



# GACETA OFICIAL

DIGITAL

Año CXVI

Panamá, R. de Panamá martes 17 de enero de 2017

N° 28198-A

---

## CONTENIDO

---

### CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Decreto N° 01-2017-DNMySC  
(De martes 03 de enero de 2017)

POR EL CUAL SE APRUEBA EL MANUAL GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL BASADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP) – VERSIÓN II.

---



**REPÚBLICA DE PANAMÁ  
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

**Decreto Núm. 01-2017-DNMySC**

**(3 de enero de 2017)**

**“Por el cual se aprueba el Manual General de Contabilidad Gubernamental  
basado en las Normas Internacionales de Contabilidad  
del Sector Público (NICSP) - Versión II.”**

**EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA,  
En uso de sus facultades constitucionales y legales,**

**CONSIDERANDO**

Que el inciso 8 del artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, señala que la Contraloría General de la República tiene entre sus funciones, establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas nacionales, provinciales, municipales, autónomas o semiautónomas y de las empresas estatales;

Que el numeral 9 del Artículo 11 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República, indica que esta entidad establecerá los métodos y sistemas de contabilidad en las dependencias precitadas, y que una vez establecidos señalará mediante resolución la fecha para su aplicación;

Que mediante Decreto Núm.288-2014-DMySC de 30 de septiembre de 2014 se aprobó la primera versión del Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP);

Que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), aprobó el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las entidades del sector público; y

Que corresponde a la Contraloría General de la República, por medio de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad, mantener actualizado el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en NICSP;

**DECRETA:**

**ARTÍCULO PRIMERO:** Aprobar el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) - Versión II.

**ARTÍCULO SEGUNDO:** Establecer el uso obligatorio del Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en NICSP - Versión II, en las entidades económicas que conforman el Gobierno General.

**ARTÍCULO TERCERO:** La Contraloría General de la República, por medio de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad, realizará las acciones a efecto de: (i) capacitar al recurso humano encargado de la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental; (ii) implementar, en coordinación con las entidades que conforman el Gobierno General, el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en NICSP - Versión II; y (iii) mantener actualizado el contenido del Manual antes señalado.

**ARTÍCULO CUARTO:** El Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en NICSP - Versión II, será implementado de acuerdo al plan de trabajo que para tales efectos, elabore la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República. Las entidades en las que no se haya implementado el Manual antes señalado, continuarán aplicando las Normas de Contabilidad Gubernamental aprobadas mediante el Decreto Núm. 234 de 22 de diciembre de 1997 y el Manual General



de Contabilidad Gubernamental aprobado por medio del Decreto Núm.420-2005 DMys de 26 de septiembre de 2005, hasta tanto se realicen las implementaciones respectivas.

**ARTÍCULO QUINTO:** Los Directores y Jefes de las Oficinas de Contabilidad de las entidades económicas del Gobierno General, velarán por la adecuada aplicación del Manual precitado, su incumplimiento ocasionará las sanciones señaladas en la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República.

**ARTÍCULO SEXTO:** Las Unidades de Auditorías Internas de las entidades correspondientes y la Dirección Nacional de Auditoría General en conjunto con la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República, asegurarán el cumplimiento del presente Decreto.

**ARTÍCULO SÉPTIMO:** El presente Decreto, reemplaza el Decreto Núm.288 - 2014 - DMysC de 30 de septiembre de 2014, por el cual se aprobó la primera versión del Manual General de Contabilidad Gubernamental, basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

**ARTÍCULO OCTAVO:** Este Decreto comenzará a regir a partir de su promulgación en la Gaceta Oficial.

Dado en la ciudad de Panamá a los 3 días del mes de enero de dos mil diecisiete (2017).

Fundamento Legal: Artículo 280, inciso 8 de la Constitución Política de la República de Panamá, Artículo 11, numeral 9 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República y Artículo 2, literal c, numeral 6 de la Ley 97 de 1998.

COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

*Federico A. Humbert*  
FEDERICO A. HUMBERT  
Contralor General de la República



*Carlos A. Garcia Molino*  
CARLOS A. GARCIA MOLINO  
Secretario General

CONTRALORÍA GENERAL  
DIRECCIÓN SUPERIOR  
COPIA AUTÉNTICA DE SU ORIGINAL  
Este documento consta de 2 páginas

10 ENE 2017

*Carlos A. Garcia Molino*  
SECRETARIO GENERAL

**REPÚBLICA DE PANAMÁ**

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**  
**Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad**



**MANUAL GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**  
**BASADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE**  
**CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP)**

**Versión II**

**Panamá, enero 2017**

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad

MANUAL GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL  
BASADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE  
CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP)  
Versión II

FEDERICO A. HUMBERT  
Contralor General

NITZIA R. DE VILLARREAL  
Sub contralora General

CARLOS A. GARCIA MOLINO  
Secretario General

ELY BROKAMP.  
Directora Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad

FELIPE ALMANZA  
Sub-director Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad

Personal técnico de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad

Daniel de Jesús Rivera L.  
Elvia Migdalia Abrego S.  
Asistentes Ejecutivos

Agustín Donado  
Departamento de  
Sistemas de Contabilidad

Víctor Martínez  
Departamento de  
Normatividad Contable

## Contenido

Página

Decreto aprobatorio

Introducción

Abreviaturas

Disposiciones legales y normativas

**Capítulo I: Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público**

1. Función del marco conceptual
2. Autoridad del marco conceptual
3. Informes financieros con propósito general
4. Aplicabilidad del marco conceptual
5. Objetivos de la información financiera
6. Usuarios de los informes financieros con propósito general
7. Rendición de cuentas y toma de decisiones
8. Necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos
9. Información proporcionada por los informes financieros con propósito general
10. Estados financieros e información que mejora, completa y amplía los estados financieros
11. Otras fuentes de información
12. Características cualitativas
13. Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general
14. Entidad que informa
15. Elementos de los estados financieros
16. Reconocimiento en los elementos de los estados financieros
17. Medición de activos y pasivos en los estados financieros
18. Presentación en los informes financieros con propósito general

**Capítulo II: El sector público y sus características**

1. Aspectos generales
2. Entornos del sector público
3. Estructura del sector público

**Capítulo III: Aspectos básicos de la contabilidad gubernamental**

1. La contabilidad presupuestaria
2. La contabilidad financiera
3. El sistema de contabilidad gubernamental
4. Bases de registros contables del sistema de contabilidad gubernamental
5. Propósitos del sistema de contabilidad gubernamental
6. Elementos del sistema de contabilidad gubernamental
7. Entidades que informan en el gobierno general
8. Niveles de operación del sistema de contabilidad gubernamental

**Capítulo IV: Plan general de cuentas**

1. Ámbito de aplicación
2. Aspectos generales
3. Estructura del plan general de cuentas
4. Cuadro general de cuentas
5. Plan general de cuentas
6. Descripciones y dinámicas de cuentas

**Capítulo V: Proceso contable**

1. Proceso contable gubernamental
2. Proceso contable institucional
3. Herramientas de la gestión contable y documental institucional

**Capítulo VI: Informes financieros con propósito general**

1. Información financiera
2. Informes financieros con propósito general
3. Formatos para la presentación de los estados financieros
4. Formatos para la presentación de la información complementaria

**Capítulo VII: Control interno**

1. Estructura del control interno

2. Clasificación del control interno

### **Capítulo VIII: Consolidación de la información financiera**

1. Estructura del proceso de consolidación
2. Aspectos constitucionales y legales
3. Consolidación de la información financiera
4. Método de integración global
5. Método de participación
6. Entidad controladora
7. Entidad controlada
8. Clasificación de las entidades para la consolidación
9. Aspectos técnicos para realizar el proceso de consolidación
10. Elementos adicionales a tener en cuenta para la consolidación de la información financiera
11. Estados financieros consolidados

## INTRODUCCIÓN

La provisión de información financiera consolidada del sector público e individualizada de las entidades económicas que lo conforman, representa un elemento fundamental para el ordenamiento de las finanzas públicas y la consecución de los objetivos propios de la rendición de cuentas, toma de decisiones y el control.

El reconocimiento de la información financiera generada en el sector público de manera transparente, oportuna y de calidad es, sin lugar a dudas, un elemento de competitividad necesario para lograr la consolidación del sistema de contabilidad gubernamental; el cual deberá proveer información a sus usuarios de acuerdo con estándares nacionales e internacionales de contabilidad, que contribuyan a difundir conocimiento sobre la realidad económica, financiera, social y ambiental del país.

Bajo esa perspectiva y con el propósito de proporcionar un documento normativo de consulta permanente, la Contraloría General de la República en calidad de órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, por medio de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad, pone a disposición de todos los usuarios del sistema precitado, la segunda versión del Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Esta nueva versión incluye ocho (8) capítulos, cuyos contenidos se sintetizan así:

El Capítulo I, incluye el marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público, aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en este capítulo se incluyen, entre otros, temas sobre la función, autoridad y aplicabilidad del marco conceptual; objetivos de la información financiera; usuarios de los informes financieros con propósito general; rendición de cuentas y toma de decisiones; necesidades de información de los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos; información proporcionada por los informes financieros con propósito general; características cualitativas y restricciones de la información; entidad que informa; elementos de los estados financieros; reconocimiento de los elementos en los estados financieros; medición de activos y pasivos; y presentación en los informes con propósito general.

El Capítulo II, está referido al sector público y sus características, en el mismo se contemplan los aspectos generales de la organización y estructura del sector público, acorde con las clasificaciones y definiciones contenidas en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público, en su versión actualizada 2010 del Ministerio de Economía y Finanzas, y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 del Fondo Monetario Internacional.

Es importante destacar que en cuanto a la clasificación institucional, este capítulo introduce la creación del área que agrupa a las instituciones independientes, las cuales adquieren esa condición por mandato constitucional o jurídico.

El Capítulo III, contiene los aspectos básicos de la contabilidad gubernamental; por tanto, abarca tópicos relacionados con las definiciones de la contabilidad presupuestaria, contabilidad financiera y contabilidad gubernamental; además, describe las características, bases de registros, elementos y propósitos del sistema de contabilidad gubernamental; la unidad monetaria; el periodo contable; las entidades que informan del gobierno general y los niveles de operación del sistema.

El Capítulo IV, incluye uno de los elementos fundamentales del sistema de contabilidad gubernamental: el plan general de cuentas, mismo que ha sido actualizado de acuerdo a las necesidades de información detectadas en su implementación. Este capítulo igualmente precisa el ámbito de aplicación del plan de cuentas, la estructura de los códigos y las dinámicas de las cuentas.

El Capítulo V, presenta el proceso contable, en éste se hace la distinción entre el proceso contable gubernamental, referido a las actividades que permiten la elaboración de los estados financieros consolidados del sector público, para contribuir a la toma de decisiones a nivel macroeconómico; rendir cuentas y evaluar la gestión de los administradores en su conjunto; facilitar el control y proporcionar información para las estadísticas de las finanzas públicas; y el proceso contable institucional descrito como el conjunto de actividades necesarias para producir información financiera, a efecto de apoyar la adopción de decisiones y la rendición de cuentas en el ámbito institucional; facilitar el control interno y externo, y contribuir a la consolidación de la información financiera.

El Capítulo VI, se refiere a los informes financieros con propósito general, en el mismo se hace mención del contenido de los estados financieros y de la información complementaria, financiera y no financiera. Asimismo, se incluyen los formatos para la presentación del Estado de Situación Financiera, Estado de Rendimiento Financiero, Estado de Cambios en los Activos netos/Patrimonio, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Gastos, y los formatos en que deben presentarse la información complementaria sobre las inversiones financieras y patrimoniales, cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, cuentas por pagar y el estado de la deuda pública, entre otros.

El Capítulo VII, incluye aspectos inherentes al control interno; localizándose entre estos, sus componentes y objetivos; el control administrativo y el control contable, en el que desarrolla temas relacionados con los roles y responsabilidades, acciones necesarias para su implementación; y las actividades, riesgos y controles del proceso contable.

El Capítulo VIII, se refiere a la consolidación de la información financiera, alude a los aspectos constitucionales y legales que regulan la implementación del sistema de contabilidad gubernamental y la presentación de los informes financieros consolidados del sector público; el método a ser aplicado en el proceso de consolidación (método de integración global); la demarcación del perímetro de consolidación; y los aspectos técnicos para realizar el proceso de consolidación.

## ABREVIATURAS

CGCI	Centros de Gestión Contables Institucionales
CUT	Cuenta Única del Tesoro
ECP	Estado de Cambios en los Activos netos/Patrimonio
EF	Estados Financieros
EFC	Estados Financieros Consolidados
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
EEPIG	Estado de Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Gastos
EI	Entidad que Informa
ERF	Estado de Rendimiento Financiero
ESF	Estado de Situación Financiera
FMI	Fondo Monetario Internacional
GPR	Guías de Prácticas Recomendadas
IFAC	Federación Internacional de Contadores
IFCE	Informes Financieros con Propósito Específico
IFCG	Informes Financieros con Propósito General
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
MEFP	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas
MGCG	Manual General de Contabilidad Gubernamental
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
PCG	Proceso Contable Gubernamental
PCI	Proceso Contable Institucional
SCG	Sistema de Contabilidad Gubernamental
URCR	Unidades de Registros Contables Regionales
URCS	Unidades de Registros Contables Subregionales

### DISPOSICIONES LEGALES Y NORMATIVAS

1. Constitución Política de la República de Panamá de 1972, inciso 8 del Artículo 280.
2. Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, inciso 9 del Artículo 11.
3. Ley 97 de 21 de diciembre de 1998, por la cual se crea el Ministerio de Economía y Finanzas y se dictan otras disposiciones, inciso 6, literal c del artículo 2.
4. Marco conceptual de la información financiera con propósito general de las entidades del sector público, edición octubre de 2014, del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
5. Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, edición 2014, del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
6. Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público, en su versión actualizada 2010 del Ministerio de Economía y Finanzas, Resolución Núm. 244 de 13 de enero de 2011.
7. Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 del Fondo Monetario Internacional.

## **CAPÍTULO I**

### **MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO**

El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, establece los conceptos que han de aplicarse en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público.

#### **1. FUNCIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL**

El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, establece los conceptos que sustentan la información financiera con propósito general de las entidades del sector público, que adoptan la base contable de acumulación o devengo. El Concejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) aplicará estos conceptos en el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR), aplicables a la preparación y presentación de IFPG de las entidades del sector público.

#### **2. AUTORIDAD DEL MARCO CONCEPTUAL**

El Marco Conceptual no establece requerimientos normativos para la información financiera de las entidades del sector público que adoptan las NICSP, ni anula los requerimientos de las NICSP o GPR. Los requerimientos normativos relativos al reconocimiento, medición y presentación de las transacciones y otros sucesos y actividades sobre los que se informa en los IFPG se especifican en las NICSP.

El Marco Conceptual puede proporcionar guías para tratar las cuestiones de información financiera no contempladas en las NICSP y GPR. En estas circunstancias, los preparadores y otros pueden referirse y considerar la aplicabilidad de las definiciones, criterios de reconocimiento, principios de medición, y otros conceptos identificados en el Marco Conceptual.

#### **3. INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL**

Los IFPG son un componente central de la información financiera transparente de los gobiernos y otras entidades del sector público, que la apoyan y mejoran. Los IFPG son informes financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen capacidad de requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas.

Algunos usuarios de la información financiera pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes concretos para satisfacer sus necesidades específicas de información. Aunque estas partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útiles para

sus propósitos, los IFPG no se desarrollan para responder específicamente a sus necesidades de información particulares.

Los IFPG se espera que comprendan informes múltiples, cada uno de los cuales responden más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en el alcance de la información financiera. Los IFPG engloban estados financieros incluyendo sus notas (de aquí en adelante referidos como estados financieros, a menos que se especifique otra cosa), y la presentación de información que mejora, completa y amplía los mismos.

El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. El alcance de la información financiera se determina por las necesidades de información de los usuarios principales de los IFPG y los objetivos de la información financiera. Los factores que determinan qué puede incluirse en el alcance de la información financiera se describen en el siguiente capítulo.

#### **4. APLICABILIDAD DEL MARCO CONCEPTUAL**

El Marco Conceptual se aplica a la información financiera de las entidades del sector público que aplican las NICSP. En nuestra jurisdicción se aplicará a los IFPG que preparen las entidades económicas públicas que componen el Gobierno General.

#### **5. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

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

La información financiera no es un fin en sí misma. Su propósito es proporcionar información útil para los usuarios de los IFPG. Los objetivos de la información financiera se determinan, por ello, por referencia a los usuarios de los IFPG y sus necesidades de información.

#### **6. USUARIOS DE LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL**

Los gobiernos y otras entidades del sector público captan recursos de los contribuyentes, donantes, prestamistas y otros suministradores de recursos para su uso en la prestación de servicios a los ciudadanos y otros destinatarios de servicios. Estas entidades tienen que rendir cuentas de su gestión y uso de recursos a los que les proporcionan dichos recursos, y a los que dependen de ellas para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios. Los que proporcionan los recursos y reciben, o esperan recibir los servicios, también requieren información como dato de entrada para propósitos de toma de decisiones.

Por consiguiente, los IFPG de las entidades del sector público se desarrollan principalmente para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos que no tienen autoridad para requerir a una entidad del sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los miembros del órgano Legislativo u otro organismo representativo similar,

son también usuarios principales de los IFPG, y realizan un uso amplio y continuado de los IFPG cuando actúan en su condición de representantes de los intereses de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. Por ello, a efectos del Marco Conceptual, los usuarios principales de los IFPG son los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes (de aquí en adelante referidos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos, a menos que se identifiquen de otra forma).

