

La información exigida por el párrafo 115 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la NICSP 17.

**Una entidad que revele información segmentada de acuerdo con la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos* revelará, para cada uno de los segmentos principales, la siguiente información:**

(a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo; y**

(b) **el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo.**

**120. Una entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el periodo para un activo generador de efectivo o una unidad generadora de efectivo:**

(a) **los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;**

(b) **el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida; (c) para cada activo generador de efectivo:**

(i) **la naturaleza del activo; y**

(ii) **si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NICSP18, el segmento principal al que pertenece el activo, basándose en el formato de la información financiera de la entidad.**

(d) **Para cada unidad generadora de efectivo:**

(i) **una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo, si es una línea de productos, una fábrica, un negocio, un área geográfica o un segmento de información de la entidad);**

(ii) **el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida por clase de activos, y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la**

**NICSP 18, por cada segmento basado en el formato de presentación de la información de la entidad; y**

**(iii) Si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación de los activos, así como las razones para modificar la forma de identificar la unidad generadora de efectivo.0}**

**(e) si el importe recuperable del activo es su valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso;**

**(f) si el importe recuperable es su valor razonable menos los costos de venta, las bases utilizadas para determinar el valor razonable menos los costes de venta (como por ejemplo si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo); y**

**(g) en el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.**

**121. La entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas acumuladas por deterioro del valor y reversiones de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 120:**

**(a) las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y**

**(b) los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o a la reversión de las pérdidas por deterioro de valor.**

### **NICSP 27 Agricultura**

Durante las charlas impartidas a los miembros de las distintas comisiones, no se comentó ni obtuvimos evidencia que de que la Institución realice actividades agroindustriales

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

relacionadas con la plantación de árboles, o producción de activos biológicos. Por lo anterior concluimos que la presente norma no es de aplicación para la UNED.

<b>NICSP 28</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Presentación</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los instrumentos financieros excepto:</p> <p>(a) aquellas participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NICSP 6 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>, NICSP 7 <i>Inversiones en Asociadas</i>, o NICSP 8 <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i>. Sin embargo, en algunos casos, la NICSP 6, NICSP 7 o NICSP 8 permite que una entidad contabilice las participaciones en una entidad controlada, asociada o negocio conjunto aplicando la NICSP 29; en estos casos, las entidades aplicarán los</p>	<p>El objetivo de esta Norma es establecer los principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o activos netos/patrimonio y para compensar activos financieros y pasivos financieros. Es aplicable a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros. Los principios de esta Norma complementan los relativos al reconocimiento y medición de activos financieros y pasivos financieros, de la</p>	<p>Esta norma comprende la presentación que deben de tener los instrumentos financieros en los estados financieros de la entidad es así como su objetivo fundamental es <u>establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y para compensar activos y pasivos financieros.</u></p> <p>Como se puede observar esta norma lo que busca es la transparencia y objetividad en la <u>presentación adecuada</u> de los instrumentos financieros adquiridos por la entidad, la NICSP 28 en su párrafo 11 define como instrumento financiero Un <u>instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.</u></p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

<b>NICSP 28</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Presentación</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta Norma a todos los derivados vinculados a participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos.</p> <p>(b) Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la NICSP 25 <i>Beneficios a los Empleados</i>.</p> <p>(c) Obligaciones procedentes de contratos de seguro. Sin embargo, esta Norma se aplica a:</p> <p>(i) los derivados implícitos en contratos de seguro, siempre que la NICSP 29 requiera que la entidad los contabilice por separado; y</p> <p>(ii) los contratos de garantía financiera, si el emisor aplica la NICSP 29 al reconocer y medir estos contratos, pero</p>	<p>NICSP 29 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i>, y a la revelación de información sobre ellos en la NICSP 30 <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>.</p>	<p>Observando los estados financieros de la UNED, se determina que posee inversiones corrientes significativas reconocidas, se observó que los depósitos en garantías de oferentes de servicios se reconocen como Depósitos pagados en garantía sí como también se tienen Depósitos Recibidos en garantía.</p> <p>Se observan saldos materiales en las cuentas de efectivo y cuentas por pagar, dichas cuentas deben estar clasificadas y presentadas de acuerdo a los alcances de la NICSP 28.</p> <p>Con relación a los apalancamientos no se observa que actualmente exista apalancamiento en las cuentas de pasivo corriente y no corriente.</p>

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<b>NICSP 28</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Presentación</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>se aplicará la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate estos contratos de seguro si el emisor elige aplicar esta norma al reconocerlos y medirlos.</p> <p>Además de los casos (i) y (ii) anteriores, una entidad puede aplicar esta Norma a contratos de seguro que implican la transferencia de riesgo financiero.</p> <p>(d) Los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la normativa contable nacional e internacional que trata los contratos de seguro porque contienen un componente de participación discrecional. El emisor de dichos instrumentos está exento de aplicar a esos componentes los párrafos 13 a 37 y GA49 a GA60 de esta Norma, que se refieren a la distinción entre pasivos financieros e</p>		

<b>NICSP 28</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Presentación</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>instrumentos de patrimonio. Sin embargo, los instrumentos están sujetos al resto de requerimientos de esta Norma. Además, esta Norma es de aplicación a los derivados que estén implícitos en dichos instrumentos (véase la NICSP 29).</p> <p>(e) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones para los cuales se aplica la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate sobre pagos basados en acciones, excepto:</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) los contratos que entren dentro del alcance de los párrafos 4 a 6 de esta Norma, a los que es de aplicación la misma; o</p> <p style="padding-left: 20px;">(ii) los párrafos 38 y 39 de esta Norma, que serán aplicados a las acciones</p>		

<b>NICSP 28</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Presentación</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>propias en cartera adquiridas, vendidas, emitidas o liquidadas, que tengan relación con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones por empleados y todos los demás acuerdos de pagos basados en acciones.</p>		
<b>Conclusión</b>		
<p>Para el tratamiento de la fase II <u>Desarrollo de Soluciones</u> se realizará un análisis profundo de los diferentes instrumentos financieros activos y pasivos reconocidos y aquellos pendientes de reconocer por la UNED en sus estados financieros, lo anterior con el fin de poder determinar su correcta presentación a la luz de las exigencias dadas por la NICSP 28, según los siguientes requerimientos:</p>		

**Presentación**

Pasivos y los activos netos/patrimonio (véanse también los párrafos GA49 a GA54)

El emisor de un instrumento financiero lo clasificará en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo

financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de conformidad con la esencia económica del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio.

Cuando un emisor aplique las definiciones del párrafo 9 para determinar si un instrumento financiero es un instrumento de patrimonio en lugar de un pasivo financiero, el instrumento será de patrimonio sí, y solo si, se cumplen las dos condiciones (a) y (b) descritas a continuación.

- (a) el instrumento no incorpora una obligación contractual:
  - (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o
  - (ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.
- (b) si el instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:
  - (i) un instrumento no derivado, que no comprende ninguna obligación contractual para el emisor de entregar un número variable de los instrumentos de patrimonio propio; o
  - (ii) un derivado que será liquidado solo por el emisor a través del intercambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio del emisor no incluirán instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones descritas en los párrafos 15 y 16 ó en los párrafos 17 y 18, o instrumentos que sean contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor.
  - (iii)

Una obligación contractual, incluyendo aquélla que surja de un instrumento financiero derivado, que dará o pueda dar lugar a la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor, no tendrá la consideración de un instrumento de patrimonio si no cumple las condiciones (a) y (b) anteriores. Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 15 y 16 ó de los párrafos 17 y 18.

### ***Instrumentos con opción de venta***

Un instrumento financiero con opción de venta incluye una obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar ese instrumento mediante efectivo u otro activo financiero en el momento de ejercer la opción. Como excepción a la definición de un

pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes:

- (c) otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:
  - (i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y
  - (ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.
- (d) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:
  - (i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y
  - (ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinado a todas las demás clases de instrumentos.
- (e) todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas. Por ejemplo, deben incorporar todos opción de venta, y la fórmula u otros medios utilizados para calcular el precio de recompra o reembolso es el mismo para todos los instrumentos de esa clase.
- (f) Además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar el instrumento mediante efectivo u otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad como se establece en el subpárrafo (b) de la definición de un pasivo financiero.
- (g) Los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los resultados (ahorro o desahorro), en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos del instrumento).

Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

- (h) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado (ahorro o desahorro), el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor

razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato); y

- (i) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento con opción de venta.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 15 que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que se cumple esta condición, no clasificará el instrumento con opción de venta como un instrumento de patrimonio.

*Instrumentos, o componentes de instrumentos, que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación*

### **NICSP 29 Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición**

La NICSP 29 establece criterios de reconocimiento y medición para instrumentos financieros, se ha desarrollado básicamente a partir de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (a 31 de diciembre de 2008, incluyendo ciertas modificaciones publicadas por el IASB como parte de sus *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009).

<b>NICSP 29</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
Los instrumentos financieros son acuerdos contractuales que dan lugar a un activo financiero para una entidad y un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra. Los	El objetivo de esta Norma es el establecimiento de principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros, pasivos	De nuestro estudio se pudo observar que la UNED, no mide sus instrumentos financieros activos y pasivos a su valor amortizado tal y como lo

<b>NICSP 29</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>derechos y obligaciones que surgen de acuerdos no contractuales, a través del ejercicio de la legislación o a través de obligaciones implícitas, no son instrumentos financieros. El reconocimiento y medición de derechos y obligación que surgen de dichas transacciones se trata en otras NICSP.</p> <p>Muchos contratos cumplen la definición de “activo financiero o pasivo financiero”. Algunos de ellos se contabilizan utilizando otras NICSP otros se contabilizan usando parcialmente otras NICSP y parcialmente la NICSP 29. Algunos ejemplos incluyen derechos y obligaciones que surgen de beneficios a empleados, cuentas por cobrar de arrendamientos financieros y cuentas por pagar por arrendamientos financieros.</p> <p>La NICSP 29 no se aplica a contratos de seguro, excepto determinados contratos de garantías financieras y derivados implícitos incluidos en los contratos de seguro. Sin</p>	<p>financieros, así como de algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras. Los requerimientos para la presentación de información sobre los instrumentos financieros se establecen en la NICSP 28 <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i>. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre instrumentos financieros están en la NICSP 30 <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>.</p>	<p>requiere la NICSP 29 en su párrafo 58. No se observó la existencia de contabilidad de coberturas para hacer frente a riesgos inherentes en el manejo de los activos y pasivos financieros.</p> <p>Esta norma es más que nada aplicable a entidades que cotizan en bolsa de valores y convienen en la comercialización de instrumentos financieros que están sumidos de riesgos propias se sus características.</p> <p>A pesar de esto la UNED cuenta con registros de carteras por cobrar y pasivos financieros con terceros que deben ser reconocidos, medidos y presentados de acuerdo los alcances de la NICSP 28 y al NICSP 29.</p>

<b>NICSP 29</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>embargo, se permite que una entidad aplique esta Norma a contratos de seguro que impliquen la transferencia del riesgo financiero.</p> <p>Los compromisos para conceder créditos según condiciones establecidas (compromisos de préstamo) están excluidos del alcance de esta Norma, con tres excepciones. En particular, los compromisos de proporcionar un préstamo a una tasa de interés por debajo de la de mercado están dentro del alcance de la norma. La mayor parte de los compromisos de préstamo se contabilizan utilizando la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</p>		
<b>Conclusión</b>		
<p>De nuestro estudio de diagnóstico se concluye que la UNED, cuenta con activos y pasivos financieros que deben ser medidos y reconocidos y presentados, de acuerdo con los postulados de la NICSP 28 y 29, para lograr este objetivo se debe hacer un estudio de la cartera y una lectura de los contratos correspondientes a los pasivos financieros, con el fin de poder determinar la base de cálculo tanto de los valores razonables como los valores al costo amortizado.</p>		

<b>NICSP 29</b>		
<b>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
<p>Es recomendable que durante el desarrollo de la fase II y III, la comisión de inversiones, desarrolle políticas y procedimientos contables que estén en función de reconocer, medir presentar y revelar los riesgos inherentes y de control de los diferentes instrumentos financieros activos y pasivos que debe representar la UNED en sus estados financieros; para que esto se cumpla es conveniente que estas políticas cumplan con los requerimientos de la NICSP 29 que se detallan a continuación:</p>		

Reconocimiento y baja en cuentas

Reconocimiento inicial

Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte obligada, según las cláusulas contractuales del instrumento en cuestión. (Véase el párrafo 40 respecto de las compras convencionales de activos financieros).

### **Baja en cuentas de un activo financiero**

En los estados financieros consolidados, los párrafos 18 a 25 y los párrafos GA49 a GA67 del Apéndice A se aplicarán a los importes consolidados. Por tanto, primero una entidad consolidará todas las entidades controladas de acuerdo con la NICSP 6 y con la normativa nacional e internacional aplicable o interpretación que aborde la consolidación de entidades de cometido específico, y después aplicará los párrafos 18 a 25 y los párrafos GA49 a GA67 a la entidad económica resultante.

**Antes de evaluar si, y en qué medida, la baja en cuentas es adecuada según los párrafos 19 a 25, la entidad determinará si estos párrafos se deberían aplicar a una parte o a la totalidad del activo financiero (o a parte de un grupo de activos financieros similares), de la siguiente manera.**

- (a) **Los párrafos 19 a 25 se aplicarán a una parte del activo financiero (o de un grupo de activos financieros similares) si, y solo si, la parte del activo**

que se considera para la baja en cuentas cumple alguna de las tres condiciones siguientes.