Los ciudadanos reciben servicios del gobierno y otras entidades públicas y les suministran recursos. Por ello, los ciudadanos son usuarios principales de los IFPG. Algunos destinatarios de servicios y algunos suministradores de recursos que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden no ser ciudadanos por ejemplo, residentes que pagan impuestos o reciben prestaciones pero no son ciudadanos; agencias donantes bilaterales o multilaterales y muchos prestamistas y corporaciones que proporcionan recursos a un gobierno o realizan transacciones con él.

Los IFPG preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos a efecto de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes y para otros propósitos. Por ejemplo, estadísticos gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, grupos de interés público, grupos de presión y otros pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil para sus propios intereses. Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros concretos, para satisfacer sus necesidades de información específicas propias, pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG para sus propios propósitos, por ejemplo, organismos de supervisión y regulación, instituciones de auditoría, subcomités del legislativo u otros organismos gubernamentales, agencias centrales y directores de la oficina presupuestaria, gerencia de la entidad, agencias de calificación crediticia y, en algunos casos, instituciones de crédito y suministradores de desarrollo y otra ayuda. Aunque estas otras partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil, no son los usuarios principales de los IFPG. Por ello, los IFPG no se desarrollan para responder de forma específica a sus necesidades de información particulares.

## **7. RENDICIÓN DE CUENTAS Y TOMA DE DECISIONES**

La principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios que mejoren y mantengan el bienestar de los ciudadanos y otros residentes que cumplan los requisitos.

Los gobiernos y otras entidades del sector público tienen que rendir cuentas a los que les suministran recursos, y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios durante el periodo sobre el que informa y a largo plazo. El cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad, de los recursos que les han confiado para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y otros, y su cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que regule su prestación de servicios y otras operaciones.

Dada la forma en que se financian los servicios prestados por las entidades del sector público y la dependencia de los destinatarios de la prestación de dichos servicios a largo plazo, el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas requerirá también la presentación de información sobre temas tales como, los logros en la prestación de servicios por parte de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y su capacidad para continuar prestando servicios en periodos futuros.

Los destinatarios de los servicios y los suministradores de recursos también requerirán información como dato de entrada para la toma de decisiones.

La información presentada en los IFPG a efectos de rendición de cuentas contribuirá e informará la toma de decisiones.

## **8. NECESIDADES DE INFORMACIÓN DE LOS DESTINATARIOS DE SERVICIOS Y SUMINISTRADORES DE RECURSOS**

A efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos necesitarán información que apoye las evaluaciones de temas tales como:

- a) El rendimiento de la entidad durante el periodo sobre el que se informa para, por ejemplo:
  - Cumplir con sus objetivos de prestación de servicios y otros objetivos operativos y financieros.
  - Gestionar los recursos de los que es responsable.
  - Cumplir con la normativa presupuestaria, legislativa y otra normativa que regule la captación y uso de recursos.
- b) La liquidez y solvencia de la entidad.
- c) La sostenibilidad de la prestación de servicios y otras operaciones a largo plazo, y los cambios habidos como resultado de las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa.
- d) La capacidad de la entidad para adaptarse a cambios, demográficos, económicos y otros que impacten la naturaleza o composición de las actividades que lleva a cabo la entidad.

La información que necesitan los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos para estos propósitos se solapa probablemente en muchos aspectos. Por ejemplo, los destinatarios de servicios requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si:

- La entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente y eficaz y como estaba previsto, y si este uso es en su propio beneficio.
- El rango, volumen y costo de los servicios prestados durante el periodo de presentación son apropiados, y los importes y fuentes de sus recuperaciones de costos, y
- Los niveles actuales de impuestos u otros recursos captados son suficientes para mantener el volumen y calidad de los servicios actualmente prestados.

Los destinatarios de servicios también requerirán información sobre las consecuencias de las decisiones tomadas, y las actividades realizadas por la entidad durante el periodo de presentación sobre los recursos disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros, los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad y los importes y fuentes de recuperación de costos necesarios para mantener esas actividades.

Los suministradores de recursos requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si la entidad:

- Está logrando los objetivos establecidos como justificación de los recursos captados durante el periodo de presentación.
- Financió las operaciones presentes con fondos captados en el periodo actual de los contribuyentes, de préstamos o de otras fuentes, y
- Necesitará, probablemente, recursos adicionales (o menos) en el futuro, y las fuentes esperadas de esos recursos.

Los prestamistas y acreedores requerirán información como datos de entrada para la evaluación de la liquidez de la entidad y, por ello, si el importe y calendario del reembolso será tal como fue acordado. Los donantes requerirán información para apoyar las evaluaciones de si la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente, eficaz y como estaba previsto. También requerirán información sobre las actividades de prestación de servicios futuras anticipadas de la entidad y los recursos necesarios.

## **9. INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL**

### **a) Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo**

La información sobre la situación financiera de un gobierno u otra entidad del sector público, permitirá a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos a esos recursos en la fecha de presentación. Esto proporcionará información útil, como datos de entrada, para la evaluación de temas tales como:

- La medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad.

La medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de prestación de servicios futuras, y los cambios durante el periodo sobre el que se informa en el importe y composición de los recursos y derechos sobre éstos, y

- Los importes y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad.

La información sobre el rendimiento financiero de un gobierno u otra entidad del sector público, documentará las evaluaciones de temas tales como, si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha utilizado de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios. La información sobre los costos de la prestación de servicios y los importes y fuentes de recuperación de costos durante el periodo sobre el que se informa, ayudará a determinar si los costos operativos se recuperaron de, por ejemplo,

impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de la entidad.

La información sobre los flujos de efectivo de un gobierno, u otra entidad del sector público, contribuye a la evaluación del rendimiento financiero y la liquidez y solvencia de la entidad. Indica la forma en que la entidad captó y utilizó el efectivo durante el periodo, incluyendo sus préstamos y reembolso de préstamos y su adquisición y venta de, por ejemplo, propiedades, planta y equipo. También identifica el efectivo recibido de, por ejemplo, impuestos e inversiones y las transferencias de efectivo realizadas a otros gobiernos, agencias gubernamentales u organizaciones internacionales o recibidas de éstos.

La información sobre los flujos de efectivo puede también apoyar la evaluación del cumplimiento de la entidad, con los mandatos de gastos expresados en términos de flujos de efectivo, y documentar la evaluación de los importes probables y fuentes de flujos de efectivo necesitados en periodos futuros, para mantener los objetivos de prestación de servicio.

La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo se presentan habitualmente en los estados financieros. Para ayudar a los usuarios a comprender, interpretar y situar mejor en contexto la información presentada en los estados financieros, los IFPG pueden también proporcionar información financiera y no financiera que mejora, completa y amplía los estados financieros, incluyendo información sobre temas tales como:

- El cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regula las operaciones del gobierno u otra entidad del sector público.
- Las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa, del gobierno u otra entidad del sector público, y
- Las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, y las consecuencias a largo plazo de decisiones tomadas y actividades realizadas durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo las que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro del gobierno u otra entidad del sector público. Esta información puede presentarse en las notas a los estados financieros o en informes separados incluidos en los IFPG.

b) Información presupuestaria y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regule la captación y uso de recursos.

Habitualmente, un gobierno u otra entidad del sector público prepara, aprueba y hace disponible de forma pública un presupuesto anual. La aprobación del presupuesto proporciona a las partes interesadas información financiera sobre los planes operativos de la entidad para el siguiente periodo, sus necesidades de capital y, a menudo, sus objetivos y expectativas de prestación de servicios. Se utiliza para justificar la captación de recursos de los contribuyentes y otros suministradores de recursos, y establece la normativa para el desembolso de dichos recursos.

Algunos recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público pueden recibirse de donantes, prestamistas o como resultado de transacciones con contraprestación.

Sin embargo, los recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público se suministran predominantemente en transacciones sin contraprestación por contribuyentes y otros, de forma congruente con las expectativas reflejadas en un presupuesto aprobado.

Los IFPG proporcionan información sobre los resultados financieros (tanto si se describen como “resultado (ahorro o desahorro)”, “resultados”, o por otros términos), desempeño y flujos de efectivo de la entidad durante el periodo de presentación, sus activos y pasivos en la fecha de presentación y los cambios habidos durante el periodo de presentación, y sus logros en la prestación de servicios.

La incorporación dentro de los IFPG de información que ayuda a los usuarios a evaluar la medida en que los ingresos, gastos, flujos de efectivo y resultados financieros de la entidad cumplen con las estimaciones reflejadas en los presupuestos aprobados, y la observancia de la entidad de la legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, es importante para determinar en qué medida una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información es necesaria para el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de los gobiernos u otras entidades del sector público a los miembros de su comunidad, mejora la evaluación del rendimiento financiero de la entidad e informará la toma de decisiones.

#### c) Logros en la prestación de servicios

El objetivo principal de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios necesarios a los miembros de la comunidad. Por consiguiente, el rendimiento financiero de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público no se reflejará total o adecuadamente en cualquier medición de los resultados financieros. Por ello, sus resultados financieros necesitarán evaluarse en el contexto del logro de los objetivos de la prestación de servicios.

En algunos casos, las mediciones cuantitativas del resultado e impacto de las actividades de prestación de servicios de la entidad durante el periodo de presentación proporcionarán información relevante sobre el logro de los objetivos de la prestación de servicios - por ejemplo, información sobre el costo, volumen, y frecuencia de la prestación de servicios, y la relación de los servicios prestados en proporción con la base en los recursos de la entidad. En otros casos, el logro de los objetivos de la prestación de servicios puede necesitar comunicarse mediante una explicación de la calidad de los servicios prestados particulares o el resultado de ciertos programas.

La información no financiera, así como la información financiera sobre las actividades de prestación de servicios, logros o resultados durante el periodo de presentación proporcionará datos de entrada para la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad. La presentación de esta información es necesaria para que un gobierno u otra entidad del sector público cumpla con su obligación de rendir cuentas esto es, rendir cuentas de los recursos captados de los miembros de la comunidad o en nombre de éstos y la justificación de su uso. Las decisiones que los donantes realizan sobre la asignación de recursos a entidades concretas y programas son también realizadas, al menos en parte, en respuesta a información sobre los logros de la prestación de servicios durante el periodo de

presentación, y los objetivos de prestación de servicios futuros.

d) Información financiera y no financiera prospectiva

Dada la larga duración de los gobiernos y de muchos programas gubernamentales, las consecuencias financieras de muchas decisiones realizadas en el periodo de presentación solo quedan claras muchos años después en el futuro. Los estados financieros que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y flujos de efectivo a lo largo del periodo de presentación necesitarán entonces ser evaluados en el contexto del largo plazo.

Las decisiones tomadas por un gobierno u otra entidad del sector público en un periodo particular sobre programas para la prestación y financiación de servicios en el futuro pueden tener consecuencias significativas para:

- Los miembros de la comunidad que dependerán de esos servicios en el futuro, y
- Las generaciones actuales y futuras de contribuyentes y otros suministradores involuntarios de recursos que proporcionan los impuestos y gravámenes para financiar las actividades de prestación de servicios previstas y compromisos financieros relacionados.

Será necesaria información sobre los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad, su impacto probable sobre las necesidades futuras de recursos de ésta y las probables fuentes de financiación de estos recursos, como datos de entrada para realizar cualquier evaluación de la capacidad del gobierno u otra entidad del sector público para cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el futuro. Revelar esta información en los IFPG ayudará a las evaluaciones de la sostenibilidad de la prestación de servicios por un gobierno u otra entidad del sector público, mejorará la rendición de cuentas de la entidad y proporcionará información adicional útil a efectos de la toma de decisiones.

e) Información explicativa

La información sobre los factores más importantes que subyacen en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad durante el periodo de presentación y las suposiciones que sustentan las expectativas de desempeño futuro de la entidad, y los factores que probablemente influyen en éste, pueden presentarse en los IFPG en las notas a los estados financieros o en informes separados. Esta información ayudará a los usuarios a comprender mejor y situar en contexto la información financiera y no financiera incluida en los IFPG, y mejorará el papel de los IFPG en el suministro de información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

## **10. ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN QUE MEJORA, COMPLETA Y AMPLIA LOS ESTADOS FINANCIEROS**

El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el Marco Conceptual contempla un alcance para la información financiera que es más amplio que el abarcado por los estados financieros.

Dicho alcance proporciona información adicional para su presentación en los IFPG que mejora, completa y amplía dichos estados.

Aunque el Marco Conceptual contempla un alcance de la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros, la información presentada en los estados financieros se mantiene en el núcleo de dicha información financiera. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los estados financieros, y las formas de presentación y comunicación que pueden adoptar en la información incluida en los IFPG, se considera en otros capítulos del Marco Conceptual y en el desarrollo de NICSP o GPR individuales, según proceda.

## **11. OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN**

Los IFPG juegan un papel significativo en la comunicación de la información necesaria para ayudar al cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de un gobierno u otra entidad del sector público, así como a proporcionar información útil como dato de entrada a efectos de toma de decisiones. Sin embargo, no es probable que los IFPG proporcionen toda la información que los usuarios necesitan a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, aunque las comparaciones de la información real con la presupuestada para el periodo de presentación pueden incluirse en los IFPG, los presupuestos y las previsiones financieras emitidas por los gobiernos proporcionan información financiera y no financiera más detallada sobre las características financieras de los planes de los gobiernos u otras entidades del sector público sobre el corto y medio plazo. Los gobiernos y agencias independientes también emiten informes sobre la necesidad y sostenibilidad de las iniciativas de prestación de servicios existentes y la anticipación de condiciones y cambios económicos en la demografía de las jurisdicciones en el medio y largo plazo que influirán en los presupuestos y en las necesidades de prestación de servicios en el futuro. Por consiguiente, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden también necesitar la consideración de información de otras fuentes, incluyendo informes sobre condiciones económicas presentes y anticipadas, presupuestos y previsiones del gobierno e información sobre las iniciativas de política gubernamental no presentada en los IFPG.

## **12. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS**

Los IFPG presentan información financiera y no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo. Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG son los atributos que hacen esa información útil a los usuarios y apoyan el logro de los objetivos de la información financiera. Los objetivos de la información financiera son proporcionar información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG de las entidades del sector público son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad.

Las restricciones dominantes de la información incluida en los IFPG son materialidad o importancia relativa, costo - beneficio, y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.

Cada una de las características cualitativas es parte integrante de las otras características y actúan en forma conjunta para proporcionar en los IFPG información útil para lograr los objetivos de la información financiera. Sin embargo, en la práctica, todas las características cualitativas pueden no lograrse por completo, y puede ser necesario un equilibrio o compensación entre algunas de ellas.

Las características cualitativas se aplican a toda la información financiera y no financiera presentadas en los IFPG, incluyendo información prospectiva e histórica, e información explicativa. Sin embargo, la medida en que las características cualitativas puedan lograrse puede diferir dependiendo del grado de incertidumbre y evaluación u opinión subjetivas involucradas al recopilar la información financiera y no financiera. La necesidad de guías adicionales para interpretar y aplicar las características cualitativas a la información que amplía el alcance de la información financiera más allá de los estados financieros se considerará en el desarrollo de cualquier NICSP y GPR que traten esos temas.

#### a) Relevancia

La información financiera y no financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. La información financiera y no financiera es capaz de influir cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos. La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya conocedores de ella.

La información financiera y no financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes). Por ejemplo, la información será relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, si confirma expectativas sobre estos temas en la medida en que los gestores hayan cumplido con sus responsabilidades sobre el eficiente y eficaz uso de recursos, el logro de objetivos de prestación de servicios especificados, y cumplimiento con los requerimientos presupuestarios, legislativos u otros que correspondan.

Los IFPG pueden presentar información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el importe y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro. Esta información orientada al futuro tendrá valor predictivo y será relevante a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. La información sobre fenómenos económicos y de otro tipo que existan o ya hayan ocurrido también puede tener valor predictivo para ayudar a formar expectativas sobre el futuro. Por ejemplo, información que confirma o refuta expectativas pasadas puede reforzar o cambiar expectativas sobre los resultados financieros y resultados de la prestación de servicios que puedan tener lugar en el futuro.

Las funciones confirmatorias y predictivas de la información están interrelacionados - por ejemplo, información sobre el nivel actual y estructura de los recursos y los derechos de una entidad a esos recursos ayuda a los usuarios a confirmar el resultado de las estrategias de gestión de los recursos durante el periodo, y para predecir la capacidad de una entidad para responder a circunstancias que cambian y las necesidades de prestación de servicios futuras anticipadas. La misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a estos cambios.

También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en IFPG anteriores.

b) Representación fiel

Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo. La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.

En la práctica, puede no ser posible conocer o confirmar si la información presentada en los IFPG es completa, neutral y libre de error significativo. Sin embargo, la información debe ser tan completa, neutral y libre de error como sea posible.

La omisión de alguna información puede causar la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que sea falso o engañoso, y, por ello, no útil para los usuarios de los IFPG. Por ejemplo, una descripción completa de la partida “planta y equipo” en los IFPG incluirá una representación numérica del importe acumulado de la planta y equipo junto con otra información cuantitativa, descriptiva y explicativa necesaria para representar fielmente esa clase de activos. En algunos casos, esto puede incluir revelar información sobre temas tales como las clases principales de planta y equipo, factores que han afectado su uso en el pasado o pueden impactar en su uso en el futuro, y la base y proceso para determinar su representación numérica. De forma similar, la información financiera y no financiera prospectiva e información sobre el logro de los objetivos y resultados de la prestación de servicios incluidos en los IFPG necesitará presentarse con las suposiciones clave que subyacen en esa información y cualquier explicación que sea necesaria para asegurar que su descripción sea completa y útil para los usuarios.