- (i) La parte abarca únicamente flujos de efectivo específicamente identificados de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice una segregación de un importe representativo del interés que otorgue a la contraparte el derecho de recibir los flujos de efectivo por intereses pero no los flujos derivados del principal de un instrumento de deuda, los párrafos 19 a 25 se aplicarán a los flujos de efectivo por intereses.
  - (ii) La parte comprende solo una participación proporcional completa (prorrata) de los flujos de efectivo del activo financiero (o del grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice un acuerdo por el que la contraparte obtenga el derecho a una cuota del 90 por ciento de los flujos de efectivo totales de un instrumento de deuda, los párrafos 19 a 25 se aplicarán al 90 por ciento de dichos flujos de efectivo. Si existiese más de una contraparte, no se requiere que cada una de ellas tenga una participación proporcional en los flujos de efectivo, siempre que la entidad que transfiere tenga una participación proporcional completa.
  - (iii) La parte comprende una cuota proporcional completa (prorrata) de flujos de efectivo específicamente identificados del activo financiero (o del grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice un acuerdo por el que la contraparte obtenga el derecho a una cuota del 90 por ciento de los flujos de efectivo totales de un activo financiero, los párrafos 19 a 25 se aplicarán al 90 por ciento de dichos flujos de efectivo. Si existiese más de una contraparte, no se requiere que cada una de ellas tenga una participación proporcional en los flujos de efectivo específicamente identificados, siempre que la entidad que transfiere tenga una participación proporcional completa.
- (b) En cualquier otro caso, los párrafos 19 a 25 se aplicarán al activo financiero (o al grupo de activos financieros similares en su integridad). Por ejemplo, cuando una entidad transfiera (i) el derecho al primer o al último 90 por ciento de los cobros de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros), o (ii) el derecho al 90 por ciento de los flujos de efectivo de un grupo de cuentas por cobrar, pero otorgue una garantía para compensar al comprador por las pérdidas crediticias hasta el 8 por ciento del principal de las cuentas por cobrar, los párrafos 19 a 25 se aplicarán al activo financiero (o al grupo de activos financieros similares) en su integridad.

(c)

En los párrafos 19 a 28, el término “activo financiero” se refiere tanto a una parte de un activo financiero (o a una parte de un grupo de activos financieros similares),

tal como se identifica en el apartado (a) anterior, como a un activo financiero (o a un grupo de activos financieros similares) en su integridad.

Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero cuando, y solo cuando:

- (a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero o se renuncie a ellos; o
- (b) se transfiera el activo financiero, como establecen los párrafos 20 y 21 y la transferencia cumpla con los requisitos para la baja en cuentas, de acuerdo con el párrafo 22.

(Véase el párrafo 40 para ventas convencionales de activos financieros).

Una entidad habrá transferido un activo financiero si, y solo si: (a) ha transferido los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero; o

- (c) conserva los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo financiero, pero asume la obligación contractual de pagarlos a uno o más perceptores, dentro de un acuerdo que cumpla con las condiciones establecidas en el párrafo 21.

Cuando una entidad conserve los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero (el “activo original”), pero asuma la obligación contractual de pagarlos a una o más entidades (los “perceptores posibles”), la entidad tratará la operación como si fuese una transferencia de activos financieros si, y solo si, se cumplen las tres condiciones siguientes:

- (d) La entidad no está obligada a pagar ningún importe a los perceptores posibles, a menos que cobre importes equivalentes del activo original. Los anticipos a corto plazo hechos por la entidad, con el derecho a la recuperación total del importe más el interés acumulado (devengado) a tasas de mercado, no violan esta condición.
- (e) La entidad tiene prohibido, según las condiciones del contrato de transferencia, la venta o pignoración del activo original, excepto como garantía con los perceptores posibles de la obligación de pagarles los flujos de efectivo.
- (f) La entidad está obligada a remitir sin retraso significativo cualquier flujo de efectivo que cobre en nombre de los posibles perceptores. Además,

**la entidad no está facultada para reinvertir los flujos de efectivo, excepto en inversiones en efectivo o equivalentes al efectivo (tal como están definidas en la NICSP 2 *Estado de Flujos de Efectivo*) durante el corto periodo de liquidación que va desde la fecha de cobro a la fecha de remisión pactada con los destinatarios eventuales, siempre que los intereses generados por dichas inversiones se entreguen también a los destinatarios eventuales.**

**Cuando una entidad transfiera un activo financiero (véase el párrafo 20), evaluará en qué medida conserva los riesgos y las ventajas inherentes a su propiedad. En este caso:**

- (g) Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, lo dará de baja en cuentas y reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos y obligaciones creados o conservados en la transferencia.**
- (h) Si la entidad conserva de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo financiero, continuará reconociéndolo.**
- (i) Si la entidad no transfiere ni conserva de forma sustancial todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, determinará si ha conservado el control sobre el activo financiero. En este caso:
  - (i) Si la entidad no ha conservado el control, dará de baja el activo financiero y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o conservados por efecto de la transferencia.**
  - (ii) Si la entidad ha conservado el control, continuará reconociendo el activo financiero en la medida de su implicación continuada en el activo financiero (véase el párrafo 32).****

La transferencia de riesgos y ventajas (véase el párrafo 22) se evaluará comparando la exposición de la entidad, antes y después de la transferencia, con la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Una entidad ha conservado de manera sustancial todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo financiero, si su exposición a la variación en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos del mismo no varía de forma significativa como resultado de la transferencia (por ejemplo, porque la entidad ha vendido un activo financiero sujeto a un acuerdo para la recompra a un precio fijo o al precio de venta más la rentabilidad habitual de un prestamista). Una entidad ha transferido de manera

sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo financiero si su exposición a tal variabilidad deja de ser significativa en relación con la variabilidad total del valor presente de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (por ejemplo, porque la entidad ha vendido un activo financiero sujeto solo a una opción de recompra por su valor razonable en el momento de ejercerla o ha transferido una parte proporcional completa de los flujos de efectivo de un activo financiero mayor en un acuerdo, tal como la subparticipación en un préstamo, que cumpla las condiciones establecidas en el párrafo 21).

A menudo resultará obvio si la entidad ha transferido o conservado de forma sustancial todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, y no habrá necesidad de realizar ningún cálculo. En otros casos, será necesario calcular y comparar la exposición de la entidad a la variabilidad en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos, antes y después de la transferencia. El cálculo y la comparación se realizarán utilizando como tasa de descuento un tipo de interés de mercado actual que sea adecuado. Se considerará cualquier tipo de variación en los flujos de efectivo netos, dando mayor ponderación a aquellos escenarios con mayor probabilidad de que ocurran.

El que la entidad haya conservado o no el control [véase el párrafo 22(c)] del activo transferido, dependerá de la capacidad del receptor de la transferencia para venderlo. Si el receptor de la transferencia tiene la capacidad práctica de venderlo en su integridad a una tercera parte no relacionada, y es capaz de ejercerla unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia, la entidad no ha conservado el control. En cualquier otro caso, la entidad ha conservado el control.

*Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas [véase el párrafo 22(a) y (c)(i)]*

**Si una entidad transfiere un activo financiero, en una transferencia que cumple los requisitos para la baja en cuentas en su integridad, y conserva el derecho de administración del activo financiero a cambio de una comisión, reconocerá un activo o un pasivo por tal contrato de servicio de administración del activo financiero. Si no se espera que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por la prestación de este servicio, se reconocerá un pasivo por la obligación de administración del activo financiero, que medirá por su valor razonable. Si se espera que la comisión a recibir sea superior a una adecuada compensación por la prestación de este servicio de administración del activo financiero, se reconocerá un activo por los derechos de administración, por un**

importe que se determinará sobre la base de una distribución del importe en libros del activo financiero mayor, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.

Si, como resultado de una transferencia, un activo financiero se da de baja totalmente pero la transferencia conlleva la obtención de un nuevo activo financiero o la asunción de un nuevo pasivo financiero, o un pasivo por prestación del servicio de administración del activo financiero, la entidad reconocerá el nuevo activo financiero, el nuevo pasivo financiero o el nuevo pasivo por la obligación de administración a sus valores razonables.

Al dar de baja en cuentas un activo financiero en su integridad, la diferencia entre:

- (j) su importe en libros; y
- (k) la suma de (i) la contraprestación recibida (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido) y (ii) cualquier resultado acumulado que haya sido reconocido directamente en los activos netos/ patrimonio [véase el párrafo

64(b)]; se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor [por ejemplo, cuando una entidad transfiere los flujos de efectivo por intereses que forman parte de un instrumento de deuda, véase el párrafo 18(a)], y la parte transferida cumple con los requisitos para la baja en cuentas en su integridad, el anterior importe en libros del activo financiero mayor se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se haya dado de baja, en función de los valores razonables relativos de dichas partes en la fecha de la transferencia. A estos efectos, un activo conservado a consecuencia de la prestación del servicio de administración del activo financiero se tratará como una parte que continúa reconociéndose. La diferencia entre:

- (l) el importe en libros imputable a la parte que se ha dado de baja, y
- (m) la suma de (i) la contraprestación recibida por la parte dada de baja (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido) y (ii) cualquier pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida en los activos netos/ patrimonio [véase el párrafo 64(b)];

Se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. La pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/

**patrimonio, se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.**

Cuando una entidad distribuye el importe en libros previo de un activo financiero mayor, entre la parte que seguirá siendo reconocida y la parte que se da de baja, necesita determinar el valor razonable de la parte que continuará reconociendo. Cuando la entidad tenga una experiencia histórica de venta de partes de activos financieros similares a la que continúa reconociendo, o existan transacciones de mercado para dichas partes, los precios recientes de las transacciones realizadas proporcionan la mejor estimación del valor razonable. Cuando no existan precios cotizados ni transacciones de mercado recientes que ayuden a determinar el valor razonable de las partes que continúan siendo reconocidas en una transacción de intercambio, la mejor estimación del valor razonable será la diferencia entre el valor razonable del activo financiero mayor, considerado en su conjunto, y la contraprestación recibida del receptor de la transferencia por la parte que se da de baja en cuentas.

## **Medición**

### **Medición inicial de activos financieros y pasivos financieros**

**Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá por su valor razonable más los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la compra o emisión del mismo, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).**

Cuando una entidad utilice la contabilidad de la fecha de liquidación para un activo que sea posteriormente medido al costo o al costo amortizado, el activo se reconocerá inicialmente por su valor razonable en la fecha de contratación (véanse los párrafos GA68 a GA71 del Apéndice A).

### **Medición posterior de activos financieros**

A los efectos de la medición de un activo financiero después del reconocimiento inicial, esta Norma clasifica a los activos financieros en las cuatro siguientes categorías, definidas en el párrafo 10:

- (a) activos financieros al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
- (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
- (c) préstamos y cuentas por cobrar; y

- (d) activos financieros disponibles para la venta.

Estas categorías se aplicarán para la medición y para el reconocimiento de resultados (ahorro o desahorro) del periodo según esta Norma. Al presentar información en los estados financieros, la entidad podrá utilizar otras formas de describir estas categorías o de clasificar los instrumentos financieros. La entidad revelará, en las notas, la información requerida por la NICSP 30.

### **Ganancias y pérdidas**

Una ganancia o pérdida surgida de la variación del valor razonable de un activo financiero o pasivo financiero que no forme parte de una operación de cobertura (véanse los párrafos 99 a 113), se reconocerá de la siguiente forma:

- (a) Una ganancia o pérdida ocasionada por un activo financiero o pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.
- (b) Una ganancia o pérdida ocasionada por un activo disponible para la venta, se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio, a través del estado de cambios en los activos netos/patrimonio (véase la NICSP 1, con excepción de las pérdidas por deterioro del valor (véanse los párrafos 76 a 79) y de las ganancias y pérdidas de cambio (véase el párrafo GA116 del Apéndice A) hasta que el activo financiero se dé de baja, momento en el cual la ganancia o pérdida que hubiese sido reconocida previamente en los activos netos/patrimonio se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Sin embargo, los intereses calculados según el método de la tasa de interés efectiva (véase el párrafo 10) se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (véase la NICSP 9). Los dividendos o distribuciones similares de un instrumento de patrimonio clasificado como disponible para la venta se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago (véase la NICSP 9).

Para los activos financieros y los pasivos financieros llevados al costo amortizado (véanse los párrafos 48 y 49), se reconocerán ganancias o pérdidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo cuando el activo financiero o pasivo financiero se dé de baja o se haya deteriorado, así como a través del proceso de amortización. Sin embargo, para los activos financieros y pasivos financieros que sean partidas cubiertas (véanse los párrafos 87 a 94 y los párrafos GA131 a GA141 del Apéndice A), la contabilización de las ganancias o pérdidas se realizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 99 a 113.

Si una entidad reconociese activos financieros, que va a registrar al costo o al costo amortizado, utilizando la contabilidad de la fecha de liquidación (véanse el párrafo 40 y los párrafos GA68 y GA71 del Apéndice A), no reconocerá los

cambios en el valor razonable del activo a recibir durante el periodo que hayan ocurrido entre la fecha de contratación y la de liquidación (siempre que no se trate de pérdidas por deterioro del valor). En el caso de los activos contabilizados al valor razonable, sin embargo, el cambio en el valor razonable se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo o en los activos netos/patrimonio, lo que sea adecuado de acuerdo con el párrafo 64.

### **NICSP 30 Instrumentos Financieros: Información a Revelar**

#### **Razones para emitir la Norma**

Esta Norma establece los requerimientos de información a revelar de instrumentos financieros y ha sido elaborada a partir de la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar (a 31 de diciembre de 2008, incluyendo las modificaciones publicadas en abril de 2009).

En los últimos años, las técnicas usadas por las entidades para medir y gestionar la exposición a los riesgos que surgen de los instrumentos financieros han evolucionado y nuevos conceptos y enfoques para la gestión del riesgo han ido ganando aceptación. Además, muchas iniciativas de los sectores público y privado han propuesto mejoras al marco de la información a revelar sobre los riesgos que surgen de los instrumentos financieros.