La neutralidad en la información financiera es la ausencia de sesgo. Eso significa que la selección y presentación de la información financiera y no financiera no se realiza con la intención de conseguir un resultado predeterminado concreto, por ejemplo, influir de una forma concreta en la evaluación de los usuarios del cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad o de una decisión o un juicio que vaya a realizar o inducir una conducta concreta.

La información neutral representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Sin embargo, requerir que la información incluida en los IFPG sea neutral no significa que no tenga propósito o que no influirá conductas. La relevancia es una característica cualitativa y, por definición, la información relevante es capaz de influir en las evaluaciones y decisiones de los usuarios.

Los fenómenos económicos y de otro tipo representados en los IFPG generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre. La información incluida en los IFPG incluirá por ello, a menudo, estimaciones que incorporen juicios de la gerencia. Para representar fielmente un fenómeno económico o de otro tipo, una estimación debe basarse en datos de entrada

apropiados, y cada dato de entrada debe reflejar la mejor información disponible. Deberá tenerse precaución al tratar con la incertidumbre. En algunos casos puede ser necesario revelar de forma explícita el grado de incertidumbre de la información financiera y no financiera para representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo.

Libre de error significativo no quiere decir exactitud completa en todos los sentidos. Libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha aplicado como se describe. En algunos casos, puede ser posible determinar la exactitud de alguna información incluida en los IFPG. Por ejemplo, el importe de una transferencia de efectivo a otro nivel del gobierno, el volumen de servicios prestados o el precio pagado por la adquisición de planta o equipo. Sin embargo, en otros casos puede no serlo por ejemplo, la exactitud de una estimación del valor o costo de una partida o la eficacia de un programa de prestación de servicios puede no ser posible determinarse. En estos casos, la estimación estará libre de error significativo si el importe se describe con claridad como una estimación, se explica la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han identificado errores significativos en la selección y aplicación del proceso adecuado para desarrollar la estimación.

#### c) Comprensibilidad

La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los IFPG de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. Por ejemplo, las explicaciones de la información financiera y no financiera y los comentarios sobre la prestación de servicios y otros logros durante el periodo de presentación y expectativas sobre periodos futuros deben redactarse en lenguaje llano, y presentarse de forma que sean fácilmente comprensibles para los usuarios.

La comprensibilidad se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.

Se supone que los usuarios de los IFPG tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en el que opera, son capaces y están preparados para leer los IFPG, y revisar y analizar la información presentada con diligencia razonable. Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG, y algunos usuarios pueden necesitar buscar el apoyo de un asesor para ayudarles a comprenderlos. Deben llevarse a cabo todos los esfuerzos para representar fenómenos económicos y de otro tipo incluidos en los IFPG de forma que sean comprensibles para un amplio rango de usuarios. Sin embargo, la información no debe excluirse de los IFPG únicamente porque puede ser para algunos usuarios demasiado compleja o difícil de comprender sin apoyo.

#### d) Oportunidad

La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios antes de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Tener información relevante disponible antes puede mejorar su utilidad como datos de entrada para

evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.

Algunos elementos de información pueden continuar siendo útiles mucho después del periodo de presentación o fecha de presentación. Por ejemplo, a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los IFPG pueden necesitar evaluar tendencias en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad y su cumplimiento con los presupuestos a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Además, el resultado y efectos de algunos programas de prestación de servicios pueden no ser determinables hasta periodos futuros. Por ejemplo, esto puede ocurrir con respecto a programas pensados para mejorar el bienestar económico de los miembros de la comunidad, reducir la incidencia de una enfermedad concreta o incrementar los niveles de alfabetización de ciertos grupos de edad.

#### e) Comparabilidad

La comparabilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información.

La comparabilidad difiere de la congruencia. La congruencia hace referencia al uso de los mismos principios o políticas contables y base de preparación, de periodo a periodo dentro de una entidad o en un único periodo entre más de una entidad. La comparabilidad es la meta y la congruencia ayuda a lograr esa meta. En algunos casos, los principios o políticas contables adoptados por una entidad pueden revisarse para representar mejor una transacción o suceso concreto en los IFPG. En estos casos, puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer las características de la comparabilidad.

La comparabilidad difiere también de la uniformidad. Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes. El énfasis excesivo en la uniformidad puede reducir la comparabilidad haciendo que cosas diferentes se vean similares. La comparabilidad de la información de los IFPG no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni con que las cosas similares se vean distintas.

La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero, flujos de efectivo, cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, logros en la prestación de servicios de la entidad y sus planes futuros es necesaria a efectos de rendición de cuentas y útil como datos de entrada a efectos de toma de decisiones. La utilidad de esta información se mejora si puede compararse con, por ejemplo:

- Información financiera y no financiera prospectiva anteriormente presentada para ese periodo de presentación o fecha de presentación.
- Información similar sobre la misma entidad para algún otro periodo o algún otro momento en el tiempo, e
- Información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que

proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo de presentación.

La aplicación congruente de los principios contables, políticas y base de preparación de información financiera y no financiera prospectiva y resultados reales mejorará la utilidad de cualquier comparación de resultados reales y proyectados. La comparabilidad con otras entidades puede ser menos significativa para explicar la percepción u opinión de la gerencia de los factores que subyacen en el rendimiento presente de la entidad.

#### f) Verificabilidad

La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La soportabilidad es algunas veces utilizada para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a la información explicativa y a la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva revelada en los IFPG esto es, la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva o explicativa representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Con independencia de que se haga referencia a la misma como verificabilidad o soportabilidad, la característica implica que observadores independientes y con conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, ya sea que:

- La información representa los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar sin error o sesgo significativo, o
- Se ha aplicado un método de reconocimiento, medición o representación apropiado sin error o sesgo significativo.
- La información no necesita ser una estimación única para ser verificable. También pueden verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Con la verificación directa, un importe u otra representación es en sí misma verificable, tal como a través de (a) contar efectivo, (b) observar títulos cotizables y sus precios cotizados, o (c) confirmar que los factores identificados como influyentes en el rendimiento de la prestación de servicios pasados estaban presentes y operaron con el efecto identificado. Con la verificación indirecta, el importe u otra representación se verifica comprobando los datos de entrada y recalculando los resultados utilizando la misma convención contable o metodología. Un ejemplo es verificar el importe en libros del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo del costo (por ejemplo, el costo promedio o el método primera entrada, primera salida).

La cualidad de verificabilidad (o soportabilidad si se usa este término para describir esta característica) no es absoluta alguna información puede ser más o menos susceptible de verificación que otra. Sin embargo, cuanto más verificable es la información incluida en los IFPG, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretende representar.

Los IFPG de las entidades del sector público pueden incluir información financiera y de otro

tipo cuantitativa y explicaciones sobre (a) influencias clave sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo, (b) los efectos futuros anticipados o resultados de los programas de prestación de servicios realizados durante el periodo de presentación, y (c) información financiera y no financiera prospectiva. Puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones de esta información hasta un periodo futuro, si lo fuera posible.

Para ayudar a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva y explicaciones incluidas en los IFPG representan fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretenden representar, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información, y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas. Esto permitirá a los usuarios formar juicios sobre la adecuación de esas suposiciones y el método de compilación, medición, representación e interpretación de la información.

### **13. RESTRICCIONES SOBRE LA INFORMACIÓN INCLUIDA EN LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL**

#### **a) Materialidad o importancia relativa**

La información es material o con importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los IFPG de la entidad preparados para ese periodo de presentación. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad. Los IFPG pueden abarcar información cuantitativa y cualitativa sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo de presentación, y las expectativas sobre la prestación de servicios y resultados financieros en el futuro. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme a partir del cual un tipo concreto de información pasa a ser material.

Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa se realizarán en el contexto del entorno legislativo, institucional y operativo dentro del cual opera la entidad y, con respecto a la información financiera y no financiera prospectiva, el conocimiento y expectativas de los preparadores sobre el futuro. La información a revelar sobre el cumplimiento o no con la legislación, regulación u otra normativa puede ser material por su naturaleza independientemente de la magnitud de cualesquiera importes involucrados. Para determinar si un elemento es material o con importancia relativa en estas circunstancias, se considerarán temas tales como la naturaleza, legalidad, sensibilidad y consecuencias de transacciones y sucesos pasados o anticipados, las partes involucradas en cualquiera de estas transacciones y las circunstancias que les han hecho surgir.

La materialidad o importancia relativa se clasifica, en el Marco Conceptual, como una restricción sobre la información incluida en los IFPG. Para desarrollar las NICSP y GPR, el IPSASB considerará la materialidad o importancia relativa de las consecuencias de la aplicación de una política contable particular, base de preparación o información a revelar de una partida concreta o tipo de información. Sujetas a los requerimientos de cualquier NICSP, las entidades que preparan los IFPG considerarán también la materialidad o importancia

relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información.

b) Costo - beneficio

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

Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla o de presentar las suposiciones y metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo los costos en que incurren los usuarios para obtener la información necesitada de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG.

Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los IFPG. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en última instancia el costo de esos esfuerzos porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los IFPG.

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

c) Equilibrio entre las características cualitativas

Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, da lugar a información útil. De forma similar, para ser relevante, la información debe ser oportuna y comprensible.

En algunos casos, puede ser necesario un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional. El objetivo es lograr un equilibrio apropiado entre las características para cumplir los objetivos de la información financiera.

#### **14. ENTIDAD QUE INFORMA**

Una entidad del sector público que informa es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público (de aquí en adelante se le hará referencia como entidad o entidad del sector público) que prepara IFPG.

Una entidad del sector público que informa puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG como si fueran una sola entidad, a esta entidad que informa se hace referencia como una entidad que informa del grupo.

Las características claves de una entidad que informa del sector público son:

- Es una entidad que capta recursos de los miembros de la comunidad o en su nombre, o usa los recursos para llevar a cabo actividades en beneficio de esos miembros de la comunidad, o en su nombre, y
- Existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

Un gobierno puede establecer u operar a través de unidades administrativas tales como ministerios o departamentos. También puede operar a través fideicomisos, organismos públicos, corporaciones gubernamentales y otras entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa para llevar a cabo o apoyar de otra forma la prestación de servicios a los miembros de la comunidad. Otras organizaciones del sector público, incluyendo organizaciones del sector público internacionales y organismos municipales, pueden llevar a cabo también ciertas actividades a través de entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa y pueden beneficiarse de una carga o pérdida financiera, o estar expuestas a ésta, como resultado de dichas actividades.

Los factores que son probablemente señal de la existencia de usuarios de los IFPG de una entidad del sector público o grupo de entidades incluyen una entidad que tiene la responsabilidad o capacidad de captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos o llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios. Cuanto mayores son los recursos que una entidad del sector público capta, gestiona o tiene la capacidad de utilizar, cuanto mayores son los pasivos en que incurre y mayor es el impacto social y económico de sus actividades, más probable es que existan destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En ausencia de estos factores o cuando no sean significativos, será poco probable que existan usuarios de los IFPG de estas entidades.

El gobierno y algunas entidades del sector público tienen una identidad separada o personalidad jurídica (una identidad legal). Sin embargo, organizaciones, programas y actividades del sector público sin una identidad legal separada pueden también captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos, llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios o implementar de otra forma políticas gubernamentales. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden depender de los IFPG de estas organizaciones, programas y actividades para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por consiguiente, una entidad del sector público que informa puede tener un identidad legal separada o ser, por ejemplo, una organización, acuerdo administrativo o programa sin una identidad legal separada.

## **15. ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

a) Elementos y su importancia

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías que comparten características económicas comunes. Estas grandes categorías son denominadas los elementos de los estados financieros. Los elementos son los componentes básicos a partir de los cuales se construyen los estados financieros. Estos componentes básicos proporcionan un punto inicial de registro, clasificación y agregado de la información y actividad económica de forma que proporciona a los usuarios información que cumple con los objetivos y las características cualitativas de la información financiera, a la vez que tiene en cuenta las restricciones de la información incluida en los IFPG.

Los elementos definidos no hacen referencia a partidas individuales que se reconocen como resultado de transacciones y sucesos. Las subclasificaciones de partidas individuales dentro de un elemento y agregaciones de partidas se usan para mejorar la comprensibilidad de los estados financieros.

En algunas circunstancias, para asegurar que los estados financieros proporcionen información que es útil para una evaluación significativa del rendimiento financiero y de la situación financiera de una entidad, puede ser necesario el reconocimiento de los hechos económicos que no se reflejen por los elementos aquí definidos. Por consiguiente, la identificación de los elementos no excluye que las NICSP requieran o permitan el reconocimiento de recursos u obligaciones que no satisfacen la definición de un elemento aquí identificado (de aquí en adelante denominados como "otros recursos" u "otras obligaciones") cuando sea necesario para lograr mejor los objetivos de la información financiera.

b) Elementos

- Activos
- Pasivo
- Ingreso
- Gastos
- Aportaciones del propietario, y
- Distribuciones al propietario

c) Definiciones

- Activo:  
Recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.
- Pasivo:  
Obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de sucesos pasados.
- Ingresos:  
Aumentos en la situación financiera neta de la entidad distintos de los incrementos relacionados con aportaciones de los propietarios.

- Gastos:  
Disminuciones de la situación financiera neta de la entidad distintas de las disminuciones relacionadas con distribuciones a los propietarios.
- Aportaciones del propietario:  
Entradas de recursos en una entidad, aportados por terceros en su calidad de propietarios, que establecen o incrementan una participación en la situación financiera de la entidad.
- Distribuciones al propietario:  
Salidas de recursos desde una entidad, distribuidos a terceros en su calidad de propietarios, que devuelven o reducen una participación en la situación financiera de la entidad.

d) Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

El resultado (ahorro o desahorro) del periodo es la diferencia entre ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero.

e) Situación financiera neta, otros recursos y otras obligaciones

Como se mencionó anteriormente se puede determinar, que para lograr los objetivos de la información financiera, un recurso u obligación que no satisface la definición de un elemento antes definido necesite reconocerse en los estados financieros. En estos casos, se puede requerir o permitir que estos recursos u obligaciones se reconozcan como tales otros recursos u obligaciones, los cuales son partidas adicionales a los seis elementos definidos en este Marco Conceptual.

La situación financiera neta es la diferencia entre los activos y pasivos después de añadir otros recursos y deducir otras obligaciones reconocidas en el estado de situación financiera. La situación financiera neta puede ser un importe residual positivo o negativo.

## **16. RECONOCIMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

a) Criterios de reconocimiento y su relación con la información a revelar

En este apartado se identifica los criterios que deben satisfacerse para que un elemento se reconozca en los estados financieros. El reconocimiento es el proceso de incorporar e incluir en los importes expuestos en el cuerpo del estado financiero apropiado, una partida que cumple la definición de un elemento y puede medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los IFPG.

Los criterios de reconocimiento son que:

- Una partida satisfaga la definición de un elemento, y
- Pueda medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información de los IFPG.

Todas las partidas que satisfacen los criterios de reconocimiento se reconocen en los estados

financieros. En algunas circunstancias, una NICSP puede especificar también que, para lograr los objetivos de la información financiera, un recurso u obligación que no cumple la definición de un elemento se reconozca en los estados financieros, siempre que pueda medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y limitaciones. Otros recursos y otras obligaciones se tratan en el *Punto 15 Elementos de los estados financieros*.

El reconocimiento involucra una evaluación de incertidumbre relacionada con la existencia y medición del elemento. Las condiciones que dan lugar a incertidumbre, si las hubiera, pueden cambiar. Por ello, es importante que la incertidumbre se evalúe en cada fecha de presentación.

#### b) Definición de un elemento

Para reconocer como un elemento una partida debe cumplir la definición de uno de los elementos del *Punto 15 Elementos de los estados financieros*. La incertidumbre sobre la existencia de un elemento se aborda mediante la consideración de la evidencia disponible para hacer un juicio neutral sobre si una partida satisface todas las características esenciales de la definición de ese elemento, teniendo en cuenta todos los hechos disponibles y circunstancias en la fecha de presentación.

Si se determina que existe un elemento, la incertidumbre sobre el importe del potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos representados por ese elemento se toma en cuenta en la medición de dicho elemento (*véanse el literal c siguiente*). Los que elaboran revisan y evalúan toda la evidencia disponible para determinar si existe un elemento y se reconoce, si ese elemento continúa cumpliendo los requisitos de reconocimiento (*véase el literal d siguiente*), o si ha habido un cambio en un elemento existente.

#### c) Incertidumbre de la medición

Para reconocer una partida en los estados financieros, es necesario asociarles un valor monetario. Esto implica elegir una base de medición apropiada y determinar si la medición de la partida satisface las características cualitativas, teniendo en cuenta las restricciones de la información de los IFPG, incluyendo que la medición sea suficientemente relevante y fiel representación de la partida a reconocer en los estados financieros. La selección de una base de medición apropiada se considera en el *Punto 17 Medición de activos y pasivos en los estados financieros*.