El IPSASB cree que los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la exposición de una entidad a los riesgos y sobre la forma en que son gestionados. Dicha información puede influir en la evaluación del usuario sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de una entidad o sobre el importe, el calendario y la incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros. Una mayor transparencia con respecto a dichos riesgos permite que los usuarios hagan juicios más informados sobre el riesgo y el rendimiento.

Los alcances de esa NICSP 30 se diagnosticaron en la NICSP 15 Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación, de nuestro estudio se determinó que la UNED, no está revelando en sus estados financieros los riesgos inherentes a los instrumentos financieros que se reconocen en los estados financieros. Para los efectos se recomienda, establecer políticas contables que estén en función de la revelación de todo tipo de riesgo relacionado con dichos instrumentos financieros.

### **NICSP 31 Activos Intangibles**

La NICSP 31 establece el tratamiento contable de los activos intangibles. Es una adaptación de la NIC 38, Activos Intangibles para las entidades del sector público.

El IPSASB está desarrollando actualmente un Marco Conceptual que definirá el concepto de activo en el sector público. Las cuestiones específicas del sector público que surgen de poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes, necesitan examinarse detalladamente para determinar el tratamiento contable apropiado. El IPSASB reconsiderará la aplicabilidad de la NICSP 31 a estos poderes y derechos cuando emita su Marco Conceptual. En consecuencia, la NICSP 31 excluye de su alcance esos poderes y derechos.

La NICSP 31 incorpora, como Guía de Aplicación, la guía sobre la contabilidad de costos de sitios web de la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones del IASB (SIC 32), Activos Intangibles-Costes de Sitios Web, incluyendo ilustraciones de los principios contables relevantes.

La NIC 38 aborda los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno. La NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) trata sobre este tema ya que es aplicable en el sector público. Esta Norma establece que, cuando un activo intangible es adquirido mediante una transacción sin contraprestación, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición de acuerdo con lo establecido en la NICSP 23.

<b>NICSP 31</b>		
<b>Activos Intangibles</b>		
<b>Alcance</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultado del Diagnóstico</b>
2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los activos intangibles.	El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que la entidad reconozca un activo intangible sí, y solo si, se cumplen los criterios especificados. La Norma	Los activos intangibles son todos aquellos que no tienen apariencia física. Durante nuestro estudio no obtuvimos evidencia suficiente sobre el reconocimiento de activos intangibles desarrollados por la Institución, por lo tanto, es importante profundizar este
3. Esta Norma se aplicará al contabilizar los		

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<p>activos intangibles, excepto en los siguientes casos:</p> <p>(a) activos intangibles que estén dentro del alcance de otras Normas;</p> <p>(b) activos financieros, definidos en la NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación;</p> <p>(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre exploración y evaluación de recursos minerales);</p> <p>(d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;</p> <p>(e) activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre</p>	<p>también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles y exige revelar información específica sobre estos activos.</p>	<p>apartado en la fase II de la implementación.</p> <p>Con el propósito de cumplir con los alcances de las NICSP 31, se debe contar con especialistas en mercadotecnia y peritos valuadores que faciliten el valor razonable de los activos intangibles adquiridos y desarrollados por la UNED, lo anterior con el fin de cumplir con los alcances requeridos por el NICSP 31 de Intangibles y las disposiciones de la Contabilidad Nacional.</p>
---	---	---

<p>combinaciones de negocios);</p> <p>(f) plusvalía adquirida en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);</p> <p>(g) poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes;</p> <p>(h) activos por impuestos diferidos (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre impuestos sobre las ganancias);</p> <p>(i) costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre contratos de seguro. En los casos en los que la norma de contabilidad internacional</p>		
--	--	--

**Diagnóstico Implementación NICSP  
Universidad Estatal a Distancia**

---

<p>o nacional aplicable no establezca requerimientos de información a revelar específicos para estos activos intangibles, se les aplicarán los requerimientos de información a revelar incluidos en esta Norma;</p> <p>(j) activos intangibles no corrientes (o incluidos en un grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la norma de contabilidad internacional o nacional aplicable que trate de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas; y</p> <p>(k) con respecto a los activos intangibles de bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural. No obstante, los requerimientos de revelar información de los párrafos 115 a 127 se aplican a aquellos bienes patrimonio histórico-artístico y/o cultural que sean reconocidos.</p>		
<b>Conclusión</b>		

De nuestro estudio preliminar se determinó la UNED cuenta con activos intangibles como el desarrollo de algunos softwares para uso interno de la institución, se determinó que los salarios, cargas sociales y demás beneficios relacionados con la implementación de este activo, se reconocieron como gasto, esta práctica es incorrecta de acuerdo a los alcances de la NICSP 31. Por lo anterior es recomendable que para el desarrollo de las fases II y III, se realicen los ajustes correspondientes con el fin de reconocer el valor histórico de estos activos, lo anterior de acuerdo a los requerimientos de cumplimiento definidos en la NICSP 31 en los párrafos que van del 18 al 29. También cuenta con software adquiridos por medio de compras, los cuales deben de ser medidos según los criterios de esta norma.

Con el propósito de identificar los activos intangibles propiedad de la UNED se recomienda desarrollar políticas contables que estén en función de los siguientes requerimientos:

<b>REQUERIMIENTO DE CUMPLIMIENTO NICSP 31</b>	<b>PARRAFO</b>
Objetivo del reconocimiento de los Activos Intangibles	1
Alcance del reconocimiento de los Activos Intangibles	2 al 7
Identificación de los Activos Intangibles	11 al 17
Reconocimiento y Medición de los Activos Intangibles	18 al 53
Fase de Investigación y Desarrollo	54 al 67
Reconocimiento como Gasto de los Activos Intangibles	68 al 71
Medición posterior al reconocimiento	72 y 73
Modelo del Costo	74
Modelo del Revaluado	75
Reestructuración y Contratos Onerosos	76 al 89
Vida Útil y Valor Residual	90 al 103
Información a Revelar	118 al 128

### **Reconocimiento y medición**

El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 17 a 25); y
- (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 28 a 30).

Este requerimiento se aplicará a los costos medidos en el momento del reconocimiento (el costo en una transacción con contraprestación o de generar internamente un activo intangible, o el valor razonable de un activo intangible adquirido a través de una transacción sin contraprestación) y a aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar ampliaciones del activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a las actividades realizadas por la entidad en su conjunto. Por tanto, solo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores—desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente—se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 61, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se incurran. Esto es así porque esos desembolsos no pueden distinguirse de los realizados para desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto.

**Un activo intangible se reconocerá si, y solo si:**

- (c) es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y**
- (d) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.**

**Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio utilizando suposiciones razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**

Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros o potencial de servicio que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

**Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 32 a 43. Cuando se adquiere un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá a su valor razonable en esa fecha.**

### **Plusvalía generada internamente**

**La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**

En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros o potencial de servicio, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. Esta

plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de acuerdos vinculantes, incluyendo derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de activos intangibles controlados por la entidad.