Puede haber incertidumbre asociada con la medición de muchos importes presentados en los estados financieros. El uso de estimaciones es una parte esencial de la contabilidad con base de acumulación (o devengo). Una decisión sobre la relevancia y representatividad fiel de la medición involucra la consideración de técnicas, tales como el uso de rangos de resultados y estimaciones puntuales y si hay disponible evidencia adicional sobre las circunstancias económicas que existían en la fecha de presentación. La información a revelar puede proporcionar información útil sobre las técnicas de estimación empleadas. Puede haber circunstancias excepcionales en las que el nivel de incertidumbre de una única estimación puntual es tan grande que la relevancia y la representación fiel de la medida es cuestionable incluso si la información a revelar se proporciona para explicar las técnicas de estimación. En estas circunstancias la partida no se reconoce.

d) Información a revelar y reconocimiento

No reconocer partidas que cumplen la definición de un elemento y los criterios de reconocimiento no se corrige revelando las políticas contables, notas u otras explicaciones detalladas. Sin embargo, la información a revelar puede proporcionar información sobre partidas que cumplen muchas, pero no todas las características de la definición de un elemento. La información a revelar puede también proporcionar información de partidas que cumplen la definición de un elemento pero no pueden medirse de forma que satisfaga suficientemente las características cualitativas como para cumplir los objetivos de la información financiera. La información a revelar es apropiada cuando el conocimiento de la partida se considera relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad y, por ello, cumple los objetivos de la información financiera.

e) Baja en cuentas

La baja en cuentas es el proceso de evaluación de si han ocurrido cambios desde la fecha de presentación anterior que justifiquen la eliminación de los estados financieros de un elemento que ha sido anteriormente reconocido, y la eliminación de la partida si estos cambios han tenido lugar. Para evaluar la incertidumbre sobre la existencia de un elemento se utilizan los mismos criterios para la baja en cuentas que en el reconocimiento inicial.

## **17. MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

a) Objetivo de la medición

Es seleccionar las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad de funcionamiento y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de la toma de decisiones.

La selección de una base de medición para activos y pasivos contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera en el sector público proporcionando información que permita a los usuarios evaluar:

- El costo de los servicios prestados en el periodo en términos históricos y actuales.
- La capacidad operativa - la capacidad de la entidad de mantener la prestación de servicios en periodos futuros a través de recursos físicos y de otro tipo, y
- La capacidad financiera - la capacidad de la entidad de financiar sus actividades.

La selección de una base de medición también incluye una evaluación de la medida en que la información proporcionada satisface las características cualitativas a la vez que tiene en cuenta las restricciones de la información en los informes financieros.

- Bases de medición y su selección

No es posible identificar una base de medición única que cumpla mejor el objetivo de medición a nivel de un Marco Conceptual. Por ello, el Marco Conceptual no propone una base de medición única (o combinación de bases) para todas las transacciones, sucesos y condiciones. El Marco Conceptual proporciona guías sobre la selección de una base de medición para activos y pasivos con el fin de cumplir el objetivo de medición.

Las siguientes bases de medición para activos se identifican y tratan en términos de la información que proporcionan sobre el costo de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de una entidad, así como en qué medida la información que proporcionan cumple con las características cualitativas:

- Costo histórico
- Valor de mercado
- Costo de reposición
- Precio de venta neto, y
- Valor en uso

Las siguientes bases de medición para pasivos se identifican y tratan en términos de (a) la información que proporcionan sobre el costo de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de una entidad; y (b) la medida en que proporcionan información que satisface las características cualitativas:

- Costo histórico
- Costo de cumplimiento
- Valor de mercado
- Costo de cancelación, y
- Precio supuesto

- Valores de entrada y salida

Las bases de medición pueden proporcionar valores de entrada o de salida. Para activos, los valores de entrada reflejan el costo de compra. El costo histórico y el costo de reposición son valores de entrada. Los valores de salida reflejan los beneficios económicos de la venta. Un valor de salida también refleja el importe que se obtendrá por el uso del activo. En una economía diversificada los precios de entrada y salida difieren habitualmente como las entidades:

- Adquieren activos ajustados a los requerimientos operativos concretos de la entidad, por los que otros participantes del mercado no estarían interesados en pagar un precio similar, e
- Incurren en costos de transacción relacionados con la adquisición.

Las bases de medición de pasivos pueden también clasificarse en términos de si son valores de entrada o de salida. Los valores de entrada se relacionan con transacciones según las cuales se recibe una obligación o el importe que una entidad aceptaría por asumir una obligación. Los valores de salida reflejan el importe requerido para cumplir con una obligación o el importe requerido para liberar a la entidad de una obligación.

- Medidas observables y no observables

Ciertas mediciones pueden clasificarse de acuerdo con si son o no observables en un mercado abierto, activo y organizado. Las mediciones que son observables en un mercado es probable que sean más comprensibles y verificables que las que no son observables. Estas pueden también ser más fielmente representativas de los fenómenos que miden.

- Mediciones específicas y no específicas de la entidad

Las mediciones pueden también clasificarse de acuerdo con si son "específicas de la entidad" o "no específicas de la entidad". Las bases de medición que son específicas de la entidad reflejan las restricciones de política actual y económica que afectan al posible uso de un activo y la liquidación de un pasivo por la entidad. Las mediciones específicas de la entidad pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y se corre el riesgo de que no se experimenten otras entidades. Las mediciones no específicas de la entidad reflejan oportunidades y riesgos generales de mercado. La decisión de si utilizar una medición específica o no específica de la entidad se toma por referencia al objetivo de medición y a las características cualitativas.

- Nivel de agregación o desagregación para la medición

Para presentar activos y pasivos en los estados financieros de forma que proporcionen información que mejor satisfaga el objetivo de medición y las características cualitativas puede ser necesario agregarlos o desagregarlos a efectos de medición. Para evaluar si esta agregación o desagregación es apropiada los costos se comparan con los beneficios.

b) Bases de medición para activos

- Costo histórico

El costo histórico de un activo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo.

El costo histórico es una entrada, un valor específico de la entidad. Según el modelo del costo histórico los activos se presentan inicialmente al costo incurrido en su adquisición. Posteriormente al reconocimiento inicial, este costo puede asignarse como gasto a los periodos de presentación en forma de depreciación o amortización para ciertos activos, a medida que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por estos activos se consume a lo largo de sus vidas útiles. Después del reconocimiento inicial, la medición de un activo no cambia para reflejar cambios en los precios o incrementos en el valor del activo.

Según el modelo del costo histórico el importe de un activo puede reducirse para reconocer deterioros de valor. El deterioro de valor es la medida en que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por un activo ha disminuido debido a cambios en las condiciones económicas o de otro tipo, distintas a su consumo. Esto involucra evaluaciones de recuperabilidad. Por el contrario, el importe de un activo puede incrementarse para reflejar el costo de adiciones y mejoras (excluyendo incrementos de precios de activos que no suponen mejoras) u otros sucesos, tales como la acumulación (o devengo) de intereses sobre un activo financiero.

- Costos de los servicios

Cuando se usa el costo histórico, el costo de los servicios refleja el importe de los recursos gastados para adquirir o desarrollar los activos consumidos en la prestación de servicios. El costo histórico generalmente proporciona un vínculo directo con las transacciones realmente llevadas a cabo por la entidad. Puesto que los costos usados son los trasladados de un

periodo anterior sin ajustes por cambios en precios, no reflejan el costo de los activos cuando éstos se consumen. Puesto que el costo de los servicios se presenta usando precios pasados, la información sobre costo histórico no facilitará la evaluación del costo futuro de prestar servicios si los cambios acumulados de precios desde la adquisición son significativos. Cuando se preparan los presupuestos sobre una base de costo histórico, esta información demuestra la medida en que se ha ejecutado el presupuesto.

- Capacidad operativa

Si un activo ha sido adquirido en una transacción con contraprestación, el costo histórico proporciona información sobre los recursos disponibles para prestar servicios en periodos futuros, sobre la base de sus costos de adquisición. En el momento en que se compra o desarrolla un activo, puede suponerse que el valor para la entidad de su potencial de servicio es al menos tan grande como el costo de compra. Cuando se reconoce la depreciación o amortización se refleja la medida en que se ha consumido el potencial de servicio de un activo. La información de costo histórico muestra que los recursos disponibles para servicios futuros son al menos tan grandes como el importe en el que están expresados. Los incrementos en el valor de un activo no se reflejan según el modelo del costo histórico. Si un activo se ha adquirido en una transacción sin contraprestación el precio de transacción no proporcionará información sobre la capacidad operativa.

- Capacidad financiera

El importe al que los activos se expresan en los estados financieros ayuda a la evaluación de la capacidad financiera. El costo histórico proporciona información del importe de los activos que pueden usarse como garantía efectiva de préstamos. Una evaluación de la capacidad financiera también requiere información sobre el importe que podría recibirse en la venta de un activo, y reinversión en activos para proporcionar distintos servicios. El costo histórico no proporciona esta información cuando es significativamente distinto de los valores de salida actuales.

- Aplicación de las características cualitativas

Los párrafos relacionados con el costo de los servicios y la capacidad financiera explican las áreas en las que el costo histórico proporciona información relevante en términos de su valor predictivo o confirmatorio. La aplicación del costo histórico es, a menudo, sencilla, porque la información sobre la transacción está habitual y fácilmente disponible. Como consecuencia, los importes derivados del modelo del costo histórico son generalmente fielmente representativos, puesto que representan lo que se proponen representar - esto es, el costo de adquirir o desarrollar un activo sobre la base de transacciones reales. Las estimaciones de la depreciación y deterioro de valor, usadas en el modelo del costo histórico, concretamente para activos no generadores de efectivo, pueden afectar la representación fiel. Puesto que la aplicación del costo histórico generalmente refleja los recursos consumidos por referencia a las transacciones reales, las mediciones de costo histórico son verificables, comprensibles y pueden prepararse de forma oportuna.

La información de costo histórico es comparable en la medida en que los activos tienen las mismas fechas de adquisición o similares. Puesto que el costo histórico no refleja el impacto

de cambios del precio, no es posible comparar, de forma que tengan sentido, los importes de activo que se adquirieron en momentos distintos cuando los precios difieren en una dirección significativa. En ciertas circunstancias la aplicación del costo histórico necesita el uso de asignaciones, por ejemplo cuando:

- Varios activos se adquieren en una transacción única.
- Los activos se construyen por la propia entidad y tienen que atribuírseles costos de administración u otros, y
- El uso de un supuesto de flujo, tal como primera entrada primera salida (FIFO), es necesario cuando se mantienen numerosos activos similares. En la medida en que estas asignaciones son arbitrarias reducen el grado en que la medición resultante satisfaga las características cualitativas.

#### Mediciones del valor actual

Las mediciones del valor actual reflejan el entorno económico dominante en la fecha de presentación.

Existen cuatro bases de medición del valor actual para activos;

- Valor de mercado
- Costo de reposición
- Precio de venta neto, y
- Valor en uso

- Valor de mercado

El valor de mercado para activos es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

El valor de mercado y el costo histórico serán los mismos, si se ignoran los costos de transacción y la transacción es una transacción con contraprestación. La medida en que el valor de mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, depende en parte de la calidad de la evidencia del mercado. La evidencia de mercado, por su parte, depende de las características del mercado en que se negocia el activo. El valor de mercado es particularmente apropiado cuando se juzga que la diferencia entre los valores de entrada y salida es improbable que sea significativa o que el activo se esté manteniendo con una perspectiva de venta.

En principio, los valores de mercado proporcionan información útil porque reflejan fielmente el valor del activo de la entidad. En un mercado abierto, activo y organizado, el activo no puede valer menos que el valor de mercado, puesto que la entidad puede obtener ese importe vendiéndolo, y no puede valer más que el valor de mercado, puesto que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo.

La utilidad de los valores de mercado es más cuestionable cuando no se mantiene la suposición de mercados abiertos, activos y organizados. En estas circunstancias no puede suponerse que el activo pueda venderse por el mismo precio por el que pueda ser adquirido y

es necesario determinar si el precio de entrada o de salida es una medida más útil. Los valores de mercado basados en salidas son útiles para activos que se mantienen para negociar, tal como ciertos instrumentos financieros, pero puede no ser útil para activos operativos especializados. Además, aunque la compra de un activo proporciona evidencia de que el valor del activo para la entidad es, al menos, tan grande como su precio de compra, los factores operativos pueden significar que el valor para la entidad puede ser mayor. Por ello, los valores de mercado pueden no reflejar el valor del activo para la entidad, representado por su capacidad operativa.

Valores de mercado, en un mercado abierto, activo y organizado

Los mercados abiertos, activos y organizados tienen las siguientes características:

- No existen barreras que impidan a la entidad transacciones en el mercado.
- Son activos, de forma tal que, exista frecuencia y volumen suficiente de transacciones para proporcionar información del precio, y
- Son organizados, con muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de forma tal que exista seguridad de "equidad" al determinar los precios actuales, incluyendo que los precios no representen ventas forzadas.

Un mercado organizado es uno que funciona de forma fiable, segura, precisa y eficiente. Estos mercados tratan con activos que son idénticos y, por ello, mutuamente intercambiables, tal como materias primas cotizadas, monedas y valores donde los precios están públicamente disponibles. En la práctica pocos mercados, si existe alguno, muestran totalmente todas estas características, pero algunos pueden aproximarse a un mercado organizado como se ha descrito.

Los valores de mercado cuando no puede suponerse que los mercados sean abiertos, activos y ordenados.

Los mercados para activos que son únicos y excepcionalmente negociados que no son abiertos, activos y organizados: cualquier compra y venta se negocia individualmente y puede haber un gran rango de precios al que una transacción puede acordarse. Por ello, los participantes incurrirán en costos significativos para comprar o vender un activo. En estas circunstancias, es necesario utilizar una técnica de estimación para determinar el precio al que una transacción ordenada tendría lugar entre participantes de mercado en la fecha de la medición bajo condiciones de mercado actuales.

- Costos de servicios

Los ingresos de servicios presentados en los estados financieros se miden sobre la base de los precios actuales en el periodo de presentación. Si los activos utilizados para prestar servicios se miden a valor de mercado, la asignación del costo de ventas para reflejar su consumo en el periodo de presentación actual se basa en el valor de mercado actual del activo.

El uso de valores de mercado permite la determinación de una rentabilidad de los activos. Sin embargo, las entidades del sector público no llevan a cabo, generalmente, actividades con el objetivo principal de generar beneficios, y los servicios se prestan, a menudo, en transacciones sin contraprestación o en condiciones subvencionadas. Por consiguiente, podría

haber una relevancia limitada en presentar una rentabilidad derivada de los precios de mercado basados en salidas.

Como se destacó anteriormente, los ingresos de servicios presentados en los estados financieros se miden sobre la base de los precios actuales en el periodo de presentación. Por ello, el resultado (ahorro o desahorro) para un periodo incluye los movimientos de precios que tienen lugar a lo largo del periodo durante el cual los activos y pasivos se mantienen, y no se presenta resultado sobre la venta de un activo. Cuando el activo se negocia en un mercado abierto, activo y organizado, la existencia de mercado proporciona la seguridad de que la entidad sería capaz de realizar el valor de mercado (y no más) en la fecha de presentación: es, por ello, innecesario posponer el reconocimiento de cambios en el valor hasta que un resultado positivo (ahorro) se realice en la venta. Sin embargo, cuando los activos utilizados para prestar servicios no se negocian en mercados abiertos, activos y organizados, o en una aproximación cercana a estos mercados, la importancia de los ingresos y gastos relacionados con cambios en el valor de mercado es más cuestionable.

- Capacidad operativa

La información sobre el valor de mercado de los activos mantenidos para prestar servicios en periodos futuros es útil si refleja el valor que la entidad es capaz de obtener de los activos usándolos para proporcionar o prestar servicios. Sin embargo, si un valor de mercado basado en salidas es significativamente menor que el costo histórico, el valor de mercado es probable que sea menos relevante que el costo histórico de estos activos para proporcionar información sobre la capacidad operativa - este valor de mercado es también probable que sea menos relevante que las medidas actuales basadas en valores de entrada.

- Capacidad financiera

Una evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre el importe que se recibiría en la venta de un activo. Esta información se proporciona por el valor de mercado.

- Aplicación de las características cualitativas

Los valores determinados en mercados abiertos, activos y organizados pueden utilizarse fácilmente a efectos de información financiera. La información cumplirá las características cualitativas, esto es será relevante, fielmente representativa, comprensible, comparable y verificable. Según estas condiciones de mercado los valores de entrada y de salida puede suponerse que sean los mismos o muy similares. Puesto que puede prepararse rápidamente, esta información es también probable que sea oportuna.

La medida en que los valores de mercado cumplen las características cualitativas decrecerán según la calidad de la evidencia del mercado disminuya y la determinación de estos valores dependa de técnicas de estimación. Como se indicó anteriormente, los valores de mercado basados en salidas es solo probable que sean relevantes para evaluar la capacidad financiera y operativa.

- Costo de reposición

El costo más económico requerido para que la entidad sustituya el potencial de servicio de un activo (incluyendo el importe que la entidad recibirá por su disposición al final de su vida útil) a la fecha de presentación.

El costo de reposición difiere del valor mercado porque:

- En un contexto del sector público es explícitamente un valor de entrada que refleja el costo de sustituir el potencial de servicio de un activo.
- Esto incluye todos los costos en los que se incurriría necesariamente en la sustitución del potencial de servicio de un activo, y
- Es específico de la entidad y, por ello, refleja la situación económica de la entidad, en lugar de la posición dominante de un mercado hipotético. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que habitualmente adquiere un gran número de vehículos en una sola transacción y es regularmente capaz de negociar descuentos mayores de los que obtiene una entidad que compra vehículos individualmente.

Puesto que las entidades habitualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja el proceso de adquisición o construcción que sigue generalmente una entidad. El costo de reposición refleja la sustitución del potencial de servicio en el curso normal de las operaciones, y no de los costos en que podría incurrir si surgiera una necesidad urgente como consecuencia de algunos sucesos imprevisibles, tal como un fuego.

El costo de reposición es el costo de sustituir el potencial de servicio de un activo. El costo de reposición adopta un enfoque optimizado y difiere del costo de reproducción, que es el costo de adquirir un activo idéntico. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa alternativa proporcionara el mismo potencial de servicio de forma más barata. A efectos de información financiera, es, por ello, necesario reflejar la diferencia en el potencial de servicio entre el activo existente y el de reposición.

El potencial de servicio apropiado es el que la entidad puede utilizar o esperar usarlo, habiendo considerado la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para atender contingencias. Por ello, el costo de reposición de un activo refleja reducciones en la capacidad de servicio requerida. Por ejemplo, si una entidad posee una escuela que alberga a 500 alumnos pero, debido a cambios demográficos desde su construcción, una escuela de 100 alumnos sería adecuada para las necesidades actuales previsibles razonablemente, el costo de reposición del activo es el de una escuela de 100 alumnos.

En algunos casos el valor que se obtendrá de un activo será mayor que su costo de reposición. Sin embargo, no sería apropiado medir el activo por ese valor, puesto que incluye beneficios de actividades futuras, en lugar de potencial de servicio en la fecha de presentación. El costo de reposición representa el mayor valor potencial de un activo, ya que, por definición, la entidad es capaz de asegurar un potencial de servicio equivalente incurriendo en dicho costo de reposición.

- Costos de los servicios

El costo de reposición proporciona una medida relevante del costo de la prestación de servicios. El costo de consumir un activo es equivalente al importe de sacrificar el potencial de servicio incurrido por ese uso. Ese importe es su costo de reposición - la entidad es capaz de restaurar su posición a la existente inmediatamente antes del consumo del activo por un desembolso igual al costo de reposición.

Los costos de los servicios se presentan en términos actuales cuando se basan en el costo de reposición. Por ello, el importe de los activos consumidos se establece al valor de los activos al mismo tiempo que se consumen y no, al costo histórico, en el momento en que se adquirió. Esto proporciona una base válida para una comparación entre el costo de los servicios y el importe de los impuestos y otros ingresos recibidos en el periodo que son generalmente transacciones del periodo actual y medidos a precios actuales y para evaluar si los recursos se han usado de forma económica y eficiente. Asimismo, proporciona una base útil para la comparación con otras entidades que informan sobre la misma base, ya que los valores del activo no se verán afectados por fechas de adquisición diferentes, ni para evaluar el costo de proporcionar servicios en el futuro y necesidades de recursos futuros, ya que los costos futuros es más probable que se parezcan a los costos actuales que a los incurridos en el pasado, cuando los precios eran diferentes (véase el segundo párrafo del apartado “Aplicación de las características cualitativas”).

- Capacidad operativa

En principio, el costo de reposición proporciona una medida útil de los recursos disponibles para prestar servicios en periodos futuros, ya que se centra en el valor actual de los activos y su potencial de servicio para la entidad.

- Capacidad financiera

El costo de reposición no proporciona información sobre los importes que se recibirían en la venta de los activos. Por ello, no facilita una evaluación de la capacidad financiera.

- Aplicación de las características cualitativas

Como se destacó anteriormente, el costo de reposición es relevante para la evaluación de los costos de los servicios y la capacidad operativa. No es relevante para evaluaciones de la capacidad financiera. En algunas circunstancias el cálculo del costo de reposición es complejo, y se requieren juicios subjetivos. Estos factores pueden reducir la representación fiel del costo de reposición. En estas circunstancias, la oportunidad, comparabilidad y verificabilidad de la información preparada sobre una base de costo de reposición pueden verse afectadas, y calcular el costo de reposición puede ser más costoso que algunas alternativas. La información sobre el costo de reposición puede también no ser sencilla de comprender, concretamente cuando esa información refleja una reducción en la capacidad de servicio requerida (véase el penúltimo párrafo del apartado “Costo de reposición”).

La información sobre el costo de reposición es comparable dentro de una entidad, ya que los activos que proporcionan un potencial de servicio equivalente se expresan por importes

similares, independientemente de cuándo se adquirieron esos activos. En principio, entidades diferentes pueden presentar activos similares por importes distintos, porque el costo de reposición es una medida específica de la entidad que refleja las oportunidades de reposición que están disponibles para la entidad. Las oportunidades de reposición pueden ser las mismas o similares para entidades distintas del sector público. Cuando son distintas, la ventaja económica de una entidad que puede adquirir activos más baratos se presenta en los estados financieros a través de valores de activos menores y un costo más bajo de servicios para ser fielmente representativo.

- Precio de venta neto

El importe que la entidad puede obtener de la venta del activo, después de deducir los costos de venta.

El precio de venta neto difiere del valor de mercado en que no requiere un mercado abierto, activo y organizado o la estimación de un precio en un mercado que incluye el costo de venta de la entidad. El precio de venta neto, por ello, refleja restricciones sobre la venta. Es específico de la entidad.

La utilidad potencial de medir activos por el precio de venta neto es que un activo no puede valer menos para la entidad que el importe que podría obtener por la venta del activo. Sin embargo, no es apropiado como una base de medición si la entidad puede utilizar sus recursos más eficientemente, empleando el activo de otra forma, por ejemplo, usándolo en la prestación de servicios.

El precio de venta neto es, por ello, útil cuando la actuación posible más eficiente es vender el activo. Este es el caso cuando el activo no puede proporcionar potencial de servicio o la capacidad para generar beneficios económicos, al menos tan valiosa como el precio de venta neto. El precio de venta neto puede proporcionar información útil cuando una entidad está contractualmente obligada a vender un activo por debajo del valor de mercado. Puede haber casos, en los que el precio de venta neto puede indicar una oportunidad de desarrollo.

- Costos de los servicios

No es apropiado cuantificar el costo de la prestación de servicios a precios de venta netos. Este enfoque involucraría el uso de un valor de salida como la base del gasto presentado.

- Capacidad operativa

Activos mantenidos para su uso en la prestación de servicios que se expresan por el precio de venta neto, no proporciona información útil para una evaluación de la capacidad operativa. El precio de venta neto muestra el importe que podría obtenerse de la venta de un activo, en lugar del valor del potencial de servicio que podría obtenerse de ese activo.

Capacidad financiera

Como se destacó anteriormente, una evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre el importe que se recibiría en la venta de un activo. Esta información es proporcionada utilizando el precio de venta neto. Sin embargo, esta medida no es relevante para activos que pueden rendir potencial de servicio valioso y se continua usándolos para

prestar servicios.

- Aplicación de las características cualitativas

Como se indicó anteriormente, el precio de venta neto proporciona información relevante solo cuando la actuación posible más eficiente es vender el activo. Las evaluaciones del precio de venta neto pueden realizarse por referencia a mercados activos, cuando existan. Para activos importantes, puede ser posible y ventajoso en términos de costo - eficacia obtener evaluaciones profesionales. El precio de venta neto generalmente proporcionará información comprensible.

En la mayoría de los casos cuando el precio de venta neto es relevante, satisfará las características cualitativas de representación fiel, verificabilidad y oportunidad.

- Valor en uso

Es el valor presente para la entidad del potencial de servicio restante o capacidad de generar beneficios económicos del activo si se continúa usando y del importe que la entidad recibirá por su disposición al final de su vida útil.

- Adecuación del valor en uso

El valor en uso es un valor específico de la entidad que refleja el importe que puede obtenerse de un activo a través de su utilización y su disposición al final de su vida útil. Como se destacó anteriormente, el valor que se obtendrá de un activo es, a menudo, mayor que su costo de reposición, es también habitualmente mayor que su costo histórico. Cuando es este el caso, la presentación de un activo por su valor en uso es de utilidad limitada, ya que, por definición, la entidad puede asegurar un potencial de servicio equivalente al costo de reposición.

El valor en uso tampoco es una base de medición apropiada cuando el precio de venta neto es mayor que el valor en uso, ya que en el caso de que el uso más eficiente del recurso del activo es venderlo, en lugar de continuar usándolo.

Por ello, el valor en uso es apropiado cuando es menor que el costo de reposición y mayor que el precio de venta neto. Esto ocurre cuando no merece la pena reponer un activo, pero el valor de su potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos es mayor que su precio de venta neto. En estas circunstancias el valor en uso representa el valor del activo para la entidad.

El valor en uso es una base de medición apropiada para la evaluación de ciertos deterioros de valor, porque se usa en la determinación del importe recuperable para un activo o grupo de activos.

- Costos de los servicios, capacidad operativa y capacidad financiera

Debido a su complejidad potencial, su limitada aplicabilidad y el hecho de que su operatividad en un contexto del sector público para activos que no generan efectivo involucra el uso del costo de reposición como un sustituto, el valor en uso es generalmente

inapropiado para determinar el costo de los servicios. Su utilidad para evaluaciones de la capacidad operativa es limitada, y es solo probable que sea significativo en circunstancias no habituales cuando las entidades tienen un gran número de activos que no merece la pena reponer, pero cuyo valor en uso es mayor que su precio de venta neto. Este puede ser el caso si, por ejemplo, una entidad discontinuará la prestación de un servicio en el futuro, pero los recursos de la venta inmediata son menores que el potencial de servicio incorporado en los activos. El valor en uso involucra una estimación del importe neto que una entidad recibirá de la disposición del activo. Sin embargo, su limitada aplicabilidad reduce su relevancia para evaluaciones de la capacidad financiera.

- Aplicación de las características cualitativas

Aunque el valor en uso puede utilizarse en evaluaciones de ciertos deterioros de valor, su relevancia a efectos de presentación de la información financiera limita a las circunstancias descritas en el tercer párrafo de este apartado.

La medida en que el valor en uso satisface las otras características cualitativas depende de la forma en que se determina. En algunos casos, el valor de un activo puede cuantificarse mediante el cálculo del valor que la entidad obtendrá del activo suponiendo su uso continuado. Este puede estar basado en entradas de efectivo futuras relacionadas con el activo, o con ahorros de costos que se acumularán para la entidad a través de su control del activo. El cálculo del valor en uso tiene en cuenta el valor temporal del dinero y, en principio, el riesgo de variaciones en el importe y calendario de los flujos de efectivo.

El cálculo del valor en uso puede ser complejo. Los activos que se emplean en actividades generadoras de efectivo, a menudo proporcionan flujos de efectivo conjuntamente con otros activos. En estos casos, el valor en uso puede estimarse solo mediante el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo de un grupo de activos y, seguidamente, haciendo una asignación a activos individuales.

En el sector público, la mayoría de los activos se mantienen con el objetivo principal de contribuir a la prestación de servicios, en lugar de generar un rendimiento comercial: estos activos se denominan "activos no generadores de efectivo." Puesto que el valor en uso es habitualmente obtenido de los flujos de efectivo esperados, su operatividad en este contexto puede ser difícil. Puede ser inapropiado calcular el valor en uso sobre la base de los flujos de efectivo esperados, porque esta medida no sería fielmente representativa del valor en uso de este activo para la entidad. Por ello, sería necesario usar el costo de reposición como un sustituto a efectos de la información financiera.

El método de determinar el valor en uso reduce su representación fiel en muchos casos. Esto también afecta la oportunidad, comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad de la información preparada sobre una base del valor en uso.

c) Bases de medición para pasivos

- Costo histórico

El costo histórico de un pasivo es la contraprestación recibida por asumir una obligación, que

es el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo.

Según el modelo de costo histórico, las medidas iniciales pueden ajustarse para reflejar factores tales como la acumulación (devengo) de intereses, la adición del descuento o amortización de una prima.

Cuando el valor temporal de un pasivo es significativo; por ejemplo, cuando el plazo para la liquidación del pago es significativo, el importe del pago futuro se descuenta, de forma que, en el momento en que un pasivo se reconoce por primera vez, representa el valor del importe recibido. La diferencia entre el importe del pago futuro y el valor presente del pasivo se amortiza a lo largo de la vida del pasivo, de forma que, el pasivo se expresa por el importe del pago requerido cuando se pague.

Las ventajas e inconvenientes de usar la base del costo histórico para pasivos son similares a las aplicables en relación con los activos. El costo histórico es apropiado cuando los pasivos se van probablemente a liquidar en los términos señalados. Sin embargo, el costo histórico no puede aplicarse a pasivos que no surgen de una transacción, tal como un pasivo para pagar daños por una responsabilidad o daños civiles. Asimismo, es improbable proporcionar información relevante cuando se ha incurrido en el pasivo en una transacción sin contraprestación, porque no proporciona una representación fiel de los derechos contra los recursos de la entidad. También es difícil aplicar el costo histórico a pasivos que pueden variar en importe, tal como los relativos a pasivos por pensiones de beneficios definidos.

- Costo de cumplimiento

Es el costo en que la entidad incurrirá para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que se hace de la forma menos costosa.

Cuando el costo de cumplimiento depende de sucesos futuros inciertos, en el costo estimado de cumplimiento se tienen en cuenta todos los resultados posibles, lo cual pretende reflejar todos los resultados posibles de forma imparcial.

Cuando el cumplimiento requiere hacer algo - por ejemplo, cuando el pasivo es para rectificar un daño medioambiental, los costos relevantes son en los que incurrirá la entidad. Este puede ser el costo para la entidad de hacer los trabajos de rehabilitación por sí misma, o de contratar con un tercero para llevar a cabo el trabajo. Sin embargo, los costos de contratación con un tercero son solo relevantes cuando emplear un contratista es el medio menos costoso de cumplir la obligación.

Si el cumplimiento se realizará por la entidad misma, el costo de cumplimiento no incluye ningún resultado positivo (ahorro), porque cualquier resultado positivo (ahorro) no representa un uso de los recursos de la entidad. Cuando el importe del cumplimiento se basa en el costo de emplear un contratista, el importe incluirá implícitamente la ganancia requerida por el contratista, ya que el importe total cargado por el contratista será un derecho sobre los recursos de la entidad - esto es congruente con el enfoque para activos, cuando el costo de reposición incluiría la ganancia requerida por un suministrador, pero ninguna

ganancia se incluirá en el costo de reposición para activos que la entidad repondría a través de la construcción propia.

Cuando el cumplimiento no tendrá lugar en un periodo amplio, los flujos de efectivo necesitan descontarse para reflejar el valor del pasivo en la fecha de presentación.

El costo de cumplimiento es generalmente relevante para medir pasivos, excepto en las siguientes circunstancias:

- Cuando la entidad puede obtener la cancelación de una obligación por un importe menor que el costo de cumplimiento, entonces, el costo de cancelación es una medida más relevante de la carga actual de un pasivo, de igual modo que para un activo, el precio de venta neto es más relevante cuando es mayor que el valor en uso, y
- En el caso de pasivos asumidos por una contraprestación, el precio supuesto es más relevante cuando éste es mayor que el costo de cumplimiento y el costo de cancelación.

- Valor de mercado

Es el importe por el que puede ser cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Las ventajas y desventajas del valor de mercado para pasivos son las mismas que para los activos. Esta base de medición puede ser apropiada, por ejemplo, cuando el pasivo se atribuye a cambios en una tasa especificada, precio o índice cotizado en un mercado abierto, activo y organizado. Sin embargo, en casos en los que la capacidad de transferir un pasivo está restringida y los términos sobre los que puede realizarse esta transferencia no están claros, el caso de los valores de mercado, incluso si existen, es significativamente más débil. Este es concretamente el caso de pasivos, que surgen de obligaciones en transacciones sin contraprestación, porque es improbable que haya un mercado abierto, activo y organizado para estos pasivos.

- Costo de cancelación

Es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto de "precio de venta neto" en el contexto de los activos. El costo de cancelación se refiere al importe de una salida inmediata de la obligación. El costo de cancelación es el importe que el acreedor aceptará para la liquidación de su derecho, o que un tercero cobraría para aceptar la transferencia del pasivo por el emisor de la obligación. Cuando hay más de una forma de asegurar la cancelación del pasivo, el costo de cancelación es el importe más bajo, esto es congruente con el enfoque para los activos, cuando el precio de venta neto no reflejase el importe que se recibiría sobre la venta a un intermediario al por menor, si un precio mayor pudiera obtenerse de la venta a un comprador que usara el activo.

Para algunos pasivos, concretamente en el sector público, la transferencia de un pasivo no es posible prácticamente y el costo de cancelación será, por ello, el importe que el acreedor aceptará por la liquidación de su derecho. Este importe será conocido si está especificado en el acuerdo con el acreedor - por ejemplo, cuando un contrato incluye una cláusula específica

de cancelación.

En algunos casos puede haber evidencia del precio al que un pasivo puede ser transferido, por ejemplo, en el caso de algunos pasivos de pensiones. La transferencia de un pasivo puede distinguirse de la realización de un acuerdo con un tercero que cumpliría la obligación de la entidad o asumirá todos los costos provenientes de un pasivo. Para que un pasivo sea transferido es necesario que se extingan todos los derechos del acreedor contra la entidad. Si no es este el efecto de un acuerdo, el pasivo permanece como tal para la entidad.

Para evaluar si el costo de cancelación es apropiado para medir pasivos es necesario considerar si la cancelación en la forma prevista es una opción que está abierta a la entidad en la práctica, teniendo que considerar las consecuencias de obtener la cancelación, tal como daños en la reputación de la entidad.