### **Activos intangibles generados internamente**

En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

- (a) determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio en el futuro, y
- (b) establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requerimientos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 50 a 65, para todos los activos generados de forma interna.

Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

- (c) fase de investigación, y (b) fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación.

#### *Fase de investigación*

**No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.**

En la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

Son ejemplos de actividades de investigación:

- (d) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- (e) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- (f) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios, y
- (g) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

#### *Fase de desarrollo*

**Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá sí, y solo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**

- (h) la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**
- (i) su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;**
- (j) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;**
- (k) la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para el producto que genere el activo intangible o para el activo intangible en sí, o si va a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;**
- (l) la disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible, y**
- (m) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**

En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que puede generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- (n) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
- (o) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- (p) el diseño, construcción y operación de una planta piloto o actuación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
- (q) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado, y
- (r) costos de sitios web y costos de desarrollo de aplicaciones informáticas.

Para demostrar la forma en que un activo intangible generará beneficios económicos futuros probables, una entidad evaluará los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se recibirán del mismo, utilizando los principios de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. Si el activo generará beneficios económicos o potencial de servicio solo en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, de la NICSP 26.

La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de actuaciones que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de esos recursos. En ciertos casos, una entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista o del financiador sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

A menudo, el sistema de costos de una entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los logotipos, los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

**No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**

Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

## **NICSP 32 Acuerdos de Concesión**

### **Objetivo**

El objetivo de esta Norma es establecer la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por la concedente, una entidad del sector público.

### **Alcance (véanse los párrafos GA1 a GA2)**

**Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios.**

**La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**

El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Los acuerdos dentro del alcance de esta Norma implican que el operador proporcione los servicios públicos relacionados con el activo de concesión de servicios en nombre de la concedente.

Los acuerdos fuera del alcance de esta Norma son aquellos que no implican la prestación de servicios públicos y acuerdos que implican componentes de servicio y gestión en los que el activo no es controlado por la concedente (por ejemplo, externalización, contratos de servicio o privatización).

Esta Norma no especifica la contabilización por los operadores (las guías sobre la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por el operador pueden encontrarse en la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata sobre acuerdos de concesión de servicios).

Una vez concluido nuestro diagnóstico preliminar, se concluye que se deben de estudiar los convenios y contratos que tenga la UNED, para determinar si estos corresponden a acuerdos de concesión de servicios de forma que se puedan establecer políticas y procedimientos para que estos se vean reflejados en los estados financieros de la entidad,

### **Conclusiones**

Un diagnóstico es un punto de partida hacia un plan de acción, pero primero se debe hacer una síntesis de lo expuesto en este trabajo.

La globalización implica un cambio, así los profundos avances que se producen día a día serán compartidos y aceptados por los países, gracias a la difusión e información que se tenga de ellos. La globalización, o internacionalización de todas las actividades humanas, desplazan el concepto de nacionalidad que representó y representa todavía, dependiendo de las etapas en que se encuentren las comunidades del mundo, una etapa más de la evolución del hombre. Antes se formaba un contador con sentido de patria, en los momentos actuales, con sentido de humanidad (Contador Universal).

El creciente ámbito de las operaciones de las instituciones, junto con el interés cada vez mayor por este tipo de actividades y por sus consecuencias en la sociedad, han aumentado en los últimos años la demanda de información; y por consiguiente, sus requerimientos a nivel internacional. La mundialización de los mercados y el crecimiento, al mismo nivel de los procesos de inversión, han generado una evolución similar en las necesidades armonizadoras de la información suministrada por las entidades.

Para satisfacer esos intereses y, en consecuencia, para facilitar la necesaria comparabilidad entre estados financieros emitidos en países con diferentes normativas, se ha comenzado desde hace algunos años un proceso de armonización contable de carácter irreversible.

- **Contabilidad en globalización**

La contabilidad en una economía globalizada permitirá el acceso a la información financiera internacional, a otros mercados, al desarrollo industrial, cumpliendo asimismo el rol de suministrar la información para una adecuada toma de decisiones y esto no deja por fuera a las Instituciones de nuestro país. La contabilidad cumplirá estos objetivos, en la medida que provea de información que pueda ser entendida en forma uniforme y comparativa en los diferentes países y por distintos organismos. Para lograr este objetivo, deberá apoyarse en normas comunes de aceptación universal, que deben ser establecidas en el país con características propias, y que al mismo tiempo, permitan su comparabilidad en el marco de la globalización económica mundial.

Esto plantea hoy un verdadero desafío para la profesión contable: la armonización de las normas y prácticas contables para la elaboración y revisión independiente de estados financieros. **La contabilidad es un sistema de información, debe contener las cualidades básicas de este tipo de sistemas para cumplir adecuadamente su función.**

De éstas, la utilidad constituye una cualidad esencial sobre la que no hay discusión, y para lograr dicha utilidad a nivel supranacional, la homogenización es un requerimiento ineludible. El lenguaje utilizado en la contabilidad responde a los usos y costumbres de los países, traducido en una armonización de principios contables y terminología común.

- **Armonización contable**

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, armonizar significa "poner en armonía o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin", la armonización sería "el poner de acuerdo, el conciliar las normas existentes". Es el proceso de conciliación de las diferentes prácticas de los países que pueden alcanzar una uniformidad y que ha conllevado a una normalización contable que no sea rígida al hablar de la armonización de la información financiera, su sociedad o comunidad dejó de ser todo lo que ocurra dentro de las fronteras de su país a la que ésta pertenezca.

- **Necesidad de armonización contable**

El deseo de uniformidad contable, latente a lo largo del tiempo, se ha hecho apremiante en los últimos años. Las causas de estas urgencias en lograr una uniformidad de la información contable son múltiples. Merece destacarse la globalización de los negocios y de los mercados de capitales, así como, la creciente necesidad de financiación internacional que van adquiriendo las instituciones. Las diferencias en los criterios y prácticas contables en los países se sustentan en los factores de orden económico, político, legal y social, los que tendrán que ser conciliados para poder implementar la armonización contable.

La medición del patrimonio de una entidad debe lograrse con la máxima precisión posible, sin embargo, ante determinadas situaciones, diferentes profesionales pueden llegar a posiciones distintas. Existen varias razones para que esto ocurra, de las cuales mencionaremos sólo tres. La primera razón es que las condiciones de la economía no son las mismas en todo el mundo; la segunda, es que los objetivos de la información financiera no son los mismos para todos los usuarios; y la tercera, es que aún dentro de un mismo país, ciertos fenómenos económicos pueden ser vistos e interpretados de diferentes maneras. A la luz de estas divergencias, surge la siguiente pregunta: ¿Se necesitan normas nacionales e internacionales para un adecuado ejercicio de la

profesión? La respuesta es afirmativa, dado que en el marco de la globalización existe un interés tanto local como internacional sobre la información financiera de las entidades. Quien espera ser entendido, debe expresarse en un lenguaje común, éstas son las normas contables. Se debe quizás conocer el porqué de las diferencias en las normas para comprender la magnitud del problema y proceder a la búsqueda de soluciones. Existen dos razones fundamentales que explican el porqué de las diferencias en las normas contables alrededor del mundo. La primera tiene que ver con la subjetividad inherente a la información financiera misma, éstos son complejos problemas inherentes a la profesión, para los cuales no necesariamente hay una sola respuesta correcta. La segunda tiene un efecto aún mayor y se relaciona con los ambientes económicos y legales de los distintos países; las diferencias en el entorno socioeconómico entre cada país son también, uno de los obstáculos para la armonización de normas contables, y asimismo, explica el por qué una norma "importada" de un país puede fracasar en otro.