De igual modo que el precio de venta neto es relevante solo cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es vender el activo, así, el costo de cancelación es relevante solo cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es buscar la cancelación inmediata de una obligación. En concreto, cuando el costo de cumplimiento es menor que el costo de cancelación, el costo de cumplimiento proporciona información más relevante que el costo de cancelación, incluso si es factible negociar una cancelación de la obligación de acuerdo con los métodos para transferir un pasivo (véase el tercer párrafo del apartado: Costo de cancelación).

- Precio supuesto

Es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto que costo de reposición en el contexto de los activos. De igual modo que el costo de reposición representa el importe que una entidad pagaría razonablemente para adquirir un activo, así el precio supuesto es el importe que la entidad estaría dispuesta razonablemente a aceptar a cambio de asumir un pasivo existente. Las transacciones con contraprestación llevadas a cabo en condiciones de independencia proporcionarán evidencia del precio supuesto, este no es el caso de las transacciones sin contraprestación.

En el contexto de una actividad que se lleva a cabo con una perspectiva de obtener un beneficio, una entidad asumirá un pasivo solo si el importe que se paga para asumir el pasivo es mayor que el costo de cumplimiento o cancelación; es decir, el importe de liquidación. Una vez que se ha recibido ese precio supuesto por la entidad, la entidad tiene una obligación con su acreedor.

En el momento en que se incurre en un pasivo por primera vez en una transacción con contraprestación, el precio supuesto representa el importe que se aceptó por la entidad para asumir el pasivo es, por ello, usualmente razonable suponer que el precio supuesto es el precio que la entidad razonablemente aceptaría por asumir un pasivo similar. Se cargaría un importe más alto, si presiones competitivas permitían hacerlo así, pero podría no estar interesada en aceptar un precio menor. De igual modo el costo de reposición es un valor actual de forma que, conceptualmente, es un precio supuesto. Existen, sin embargo, problemas prácticos en reflejar los cambios en los precios de las obligaciones que se

expresan por el precio supuesto.

Una consecuencia de expresar las obligaciones de desempeño por el precio supuesto es que no se presentan resultados positivos (ahorro) en el momento que se toma la obligación. Un resultado (ahorro o desahorro) se presenta en los estados financieros en el periodo cuando el cumplimiento (o cancelación) tiene lugar, ya que es la diferencia entre el ingreso que surge de la satisfacción del pasivo y el costo de cancelación.

Una entidad puede tener una obligación potencial que es mayor que el precio supuesto. Si la entidad tiene que proceder a la liberalización de un contrato, el tercero del contrato puede ser capaz de reclamar compensación por pérdidas que soportará, así como la devolución de los importes pagados. Sin embargo, siempre que la entidad pueda cancelar la obligación por cumplimiento, puede evitar estas obligaciones adicionales y es fielmente representativo presentar la obligación por no más que el precio supuesto, esto es análogo a la posición en la que un activo rendirá mayores beneficios que el costo de reposición. Según estas circunstancias, como explicaba en el último párrafo del apartado "Costo de reposición", el costo de reposición en lugar del valor en uso es la base de medición más relevante.

## **18. PRESENTACIÓN EN LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL**

### **a) Presentación**

La presentación es la selección, localización y organización de la información que se presenta en los Informes Financieros con Propósito General (IFPG).

La presentación pretende proporcionar información que contribuya a los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas, a la vez que tenga en cuenta las restricciones sobre la información incluida en los IFPG. Las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información se realizan en respuesta a las necesidades de los usuarios de información sobre fenómenos económicos o de otro tipo.

Las decisiones de presentación pueden:

- Dar lugar al desarrollo de IFPG nuevos, el movimiento de la información entre informes, o la fusión de informes existentes, o
- Ser decisiones detalladas en la selección de la información, localización y organización dentro de los IFPG.

Las decisiones de selección, localización y organización de la información están interconectadas y, en la práctica, van a ser probablemente consideradas conjuntamente. El importe o tipo de información seleccionada podría tener implicaciones sobre si se incluye en un informe separado u organizado en tablas o en anexos separados. Las siguientes tres secciones se centran por separado en cada decisión de presentación.

### **b) Selección de la información**

Las decisiones sobre selección de la información abordan qué información se presenta:

- En los estados financieros, y
- En los IFPG fuera de los estados financieros (otros IFPG)
  - Selección de la información - naturaleza de la información

Las necesidades de los usuarios de la información, son la base de la selección de la información para los estados financieros. Las necesidades incluyen información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad para:

- Permitir a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos sobre esos recursos en la fecha de presentación.
- Informar sobre las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha usado de forma eficiente y eficaz para lograr sus objetivos de prestación de servicios, e
- Informar sobre las evaluaciones del rendimiento financiero y la liquidez y solvencia de la entidad.

Los estados financieros pueden proporcionar también información que ayude a los usuarios a evaluar la medida en que:

- Una entidad ha cumplido sus objetivos financieros.
- Los ingresos, los gastos, los flujos de efectivo y los resultados financieros de la entidad cumplen con los presupuestos aprobados, y
- Una entidad ha cumplido con la legislación u otra autoridad gubernamental relevantes que recauda y usa dinero público.

Los estados financieros no informan de forma integral sobre el rendimiento del servicio de una entidad. Sin embargo, la información en los estados financieros puede proporcionar información relevante sobre aspectos financieros del rendimiento del servicio, así como información sobre:

- Los ingresos, gastos y flujos de efectivo, relacionados con los servicios, y
- Los activos y pasivos que informan las evaluaciones de los usuarios sobre, por ejemplo, la capacidad operativa o los riesgos financieros de una entidad que podrían afectar a la prestación de servicios.

Otros informes en los IFPG presentan información adicional a los estados financieros. Esta información podría, por ejemplo, incluir:

- Información sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas de una entidad.
- Discusión y análisis de los estados financieros, o
- Información sobre el rendimiento del servicio.

- Información seleccionada para exponer o revelar

La información se selecciona para exponer o revelar en los IFPG. La información

seleccionada para exponer comunica mensajes clave en un IFPG, mientras que la información seleccionada para revelar hace que la información expuesta sea más útil proporcionando detalles que ayudarán a los usuarios a entender la información expuesta. La información a revelar no es un sustituto de la de a exponer.

La repetición de información en un IFPG necesita, generalmente, ser evitada. Sin embargo, la misma información puede estar a la vez expuesta y revelada. Por ejemplo, un total expuesto en el cuerpo de los estados financieros puede repetirse en las notas, cuando éstas proporcionan una desagregación del total expuesto. De forma análoga, la misma información puede presentarse en diferentes IFPG para abordar sus metas distintas.

- Información seleccionada para exponer

Cada IFPG contiene mensajes clave que se comunican, de forma que todos los IFPG contienen la información expuesta. La información expuesta se conserva a un nivel conciso, comprensible, de forma que los usuarios pueden centrarse en los mensajes clave presentados y no distraerse por detalles que podrían ocultar, en otro caso, esos mensajes. La información expuesta se presenta de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, tales como denominaciones, cuadros, tablas y gráficos claros.

Las partidas se exponen en el cuerpo de los estados financieros proporcionando información sobre temas como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad que informa.

La evaluación de si una partida satisface los criterios de reconocimiento es uno de los mecanismos clave para determinar si la información se expone en el cuerpo del estado de situación financiera o en el estado de rendimiento financiero o se revela en las notas o en otra parte de los IFPG. En otros casos, por ejemplo el estado de flujos de efectivo, la información expuesta dará soporte a la consecución de los objetivos de la información financiera.

El desarrollo de requerimientos para exponer partidas y totales involucra equilibrar la estandarización de la información expuesta, lo que facilita la comprensibilidad, con información hecha a medida para los elementos específicos de la entidad. El objetivo de los requerimientos de exposición estandarizados e información específica de la entidad es asegurar que la información necesaria para cumplir los objetivos de la información financiera está disponible para todas las entidades, a la vez que permitir que la información se exponga de forma que refleje la naturaleza de las operaciones de entidades específicas.

- Información seleccionada para revelar

La información revelada es probable que incluya:

- La base de la información expuesta, tales como políticas aplicables o metodologías.
- Desagregaciones de la información expuesta, y
- Partidas que comparten algunos, pero no todos los aspectos de la información expuesta - por ejemplo, información a revelar sobre partidas que cumplen algunas, pero no todas, las características de la definición de un elemento o información a revelar sobre partidas

que cumplen la definición de un elemento, pero no el criterio de reconocimiento.

El nivel de detalle proporcionado por la información revelada contribuye al logro de los objetivos de la información financiera, sin ser excesivo. La información revelada, al igual que la expuesta, es necesaria para el logro de los objetivos de la información financiera.

La información revelada en las notas a los estados financieros:

- Es necesaria para la comprensión de un usuario de los estados financieros.
- Proporciona información que presenta los estados financieros en el contexto de la entidad y el entorno en que opera, y
- Generalmente tendrá una relación clara y demostrable con la información expuesta en el cuerpo de los estados financieros a los que pertenece.

La información revelada en las notas puede incluir también:

- Factores relacionados con la entidad que podrían influir en los juicios sobre la información presentada (por ejemplo, información sobre partes relacionadas y entidades controladas o participaciones en otras entidades).
  - Los fundamentos de lo que se expone (por ejemplo, información sobre políticas contables y medición, incluyendo métodos de medición e incertidumbres de la medición, cuando proceda).
  - Las desagregaciones de importes expuestos en el cuerpo de los estados (por ejemplo, un desglose de propiedades, planta y equipo en diferentes clases).
  - Partidas que no cumplen la definición de un elemento o los criterios de reconocimiento, pero que son importantes para una comprensión de las finanzas de la entidad y su capacidad para prestar servicios (por ejemplo, información sobre sucesos y condiciones que podrían afectar a los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio, incluyendo sus naturalezas, efectos posibles o flujos de efectivo o potencial de servicio, probabilidad de que ocurra, y sensibilidad a cambios en las condiciones), e
  - Información que podría explicar las tendencias subyacentes que afectan a los totales expuestos.
- Principios aplicables a la selección de información

Las decisiones sobre qué necesidades de información se exponen y revelan involucran las consideraciones de:

- Los objetivos de la información financiera.
- Las características cualitativas y restricciones de la información incluida en los IFPG, y
- La relevancia económica u otros fenómenos sobre cuál es la información que puede ser necesaria.

La selección de información da lugar a información que contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera, ya que se aplica al área cubierta por un informe concreto, y

proporciona el nivel apropiado de detalle. Las decisiones sobre la selección de información involucran la priorización y resumen de la información. La selección de información evita la sobrecarga de información que reduce la comprensibilidad. Demasiada información puede hacer difícil para los usuarios comprender los mensajes clave y, por consiguiente debilita el logro de los objetivos de la información financiera.

Los preparadores que aplican los pronunciamientos y su juicio profesional, son responsables de asegurar que la información que cumple los objetivos de la información financiera y satisface las características cualitativas se proporcionan en los IFPG que preparan.

Las decisiones sobre selección de información requieren una revisión crítica y continua. La información identificada para su posible selección se revisa a medida que se desarrolla y considera para su presentación, con particular referencia a su relevancia, materialidad o importancia relativa y costo beneficio, aunque todas las características cualitativas y restricciones se aplican a las decisiones sobre selección de información. Decisiones pasadas pueden requerir su reconsideración porque una nueva información puede hacer que existan requerimientos de información redundantes con el resultado de que esas partidas dejan de satisfacer las características cualitativas o las restricciones.

Todas las transacciones significativas, sucesos y otras partidas presentadas se reflejan de forma que transmitan su esencia en lugar de su forma legal o de otro tipo, de forma que se logren las características cualitativas de relevancia y en la representación fiel.

Los beneficios para los usuarios de recibir información tienen que justificar los costos para las entidades de reunir y presentar esa información. Para hacer esta evaluación es importante considerar la forma en que las partidas individuales afectan la visión global presentada y la naturaleza de la información presentada. Las partidas que pueda parecer que tienen poca utilidad, cuando se observan de forma aislada, podrían tener un beneficio mayor al contribuir a completar el conjunto de información presentada.

La información necesita presentarse con suficiente oportunidad para permitir que los usuarios puedan pedir cuentas a la gerencia y para informar las decisiones de los usuarios.

Los IFPG pueden incluir información adicional obtenida de fuentes distintas de los sistemas de información financiera. Las características cualitativas se aplican a esta información. La fecha de entrega de cualquier información adicional necesita ser tan próxima como sea posible a la fecha de presentación de los estados financieros, de forma que la información presentada sea puntual.

- Principios para la selección de información a exponer y revelar

Las decisiones sobre exposición o revelación se aplican a los estados financieros y a otros IFPG. Los objetivos de la información financiera, se aplican al área cubierta por un informe concreto, para guiar la identificación de la información que se expone o revela. La identificación de la información para exponer y revelar en un IFPG puede involucrar el desarrollo de:

- Principios de clasificación.

- Una lista de tipos de información que se exponen y una lista similar de tipos amplios de información que se revelan, o
- Listas de información específica que los preparadores deben exponer o revelar.

Las decisiones sobre selección de información a exponer y revelar se realizan:

- Con referencia de una a otra en lugar de forma aislada, y
- Para comunicar con eficacia un conjunto integrado de información.

Las decisiones de selección con respecto a información en otros IFPG se realizan tras la consideración cuidadosa de la relación de los otros IFPG con los estados financieros.

c) Localización de la información

Las decisiones sobre localización de la información se realizan sobre qué:

- Información se ubica en el informe, y
- La ubicación de los componentes del informe.

La localización de la información tiene efectos sobre la forma en la que la información contribuye a la consecución de los objetivos de la información financiera y de las características cualitativas. La localización puede afectar a la forma en que los usuarios interpretan la información y su comparabilidad. La localización puede usarse para:

- Transmitir la importancia relativa de la información y sus conexiones con otros elementos de información.
- Transmitir la naturaleza de la información.
- Vincular elementos diferentes de información que se combinen para cumplir una necesidad del usuario concreta, y
- Distinguir entre información seleccionada para exponer e información seleccionada para revelar.

- Principios de asignación de la información entre diferentes informes

Los factores relevantes para tomar decisiones sobre la asignación de la información entre los estados financieros y otros IFPG incluyen:

- Naturaleza: si la naturaleza de la información, por ejemplo, histórica o prospectiva, da soporte para incluir la información en el mismo o en un IFPG diferente, debido a consideraciones relativas, por ejemplo, a la comparabilidad o comprensibilidad.
- Específicos de la Jurisdicción: si factores específicos de la jurisdicción, tales como disposiciones legales, especifican requerimientos sobre localización de la información; y
- Vinculación: si la información adicional prevista necesita vincularse más estrechamente con información ya incluida en un informe existente. Se necesitan evaluar los vínculos entre toda la información no solo entre la información nueva y la existente.

Los factores anteriores, que se manifiestan desde la perspectiva de añadir información a un conjunto de información existente, también se aplican a consideraciones de si podría mejorarse la agrupación de información existente; lo cual se trata en la sección sobre organización de la información.

Un IFPG separado puede ser necesario cuando:

- Se identifican necesidades adicionales de información de los usuarios, que no se satisfacen por un informe existente, y
- Un IFPG separado para satisfacer esas necesidades es más probable que logre los objetivos de la información financiera y las características cualitativas que incluir información en un informe existente.

- Principios de localización de la información dentro de un informe

La información se expone de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, siendo la localización una forma de lograr esto. La localización de la información dentro de un informe asegura que a la información expuesta se le da el realce apropiado y no se oculta con información revelada más detallada y amplia.

La localización de la información en los estados financieros contribuye a comunicar una imagen financiera global de una entidad.

Para los estados financieros, la información expuesta se muestra en el cuerpo del estado apropiado, mientras que la información a revelar se hace en las notas. La distinción entre información expuesta e información revelada a través de la localización asegura que esos elementos que se relacionan directamente con temas de comunicación, tales como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad, pueden destacarse, proporcionando información más detallada adicional a través de la información a revelar en las notas.

Para otros IFPG, la información expuesta puede estar localizada de forma separada de la información revelada o ubicada en la misma área, pero diferenciada de la información revelada y destacándola a través del uso de otra técnica de presentación.

#### d) Organización de la información

La organización de la información aborda la disposición, agrupación y ordenación de la información, lo cual incluye decisiones sobre:

- La forma en que se ordena la información dentro de un IFPG, y
- La estructura global de un IFPG.

La organización de la información involucra un rango de decisiones incluyendo decisiones sobre el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración, y la disposición de las partidas dentro de un componente concreto de un informe, incluyendo decisiones sobre el orden de las partidas. La forma en que se organiza la información puede afectar a su interpretación por los usuarios.

- Naturaleza de la relevancia de la información para la organización

Las decisiones sobre la organización de la información tienen en cuenta:

- Relaciones importantes entre la información, y
- Si la información es para exponer o revelar.
  - Tipos de relaciones

Las relaciones importantes incluyen, pero no se limitan a:

- Mejora
- Similitud, y
- Propósito compartido

**Mejora:** La información situada en un lugar de un IFPG puede mejorarse a través de la información proporcionada en otra parte. Por ejemplo, información presupuestaria, prospectiva y sobre el rendimiento del servicio, mejora la información de los estados financieros. Las tablas y los gráficos pueden usarse para mejorar la comprensión de la información narrativa. Los enlaces con la información presentada fuera de los IFPG puede mejorar la comprensibilidad de la información presentada en los IFPG.

**Similitud:** Una relación de similitud existe cuando la información presentada en un lugar se basa en información presentada en otro sitio de los IFPG, y la información no ha sido ajustada o ha tenido ajustes relativamente menores. Por ejemplo, si la información sobre rendimiento del servicio incluye el costo de los servicios o el valor de los activos usados en los distintos servicios, entonces, puede ser útil mostrar la forma en que los totales relativos a gastos y activos se presentan en los estados financieros. Otro ejemplo, es la relación entre el total de gasto presentado en el presupuesto y el gasto total presentado en el estado de rendimiento financiero. Una conciliación entre los dos importes diferentes puede mejorar la comprensión de los usuarios de las finanzas de una entidad.

**Propósito Compartido:** Una relación de propósito compartido existe cuando la información presentada en diferentes sitios contribuye al mismo propósito. Un ejemplo es cuando estados y revelaciones diferentes proporcionan información necesaria para evaluar la rendición de cuentas de los servicios prestados. Información sobre (a) el costo real y presupuestado de los distintos servicios, (b) recursos financieros y no financieros usados en la prestación de los diferentes servicios, y (c) la provisión futura de diversos servicios puede incluirse en distintos sitios. Para dejar clara la relación entre la información en distintos sitios, puede ser apropiado organizar la información usando técnicas tales como encabezados y referencias comunes.

Las relaciones pueden existir entre la información en diferentes:

- IFPG
- Componentes dentro de un IFPG, y
- Parte de un solo componente.
  - o Agrupación de información

Los tres factores destacados en la sección sobre selección de la información, ya que son aplicables a las decisiones de localización de la información (vinculación, naturaleza de la información y consideraciones de jurisdicción específicas) también se aplican a consideraciones de si puede mejorarse la agrupación de información existente. Las decisiones sobre la agrupación efectiva de información consideran los vínculos entre conjuntos de información, y, en la medida en que sea apropiado, los factores de jurisdicción específicos.

- Principios aplicables a la organización de la información

La organización de la información:

- Apoya el logro de los objetivos de la información financiera, y
- Ayuda a que la información presentada cumpla las características cualitativas.

La organización de la información:

- Ayuda a asegurar que los mensajes clave son comprensibles.
- Identifica claramente las relaciones importantes.
- Destaca de forma apropiada la información que transmiten los mensajes clave, y
- Facilita las comparaciones.

La información relacionada se vincula a través del uso de encabezados, orden de presentación u otros métodos apropiados congruentes con la relación y tipo de información. Si los vínculos son con la información presentada fuera de los IFPG es importante que:

- Los vínculos con la información de otras fuentes no debiliten la consecución de las características cualitativas por parte de un IFPG, y
- La fecha de emisión de cualquier información vinculada será tan próxima como sea posible a la fecha de presentación de los estados financieros, de forma que la información presentada sea puntual.

- Comparabilidad

La organización de la información tendrá en cuenta los beneficios de la presentación congruente a lo largo del tiempo. La presentación congruente respalda la capacidad de los usuarios de comprender la información y facilita su acceso a ésta. Ayuda a satisfacer las características cualitativas de la comparabilidad.

- Principios de Organización de la Información dentro de los estados financieros

La información expuesta en el cuerpo de los estados financieros habitualmente se organiza en totales y subtotales numéricos. Su organización proporciona una visión estructurada de temas como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad que informa.

Para los estados financieros, pueden existir relaciones entre:

- Subconjuntos de importes expuestos o cambios en los importes expuestos y su efecto sobre la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de una entidad.
- Diferentes importes presentados en estados financieros distintos, que todos reflejen el efecto de un suceso externo común, o que contribuyan juntos a la comprensión de un aspecto de la situación financiera o el rendimiento financiero de la entidad, e
- Importes presentados y notas de información a revelar relacionadas que proporcionen información que explique o podría apoyar de otra forma la comprensión de los usuarios de las partidas presentadas.

La organización de la información en los estados financieros incluye decisiones sobre:

- El tipo y número de estados.
- Desagregación de totales en categorías que tengan sentido.
- Ordenación y agrupación de partidas expuestas dentro de cada estado;
- Identificación de agregados (aditivos y sustractivos), e
- Identificación de otra información a introducir en el cuerpo del estado.

La información revelada en las notas a los estados financieros se organiza de forma que las relaciones con las partidas presentadas en el cuerpo de los estados financieros sean claras. Las notas forman parte integrante de los estados financieros.

o Principios de organización de la información dentro de otros IFPG

Como en el caso de los estados financieros, la organización de la información en otros IFPG ayuda a asegurar que los mensajes clave transmitidos por la información expuesta son comprensibles. La presentación que identifica claramente las relaciones importantes es probable que mejore la medida en que un informe:

- Cumple los objetivos de la información financiera, y
- Satisfaga las características cualitativas.

La vinculación de la información relacionada ayuda a los usuarios a encontrar información importante. Alguna información es más comprensible cuando se organiza en gráficos, diagramas, tablas, ratios o indicadores de gestión clave. Otra información puede presentarse más eficazmente en forma narrativa. La organización de la información apoya la comprensión de los usuarios de los vínculos entre la información dentro del mismo IFPG.

La organización de la información facilita comparaciones tales como dejar claro cuándo las partidas son similares o diferentes. La comparabilidad entre periodos se facilita evitando cambios en la forma en que se organiza la información para la misma entidad de año a año, a menos que estos cambios mejoren la relevancia y la comprensibilidad. Las comparaciones entre entidades se facilitan cuando entidades que informan en forma diferente presentan formas similares.

## **CAPÍTULO II**

### **EL SECTOR PÚBLICO Y SUS CARACTERÍSTICAS**

#### **1. ASPECTOS GENERALES**

El propósito de este apartado es describir en forma general la organización y estructura administrativa del Estado Panameño, para orientar a las instituciones y dependencias que forman parte de la administración pública, en los aspectos relacionados con las características del sector público.

De acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de Panamá, el poder público lo ejerce el Estado por medio de los Órganos, Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales actúan limitada y separadamente, pero en armónica colaboración. Además, cuenta con organismos independientes entre los que se destacan la Contraloría General de la República, responsable de controlar y fiscalizar los fondos públicos, así como de establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas; el Tribunal Electoral encargado de garantizar la libertad, honradez y eficacia del sufragio popular; el Ministerio Público responsable de defender los intereses del Estado, entre otros.

El Estado se divide políticamente en Provincias, éstas a su vez en Distritos y los Distritos en Corregimientos. El Municipio es la organización política autónoma de la comunidad establecida en un Distrito. La organización municipal será democrática y responderá al carácter esencialmente administrativo del gobierno local.

#### **2. ENTORNOS DEL SECTOR PÚBLICO**

Las entidades que conforman el sector público, en el desarrollo de sus funciones, deben generar información financiera y económica confiable, relevante, comprensible y comparable.

El sector público, para el cumplimiento de los fines y propósitos del Estado, desarrolla funciones con características jurídicas, económicas y sociales, que condicionan el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), toda vez que cualquier alteración de sus entornos produce cambios en las necesidades de los usuarios, en los objetivos de la información y en la elaboración y presentación de la misma.

Las características de los entornos inciden en el proceso contable, por ejemplo, en el concepto de la entidad económica; en el reconocimiento y medición de las transacciones u otros hechos objeto de registro y en la definición del período en que deben ser presentados los estados financieros. A continuación describimos las características de cada uno de los entornos:

#### a) Entorno Jurídico

Regula a las entidades del sector público en su finalidad, estructura, funcionamiento, transformación y liquidación, otorgándole las facultades necesarias para el desarrollo de sus funciones.

Éste exige el cumplimiento de las normas y reglas definidas para el desarrollo de los procesos presupuestarios, contractuales y laborales. De igual forma, define las estructuras patrimoniales empresariales pertenecientes al Estado, la forma de obtención y el uso de los recursos, el desarrollo de actividades económicas y los criterios de gestión o producción de bienes y servicios. Igualmente delimita, en algunos casos, la toma de decisiones sobre la utilización de los recursos económicos administrados por las entidades del sector público, en base a las normas establecidas.

Las normas jurídicas obligan a las entidades del sector público a controlar y rendir cuentas sobre el uso de los recursos públicos que se les asignan para el cumplimiento de sus funciones, las cuales se deben cumplir observando en su actuación los criterios de eficiencia, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, como pilares de la concepción moderna de un Estado transparente.

#### b) Entorno Económico

Se caracteriza según la función económica y el impacto de las transacciones que se derivan del uso de recursos en actividades destinadas a la prestación de servicios de manera gratuita o a precios económicamente no significativos, para mejorar el nivel de bienestar social de la población. El procesamiento de tales transacciones en el SCG, permite generar información financiera y no financiera que se convierten en insumos de entrada al Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (FMI), los que una vez procesados permiten obtener indicadores macroeconómicos que ponen de manifiesto el comportamiento económico que experimenta el país y la distribución de la riqueza, entre otros.

#### c) Entorno Social

Exige información sobre aspectos culturales, históricos y ambientales, los cuales pueden ser reconocidos y medidos bajo criterios distintos a los monetarios. Esto demanda la producción de información sobre bases de medición diferentes a la moneda, como informes de tipo cualitativo o cuantitativo.

### **3. ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO**

La estructura del sector público panameño, de acuerdo a las áreas que conforman la clasificación institucional, según el Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público, en su versión actualizada 2010 del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), es la siguiente:

- Gobierno Central

Es el conjunto de Instituciones de la Administración Pública que cumplen las funciones tradicionales del Estado y están sometidos a un régimen uniforme y centralizado en materia presupuestaria y financiero - patrimonial.

- Instituciones Descentralizadas

Esta área agrupa las instituciones y organismos que prestan labores o servicios de utilidad pública, ya sea por delegación del Poder Central, de las leyes o de la propia Constitución. En general, puede decirse que las instituciones que componen esta área producen bienes o servicios que no compiten en el mercado.

Generalmente, una parte substancial de sus ingresos provienen de transferencias de otros organismos del sector público; pero estos recursos los administran independientemente de los sistemas que emplea el Gobierno Central, teniendo por ejemplo, su propio sistema de pagos y de adquisiciones; en todo caso, están sujetas a la aprobación de sus presupuestos por parte del Consejo de Gabinete y la Asamblea Nacional y a la fiscalización que ejerce la Contraloría General de la República.

- Empresas Públicas

Comprende las entidades dentro del Sector Público que se encargan de producir, vender o comercializar bienes y servicios. Estas empresas pueden fijar sus precios más bajos que el costo total de producción, o seguir políticas para el bienestar del productor o consumidor. Las Empresas Públicas tienen patrimonio propio y plena capacidad jurídica para contraer compromisos con terceros.

- Intermediarios Financieros

Esta área incluye las entidades del Estado dedicadas principalmente a la aceptación de depósitos a la vista, a plazo o de ahorro, que incurren en pasivos y adquieren activos financieros en el mercado.

- Corporaciones y Proyectos de Desarrollo

Este grupo contiene los entes públicos creados con características institucionales, cuya existencia está limitada al cumplimiento de los fines que los originaron, en la medida que dichos entes logran consolidar sus operaciones, serán reubicadas en el área que corresponda.

- Gobiernos Locales

Esta área comprende las organizaciones políticas autónomas de las comunidades, establecidas en los Distritos. La organización municipal, será democrática y responderá al carácter esencialmente administrativo del gobierno local.

De conformidad con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) del FMI, el sector público está compuesto de la siguiente manera:

- Sector Público No Financiero (SPNF).

Este sector incluye el sector Gobierno General que comprende las entidades cuya actividad primaria es desempeñar las funciones de gobierno y todas las instituciones sin fines de lucro no de mercado que son controladas o financiadas principalmente por unidades gubernamentales; y el sector de corporaciones no financieras que abarca las entidades creadas con el objeto de producir bienes y servicios no financieros.

- Sector Público Financiero (SPF).

Este sector está conformado por las corporaciones financieras cuyas actividades consisten en prestar servicios financieros para el mercado.

El cuadro que se exhibe a continuación presenta relación de la estructura del sector público de acuerdo al Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI y la clasificación institucional establecida en este manual.

<b>SECTOR PÚBLICO</b>		
Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI		Manual General de Contabilidad Gubernamental
<i>SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO</i>	<i>Gobierno General</i>	Gobierno Central (Ministerios, Secretarías, Direcciones y Departamentos del Órgano Ejecutivo con excepción del Ministerio Público)
		Asamblea Nacional, Corte Suprema de Justicia, Contraloría General de la República y cada una de las Instituciones independientes creadas por mandato constitucional o jurídico
		Instituciones Descentralizadas no empresariales y la Caja de Seguro Social
		Gobiernos Locales (Municipios y Juntas Comunales)
		Instituciones sin fines de lucro no de mercado controladas
<i>SECTOR PÚBLICO FINANCIERO</i>	<i>Corporaciones Públicas no Financieras</i>	Empresas Públicas
	<i>Corporaciones Públicas Financieras</i>	Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
<i>SECTOR PÚBLICO FINANCIERO</i>	<i>Corporaciones Públicas Financieras</i>	Intermediarios Financieros

La equiparación de las clasificaciones contenidas en el MEFP del FMI y el Manual General de Contabilidad Gubernamental (MGCG), tiene como objetivo, ordenar el acopio de la información que generan las entidades del sector público, desde el punto de vista económico y conocer el impacto de la misma en las finanzas públicas.

## **CAPÍTULO III**

### **ASPECTOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

#### **1. LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA**

Las instituciones del sector público, se desempeñan de acuerdo al presupuesto anual aprobado por el Órgano Legislativo o el Consejo Municipal correspondiente; el presupuesto contiene la estimación de los ingresos que se esperan recaudar, para financiar las autorizaciones máximas de gastos que ejecutarán las entidades, durante cada período fiscal, para el logro de sus metas y objetivos.

Los entes públicos tienen la obligación de responder ante los Órganos Ejecutivo y Legislativo, la Contraloría General de la República y el Consejo Municipal respectivo, por los recursos recibidos y su aplicación. Por lo tanto, una de las funciones principales de la contabilidad presupuestaria es controlar y medir la ejecución de los ingresos y gastos aprobados en los presupuestos anuales.

La contabilidad presupuestaria se encarga de registrar la ejecución del presupuesto de ingresos, en el momento en que ocurre la recaudación de los recursos financieros; es decir, aplicando la base de registro de contable de efectivo; mientras que por el lado del presupuesto de gastos, los mismos se realizan en tres etapas secuenciales: compromiso, devengado y pago, de conformidad con lo establecido en las Normas Generales de Administración Presupuestaria (NGAP).

#### **2. LA CONTABILIDAD FINANCIERA**

La contabilidad financiera es una rama de las ciencias económicas que se ocupa del registro sistemático de las transacciones financieras, observando las normas o reglas de la profesión contable. La misma tiene el propósito de presentar la posición financiera y los resultados de las operaciones a través de los estados financieros de las entidades económicas, ya sean éstas personas naturales, empresas comerciales o entidades públicas. Las notas y anexos forman parte de los mismos.

#### **3. EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

En la ciencia contable se han desarrollado diversas especialidades, dependiendo del propósito y el uso de la información económica que se esté reconociendo, midiendo y revelando. Si ese propósito se orienta hacia las organizaciones del sector público, donde están presentes regulaciones jurídicas y prácticas administrativas que la singularizan, esa especialidad se denomina contabilidad gubernamental.

## a) Definición:

El Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) se define como el conjunto de principios, normas y políticas contables, que permiten recopilar, clasificar, reconocer y medir, en forma sistemática las transacciones realizadas por las entidades del sector público, con el objeto de revelar en los estados financieros, el resultado de su gestión.

## b) Características

- Integra las operaciones presupuestarias y financieras, observando las disposiciones contenidas en: (i) el Manual General de Contabilidad Gubernamental; (ii) las Normas Generales de Administración Presupuestaria; (iii) las NICSP; (iv) las políticas contables; (v) las guías contables; y (vi) las disposiciones legales correspondientes.
- Constituye el principal elemento integrador del sistema de administración financiera, a través del uso de una base común de registros hacia la cual fluirán los datos necesarios, para elaborar y presentar los estados financieros a los distintos usuarios.
- Es un sistema común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público, mediante un plan de cuentas gubernamental y su desarrollo en los sectores especializados, y
- Se estructura sobre la base de una centralización normativa como atribución exclusiva de la Contraloría General de la República, una descentralización operativa a nivel institucional y un proceso de consolidación de la información en la entidad responsable.

## c) Unidad monetaria

El Balboa es la unidad monetaria de la República de Panamá, el mismo está a la par y es de libre cambio con el Dólar de los Estados Unidos de América. Por tanto, los registros de contabilidad y los estados financieros deben estar expresados en Balboas.

## d) Periodo contable

El periodo contable inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, las entidades que informan (entidades económicas públicas), deberán presentar informes financieros interinos trimestrales o en el lapso de tiempo en que las necesidades de información así lo requieran.

#### **4. BASES DE REGISTROS CONTABLES DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

El SCG utiliza las bases de registros contables siguientes:

## a) Contabilidad presupuestaria

- Ingresos presupuestarios  
Los ingresos presupuestarios se registran aplicando la Base de Registro Contable de Efectivo.
- Gastos presupuestarios  
Los gastos presupuestarios se registran en el momento del Compromiso.

b) Contabilidad financiera

El SCG empleará la Base de Registro Contable de Devengo, para reconocer y registrar los hechos económicos cuando ocurren, con independencia del momento en que se produce la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de éstos.