La armonización contable lograría pues, de forma inmediata, dos objetivos importantes. De una parte, evitaría que las sociedades tuvieran que preparar su información financiera, de acuerdo con los Principios de Contabilidad de su propio país y, adicionalmente, de acuerdo con los Principios de Contabilidad del país o países de los mercados en los que pretende operar o, al menos, que tuvieran que elaborar una conciliación entre los resultados obtenidos con unos y otros principios. En segundo lugar, se evitaría que por un mismo ejercicio económico se puedan presentar resultados diametralmente opuestos dependiendo de qué Principios Contables se hayan aplicado, circunstancia esta última que dice muy poco a favor de la contabilidad.

Una vez realizado nuestro diagnóstico en la Institución, y de realizar los análisis correspondientes de aplicabilidad de las NICSP, considerando la necesidad global de la aplicación, queda evidente que la Institución al momento de nuestro estudio, está parcialmente preparada para la adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC SP

De nuestro estudio se desprende que la Contabilidad Nacional ya emitió un Plan General Contable, así como la estructura de los estados financieros, sus políticas y notas aclaratorias, estos documentos están a disposición de las instituciones públicas desde el periodo 2010. Sin embargo está pendiente el cronograma de la implementación, en este apartado es donde se deben de reconocer todos los elementos de activo, pasivo , patrimonio y gasto , los mismos se deben de reconocer según los alcances de cada una de las normas aplicables, no hay duda que este proceso es largo y complejo, dado que el mismo requiere un amplio conocimiento de las NICSP, incluso puede requerir el patrocinio de especialistas en diferentes aéreas, además no cabe duda que puede incidir en la estrategia de negocio , tecnologías de la información y estructura de control interno.

Cabe destacar como punto importante, que la Institución no cuenta con un Plan de Políticas Contables basadas en NICSP, con fundamento en la normativa que aplica para la institución, esto es un paso muy importante de cumplimiento, dado que serán estas políticas el punto de partida para la aplicación plena de las NICSP.

Como un elemento a ser considerado, se evidenció que la Institución cuenta con algunos auxiliares que pueden ayudar en el proceso de adopción e implementación de esta normativa, sin embargo, hacemos ver que dichos auxiliares, podrían no ser lo más idóneos y en algunos casos requieren actualización.

La teoría administrativa nos hace ver que el primer paso que se debe dar en un plan de acción es enfocarse a la consecución de objetivos, siendo el principal objetivo en este momento por parte de la Institución, la adopción e implementación de la normativa internacional adoptada por las autoridades de nuestro país.

El presente informe, revela las áreas de trabajo que deben reforzarse para lograr el cumplimiento del objetivo principal a alcanzar a través del plan de acción.

Los recursos, tanto económicos como humanos, deben de aplicarse de una manera adecuada para lograr los objetivos propuestos a lo largo de la ejecución del plan de acción. No se puede abarcar todos los objetivos planteados al mismo tiempo, por razones de materialidad y de control interno.

Algo importante a lo que se le debe de prestar una especial atención, es que los funcionarios institucionales no pueden descuidar las labores actuales destinadas al control del presupuesto institucional y al día de su trabajo; por lo tanto, las labores de adopción e implementación de esta normativa deben realizar de una forma paralela, requiriendo extrema organización de las comisiones de trabajo.

Finalmente consideramos que el comité de adopción de las NICSP, debe realizar presupuestos de recursos económicos y de personal con el fin de considerarlo en una modificación presupuestaria o el presupuesto del próximo año. Los elementos críticos que deben de ser considerados en este presupuesto son los siguientes:

1. Sistema de información contable que cumpla con los requerimientos exigidos por la norma, en el caso de la UNED, consideramos que el sistema de información contable con el que se opera debe de recibir actualizaciones que permitan realizar una parametrización basada en el cumplimiento de las NICSP. Dicho sistema debe contar con un plan general contable, el cual es brindando por la Dirección General de Contabilidad Nacional, dicho plan general debe de ser parametrizado de forma que funcione tanto para las operaciones contables de la Institución como para el manejo del presupuesto.

A su vez, resulta importante que a este sistema se le ajusten los módulos relacionados, cuentas por cobrar funcionarios, inventarios, efectivo y activos fijos que incorporen procesos de medición con lo son el valor neto realizable d los inventarios el costo amortizado de los activo y pasivos financieros que lo requieran, y el deterioro del valor de los activos generadores de ingreso y servicio.

2. Levantamiento de los activos fijos, intangibles, culturales, patrimoniales, por donación, etc.
3. Análisis de las cuentas por cobrar y pagar, para determinar los saldos y los plazos en que éstas se encuentran, con el fin de determinar estimaciones de incobrabilidad y provienes provenientes de obligaciones implícitas como lo son los beneficio a los empleados.
4. Inventario de contratos y alcance de cada uno de éstos a fin de ver los alcances legales y sustanciales de los convenios.
5. Revaluación de activos en caso de ser necesario.
6. Identificación y responsabilidades de las partes relacionadas.
7. Determinar la necesidad de realizar consolidación de estados financieros con Fundepredi.
8. Proceso de ajustes contables de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de producción, según los alcances de las NICSP.
9. Balance de apertura según el anexo 1 de presentación desarrollado por la Dirección General de Contabilidad Nacional.
10. Matriz de Impactos patrimoniales por los reconocimientos iniciales
11. Avalúos de terrenos, edificios, mobiliario y equipo así como el de vehículos.
12. Identificación de los activos generadores de ingreso y los generadores de servicio.

13. Estructura la contabilidad de costos para el manejo y control de los activos biológicos, que caso de que se identifique esta actividad en la FASE II y III.
14. Determinación e identificación para el reconocimiento y medición, de los beneficios a los empleados que no están reconocidos contablemente, tales como licencias y becas.
15. Clarificar el reconociendo de los intereses ordinarios y moratorios ganados provenientes de la cartera.
16. Desarrollo de Políticas Contables, según lo dispuesto por la Dirección General de Contabilidad Nacional.
17. Desarrollo de Manuales de Procedimientos contables según los alcances de las NICSP.

## **20.1 Necesidades**

- La Institución debe adoptar la base del **Devengo** para su manejo contable. La implementación de las NICSP obliga a la aplicación del devengo, que no es otra cosa que el reconocimiento de los gastos e ingresos en el momento en que ocurren, sin que esto implique simultáneamente un movimiento de efectivo.
- La Institución debe hacer el esfuerzo de ajustar su sistema de información contable, el mismo debe estar totalmente integrado, bajo el cumplimiento de la NICSP, esto con el único propósito de estar a la altura de las circunstancias que se requieren para la aplicabilidad de las Normas Contables bajo la formalidad de la base del devengo. La principal cualidad que debe tener este sistema informático es el reconocimiento

de los elementos de los estados financieros según los requerimientos exigidos por las NICSP, como por ejemplo:

- ✓ La valuación al valor razonable todos los elementos de los Estados Financieros.
  - ✓ La presentación por importancia relativa según lo establecido en el Marco Conceptual y la NICSP 1.
- 
- La Institución deberá realizar un análisis de todos los riesgos y oportunidades que los elementos de los Estados Financieros le generen a la Institución, ya que estos deben ser revelados en notas en dichos estados.
  - Para el cumplimiento de las NICSP, la Institución debe tener muy claro la relación que existe entre todas las entidades que conforman el Sector Público, determinando bajo las definiciones entregadas por las NICSP, cuáles entidades son consideradas como asociadas, negocios conjuntos, controladoras, controladas, etc. Además se debe tener en cuenta el Clasificador Institucional del Sector Público.
  - La información a revelar sobre partes relacionadas, implica el conocimiento de todos aquellos negocios o entidades en donde se tenga influencias de carácter político o de otro tipo que puedan poner en riesgo la transparencia de las actividades que en ellas se realizan.
  - Se deben realizar cambios importantes en la estructura de control interno, esto debido a que la aplicación de esta normativa contable requiere una reestructuración operativa contable; la aplicación de la norma requerirá: Esto se manifiesta en la incertidumbre que se evidencia en el uso del nuevo sistema contable bajo el plan de cuentas parame trizado según las NICSP

- ✓ Nuevos tratamientos contables.
  
- ✓ Manejo de auxiliares, como: conciliaciones bancarias, auxiliares de cuentas por cobrar, inventarios, instrumentos financieros, activos fijos, activos patrimoniales y culturales, activos biológicos, activos intangibles, activos por decomiso, cuentas por pagar, documentos por pagar, auxiliar de provisiones y gastos acumulados entre otros.
  
- La Institución deberá realizar un análisis de los auxiliares con que cuenta en la actualidad y que considera le pueden ayudar en el proceso de adopción e implementación de las NICSP, para determinar su idoneidad y en algunos casos su actualización respecto de la información que contienen.
  
- La Institución, deberá realizar un inventario de todos los contratos vigentes y determinar el alcance de cada uno de éstos. Esta información se debe revelar en notas a los Estados Financieros. Estas notas son complementos indispensables de los estados financieros y tienen gran importancia dentro de las NICSP; en ellas se revela una gran variedad de situaciones, que por su especial trato no pueden ser consideradas dentro de los Estados Financieros.
  
- Se deberá emitir políticas para implementar el tratamiento contable para los activos adquiridos a través de procesos judiciales.
  
- Se deberá actualizar el inventario de activos fijos que posee la Institución y clasificarlos según lo estipulado por las NICSP en:
  - ✓ Propiedad, planta y equipo explotados.
  
  - ✓ Propiedades de inversión.

- ✓ Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio.
  - ✓ Bienes históricos y culturales.
  - ✓ Recursos Naturales en explotación.
  - ✓ Recursos Naturales en conservación.
  - ✓ Construcciones en proceso.
- Una vez realizado el levantamiento de los activos de la Institución, deberá, con la ayuda de un profesional en la materia (perito), proceder a la revaluación de los mismos.
  - Los bienes culturales de la Institución (edificios, obras de arte, esculturas entre otros), no es obligatorio su registro, en caso de no poder determinar su valor, pero si deben tomarse en cuenta en las Notas a los Estados Financieros. Se sugiere el registro para llevar un mejor control de este tipo de bienes ya que en varias instituciones son los activos de mayor peso y que respaldan su patrimonio.
  - Se deberá levantar los inventarios de suministros de oficina y de los insumos para la prestación de servicios, considerando la NICSP 12; donde la ejecución presupuestaria de ese tipo de activos no es un gasto, sino que es gasto hasta el momento de su consumo para la producción de bienes y servicios.
  - La Institución deberá realizar los cálculos necesarios para estimar las provisiones necesarias y estipuladas por las NICSP. Dichas provisiones serían:
    - ✓ Estimación para incobrables a corto plazo.

- ✓ Previsión para desvalorizaciones y pérdidas del inventario.
  - ✓ Previsión por desvalorizaciones e incobrabilidad de inversiones a largo plazo.
  - ✓ Estimación para incobrables a largo plazo.
  - ✓ Provisiones a corto plazo (aguinaldo, etc.).
- 
- La Institución deberá realizar una modificación en el uso de las cuentas de orden, ya que están en ocasiones son utilizadas para registrar transacciones de las que no se tiene completa seguridad de su ocurrencia, como los contingentes y que forman parte de los estados financieros. Con NICSP, estas transacciones, deben ser reveladas en las Notas a los Estados Financieros, eliminando con esto el uso de las cuentas de orden.
  - Se debe realizar un estudio, que permita identificar los segmentos de la Institución, para los cuales se desea presentar información financiera por separado, esto con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.
  - La Institución debe realizar un replanteamiento de los planes de acciones, con que cuenta en la actualidad y que están orientados a la Implementación de las NICSP. Este replanteamiento consistiría en:
    - ✓ La incorporación de nuevas acciones que complementen estos planes y que se encuentran relacionadas a las necesidades planteadas en este apartado.
    - ✓ Establecer fechas de inicio y finalización para cada una de las diferentes acciones.

## Diagnóstico Implementación NICSP Universidad Estatal a Distancia

---

- La Institución deberá realizar modificaciones varias en cuanto a la valuación de los activos o pasivos, con la inclusión de algunos términos como valor razonable, valor de mercado, costo histórico, entre otros.
- Se deberá crear una armonización y consistencia del catálogo de cuentas con los clasificadores presupuestarios, soportados en una adecuada y sólida matriz contable del sistema de información financiera y en la integración de los sistemas informáticos que intervienen en el proceso de registro de los eventos presupuestarios y contables; para lo cual se hace necesario contar con políticas y procedimientos coherentes y consistentes con las NICSP y el Plan General de Contabilidad Nacional.
- La Institución deberá analizar y determinar las necesidades de recursos, tanto económicos como humanos, para llevar a cabo el proceso de adopción e implementación de NICSP, con el fin de considerarlo en una modificación presupuestaria o incluirlo en el presupuesto del próximo año. Estas necesidades estarían enfocadas a la realización de las tareas indicadas en los puntos anteriores.
- Se deberán implementar políticas contables generales basadas en las NICSP, que determinen el tratamiento contable para activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, que deberá realizar la institución, una vez implementado este marco normativo.