## **5. PROPÓSITOS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

El SCG tiene como propósito fortalecer el control interno, producir información para la preparación de estados financieros, a efecto de que sus usuarios adopten decisiones y que los administradores de los recursos públicos rindan cuentas. Por tanto, el SCG debe:

- a) Proveer estados financieros individuales de las entidades que informan, también denominadas entidades económicas públicas, y los estados financieros consolidados del sector público, de acuerdo a las estipulaciones contenidas en la NICSP 1 y la NICSP 6, para la toma de decisiones y elaboración de las cuentas nacionales; así como, para uso de los ciudadanos, Órgano Ejecutivo, Órgano Legislativo, Órgano Judicial, Contraloría General de la República, organismos internacionales, acreedores y proveedores de recursos y demás usuarios interesados en los resultados de la gestión pública.
- b) Proporcionar información a los administradores públicos, para que cumplan oportunamente con la responsabilidad de rendir cuentas por sus actuaciones, a efecto de que la ciudadanía cuente con los elementos necesarios que le permitan evaluar el manejo de los recursos públicos, y
- c) Fortalecer el control interno a efecto de salvaguardar los fondos y bienes públicos.

## **6. ELEMENTOS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

Los elementos del SCG interactúan en forma coordinada, para producir información sobre la gestión realizada por los entes contables públicos. Los elementos del SCG se señalan a continuación:

- a) Los titulares de las entidades económicas públicas, quienes tienen la responsabilidad de autorizar la presentación de la información presupuestaria y financiera a través de los estados financieros.
- b) Los contadores de las entidades antes señaladas, como los responsables de acopiar, clasificar, registrar y preparar la información presupuestaria y financiera.
- c) La Contraloría General de la República, como ente rector, tiene a su cargo la función de establecer el sistema, expedir guías, pronunciamientos y reglamentos. Así como, auditar los estados financieros institucionales y consolidados del sector público.
- d) Las NICSP, las cuales proveen los elementos normativos para el reconocimiento, medición y revelación de la información, a efecto de obtener estados financieros comparables y de calidad.
- e) El Ministerio de Economía y Finanzas, quien tiene la función de preparar y presentar las Normas Generales de Administración Presupuestaria y los estados financieros consolidados del sector público, y

f) Los sistemas de procesamiento de información, que facilitan la elaboración y almacenamiento de la información contable. Éstos pueden ser manuales, mixtos o automatizados.

## **7. ENTIDADES QUE INFORMAN EN EL GOBIERNO GENERAL**

Las entidades que informan, también conocidas como entidades económicas públicas, que conforman el sector de gobierno general son las siguientes:

a) El Gobierno Central. El mismo incluye a los Ministerios, Secretarías, Direcciones (Dirección General de Tesorería, Dirección de Crédito Público, Dirección General de Ingresos, entre otras), y los Departamentos del Órgano Ejecutivo; con excepción del Ministerio Público.

b) Las Instituciones independientes, que a continuación se enuncian:

- Asamblea Nacional
- Corte Suprema de Justicia
- Contraloría General de la República
- Fiscalía de Cuentas
- Tribunal Electoral
- Fiscalía General Electoral
- Tribunal de Cuentas, y
- Ministerio Público (Procuraduría General de la Nación y la Procuraduría de la Administración).

c) Cada una de las Instituciones Descentralizadas no empresariales y la Caja de Seguro Social.

d) Cada uno de los Gobiernos Locales (Municipios y Juntas Comunales).

e) Cada una de las Instituciones Sin Fines de Lucro no de mercado controladas.

## **8. NIVELES DE OPERACIÓN DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

Con el propósito de regular el flujo de la información, el SCG establece los niveles en que opera para, normar, reconocer, medir y revelar la información financiera que se deriva de los hechos económicos y transacciones realizadas por las entidades del gobierno general. Los niveles de operación del SCG son los siguientes:

a) Nivel nacional

- Contraloría General de la República

La Contraloría General de la República es el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, bajo la perspectiva de una centralización normativa y una descentralización

operativa. La centralización normativa implica establecer, orientar y dar seguimiento al funcionamiento del SCG, por parte de su organismo rector de acuerdo a las normas, manuales, políticas y procedimientos respectivos. La descentralización operativa, está referida al desarrollo de las actividades del proceso contable, ejecutadas por las entidades que informan (entidades económicas).

Por tanto, esa entidad en cumplimiento al rol de órgano rector, realiza las siguientes funciones:

- Establecer y mantener actualizado el SCG.
- Implementar el SCG en las entidades del sector público.
- Dictar políticas, guías, pronunciamientos y procedimientos de contabilidad de aplicación en el sector público.
- Evaluar la aplicación de las normas, políticas, guías y procedimientos de contabilidad en el sector público.
- Asesorar y capacitar en materia de contabilidad gubernamental a los funcionarios de las entidades del sector público, y
- Solicitar a las entidades del sector público informes financieros con propósito general e informes complementarios.

- Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)

El MEF es la entidad que tiene la responsabilidad de preparar y presentar los informes financieros con propósito general del Gobierno Central, los informes financieros con propósito general consolidados del Gobierno General y los informes financieros con propósito general consolidados del sector público, de acuerdo a las fechas establecidas en la normativa vigente; para tales efectos llevará a cabo las siguientes funciones:

- Obtener de los centros de gestión contable institucionales del Gobierno Central, la información financiera y no financiera para preparar y presentar los informes financieros con propósito general, de esta entidad que informa.
- Solicitar a cada una de las Instituciones Independientes, Instituciones Descentralizadas no empresariales, Gobiernos Locales (Municipios y Juntas Locales) e Instituciones sin Fines de Lucro No de Mercado controladas, los informes financieros con propósito general.
- Preparar y presentar los informes financieros con propósito general consolidados del Gobierno General.
- Solicitar a las Empresas Públicas e Intermediarios Financieros, los informes financieros, y
- Preparar y presentar los informes financieros de propósito general consolidados del sector público.

b) Nivel de las Entidades que Informan (EI)

Las EI (entidades económicas públicas) del Gobierno General, adoptan las estructuras administrativas que les facilite prestar sus servicios a la población de forma eficiente, eficaz y económica. Por tanto, las mismas pueden incluir en dichas estructuras a Centros de Gestión Contables Institucionales (CGCI), Unidades de Registros Contables Regionales (URCR) y Unidades de Registros Contables Subregionales (URCS).

Los CGCI, son conocidos como Departamentos de Contabilidad Institucional, constituyen las unidades de registros contables ubicadas generalmente en la sede institucional. Sus funciones básicas son las siguientes:

- Registrar las operaciones presupuestarias y/o financieras.
- Solicitar e integrar la información presupuestaria y/o financiera producida en las URCR.
- Reportar información presupuestaria y/o financiera para, la toma de decisiones y la consolidación contable al MEF, y
- Orientar en los aspectos relacionados con el SCG, a las URCR y URCS.

Las URCR corresponden a aquellas organizaciones desconcentradas ubicadas generalmente en provincias. Sus funciones básicas son las siguientes:

- Registrar las transacciones presupuestarias y/o financieras.
- Solicitar e integrar la información presupuestaria y/o financiera de las URCS.
- Reportar información presupuestaria y/o financiera para, la toma de decisiones en el nivel de desconcentración en el cual opera.
- Proporcionar información al CGCI, para la integración correspondiente, y
- Orientar en los aspectos relacionados con el SCG, a las URCS.

Las URCS representan el último nivel de desconcentración administrativa de una EI y están ubicadas en el área metropolitana y en provincias. Sus funciones básicas son las siguientes:

- Registrar las transacciones presupuestarias y/o financieras.
- Reportar información financiera para la toma de decisiones en el nivel de desconcentración en el cual opera, y
- Proporcionar información a las URCR, para la integración respectiva.

c) Unidades de Registros Contables de Ingresos Nacionales, Tesoro Nacional y Deuda Pública.

Estas unidades de registros contables forman parte de la EI denominada: Gobierno Central y son responsables de llevar a cabo los registros especializados sobre las operaciones realizadas por los módulos de Ingresos Nacionales, Tesoro Nacional y Deuda Pública. Sus funciones básicas son las siguientes:

- Registrar las transacciones presupuestarias y/o financieras sobre, los incentivos y exoneraciones fiscales, el devengo y la recaudación de los ingresos sin contraprestación y con contraprestación; la administración de fondos y derechos del Tesoro Nacional y la Deuda Pública.
- Reportar información financiera y presupuestaria para la toma de decisiones; y
- Proporcionar información presupuestaria y/o financiera, para la integración en la EI: Gobierno Central.

## CAPITULO IV

### PLAN GENERAL DE CUENTAS

#### 1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Plan General de Cuentas es de aplicación en las entidades económicas públicas que componen el gobierno general, cuyos grupos institucionales son los siguientes:

- a) Gobierno Central
- b) Instituciones Independientes creadas por mandato constitucional o jurídico
- c) Instituciones Descentralizadas no empresariales y la Caja de Seguro Social
- d) Gobiernos Locales, e
- e) Instituciones sin fines de lucro no de mercado

El resto de las entidades que integran el sector público, adaptarán sus planes de cuentas basados en el mismo y de acuerdo a sus necesidades de información.

#### 2. ASPECTOS GENERALES

El Plan General de Cuentas representa uno de los principales componentes del MGCG. El mismo permite identificar, resumir y reconocer las operaciones económicas realizadas por las entidades, en cada uno de los elementos de los estados financieros. Este capítulo contiene la descripción de las diferentes clases, grupos, subgrupos, cuentas de mayor general y subcuentas, presentando además, las dinámicas que explican los registros relacionados con los movimientos débitos y créditos y la naturaleza de cada cuenta.

#### 3. ESTRUCTURA DEL PLAN GENERAL DE CUENTAS

Clases	Grupos	Subgrupos	Cuentas de mayor general	Subcuentas
1° dígito	1° y 2° dígito	1° al 4° dígito	1° al 6° dígito	1° al 8° dígito
X	XX	XXXX	XXXXXX	XXXXXXXX
Los dígitos y conceptos del plan general de cuentas, son determinados por la Contraloría General de la República, órgano rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental.				

El Plan General de Cuentas está desarrollado de acuerdo a la clasificación decimal. Los niveles de clasificación contenidos en los códigos que integran el mismo son los siguientes:

Clases. Corresponde al primer dígito del código de cada cuenta, que identifica a cada uno de los elementos de los estados financieros y las cuentas de ejecución presupuestaria. El Plan General de Cuentas contiene las seis (6) clases siguientes:

- 1 Activos
- 2 Pasivos
- 3 Patrimonio
- 4 Ingresos
- 5 Gastos y costos
- 9 Cuentas presupuestarias

Grupos. Corresponde a los dos primeros dígitos del código de cada cuenta, que representan el segundo nivel de agregación de información. A continuación se presentan ejemplos de grupos contenidos en el plan contable:

- 11 Activos corrientes
- 21 Pasivos corrientes
- 31 Activos netos/Patrimonio
- 41 Ingresos sin contraprestación
- 51 Gastos
- 91 Ejecución presupuestaria

Subgrupos. Corresponde a los cuatro primeros dígitos del código de cada cuenta, que representan el tercer nivel de agregación de información. A continuación se presentan ejemplos de grupos contenidos en el plan contable:

- 1101 Efectivo y equivalentes de efectivo
- 2101 Cuentas por pagar
- 3101 Hacienda pública
- 4101 Impuestos
- 5101 Gastos de personal
- 9101 Ejecución presupuestaria de ingresos

Cuentas de mayor general. Corresponde a los seis primeros dígitos del código de cada cuenta, que representan el cuarto nivel de agregación de información. A continuación se presentan ejemplos de cuentas contenidas en el plan contable:

- 110101 Cajas
- 210101 Gastos de personal y retenciones tributarias
- 310101 Hacienda pública inicial
- 410101 Impuesto sobre la renta
- 510101 Sueldos
- 910101 Ejecución presupuestaria de ingresos del Gobierno Central

Subcuentas. Corresponde a los ocho primeros dígitos del código de cada cuenta que representan el quinto nivel de agregación de información. A continuación se presentan ejemplos de cuentas contenidas en el plan contable:

- 11010101 Caja general
- 21010101 Sueldos
- 31020101 Traspaso de fondos
- 41020101 Del Gobierno Central
- 51040101 Al Gobierno Central

## 4. CUADRO GENERAL DE CUENTAS

CONTABILIDAD FINANCIERA						Cuentas del Estado de Rendimiento Financiero		Cuentas PRESUPUESTARIAS			
Cuentas del Estado de Situación Financiera											
1	ACTIVOS	2	PASIVOS	3	PATRIMONIO	4	INGRESOS	5	GASTOS Y COSTOS	9	Cuentas PRESUPUESTARIAS
11	Activos corrientes	21	Pasivos corrientes	31	Activos netos/Patrimonio	41	Ingresos sin contraprestación	51	Gastos	91	Ejecución presupuestaria
1101	Efectivo y equivalentes de efectivo	2101	Cuentas por pagar	3101	Hacienda pública	4101	Impuestos	5101	Gastos de personal	9101	Ejecución presupuestaria de ingresos
1102	Cuentas por cobrar	2102	Deuda pública a corto plazo	3102	Hacienda pública adicional	4102	Transferencias	5102	Servicios prestados por terceros	9102	Ejecución presupuestaria de gastos
1103	Inversiones en préstamos a corto plazo	2103	Fondos de terceros	3103	Reservas	4103	Contribuciones a la seguridad social	5103	Consumo de bienes corrientes		
1104	Inventarios	2104	Provisiones	3104	Resultados	4104	Incentivos y exoneraciones de ingresos sin contraprestación	5104	Transferencias	92	Aplicaciones y compromisos presupuestarios
12	Activos no corrientes	22	Pasivos no corrientes			4105	Excesos de provisiones y reversiones de deterioros de activos corrientes	5105	Prestaciones de la seguridad social	9201	Aplicaciones presupuestarias de ingresos
1201	Inversiones a largo plazo	2201	Cuentas por pagar a largo plazo			4106	Excesos de provisiones a largo plazo y reversiones de deterioros de activos no corrientes	5106	Gastos financieros	9202	Aplicaciones presupuestarias de gastos
1202	Cuentas por cobrar a largo plazo	2202	Deuda pública a largo plazo			4199	Otros ingresos sin contraprestación	5107	Impuestos	9203	Compromisos presupuestarios de gastos
1203	Propiedades de inversión	2203	Provisiones a largo plazo					5108	Devoluciones de impuestos de períodos anteriores		
1204	Propiedades, planta y equipo							5109	Gastos por valoración de activos y pasivos financieros		

CONTABILIDAD FINANCIERA						CUENTAS PRESUPUESTARIAS					
Cuentas del Estado de Situación Financiera			Cuentas del Estado de Rendimiento Financiero								
1	ACTIVOS	2	PASIVOS	3	PATRIMONIO	4	INGRESOS	5	GASTOS Y COSTOS	9	CUENTAS PRESUPUESTARIAS
12	Activos no corrientes					42	Ingresos con contraprestación	51	Gastos	93	Resultado de la Ejecución presupuestaria
1205	Bienes históricos y culturales					4201	Prestación de servicios	5110	Gastos por disposición de activos	9301	Resultado del presupuesto
1206	Activos intangibles					4202	Concesiones	5111	Gastos de provisiones	9302	Liquidación de aplicaciones presupuestarias
1207	Activos concesionados					4203	Tasas y Contribuciones especiales	5112	Gastos de provisiones no corrientes		
1208	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia					4204	Venta de bienes	5113	Baja de bienes		
1209	Recursos naturales y medioambientales					4205	Descuentos en ingresos con contraprestación	5114	Depreciación y amortización de activos no corrientes		
						4206	Ingresos por disposición de activos	5115	Agotamiento de activos no corrientes		
						4207	Participación en utilidades de empresas	5116	Deterioro de activos corrientes		
						4208	Ingresos financieros	5117	Deterioro de activos no corrientes		
						4209	Regalías	52	Costos		
						4210	Ingresos por valoración de activos y pasivos financieros	5201	Costo de venta		

**5. PLAN GENERAL DE CUENTAS**

<i>Códigos</i>	<i>Descripciones</i>
1	ACTIVOS
11	ACTIVOS CORRIENTES
1101	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO
110101	Cajas
11010101	Caja general
11010102	Cajas auxiliares
110102	Cajas menudas
11010201	Caja menuda principal
11010202	Cajas menudas auxiliares
110103	Fondos en instituciones financieras
11010301	Fondo general del Tesoro Nacional
11010302	Fondos del Tesoro Nacional en el extranjero
11010303	Fondos de operaciones institucionales
11010304	Fondos de inversiones institucionales
11010305	Fondos de planillas institucionales
11010399	Otros fondos en instituciones financieras
110104	Remesas en tránsito
11010401	Fondo general del Tesoro Nacional
11010402	Fondos de operaciones institucionales
11010403	Fondos de inversiones institucionales
11010499	Otros fondos en instituciones financieras
110105	Inversiones financieras en títulos valores
11010501	Bonos públicos
11010502	Bonos privados
11010503	Notas del tesoro
11010504	Letras del tesoro
11010505	Depósito a plazo fijo
11010599	Otras inversiones financieras
110106	Fondos en la Cuenta Única del Tesoro (CUT)
11010601	Fondos de operaciones institucionales
11010602	Fondos de inversiones institucionales
11010699	Otros fondos en la CUT
1102	CUENTAS POR COBRAR
110201	Impuestos
11020101	Impuesto sobre la renta
11020102	Impuesto sobre la propiedad y patrimonio
11020103	Impuesto de seguro educativo

11020104	Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y prestación de servicios
11020105	Impuesto de importación
11020106	Impuesto de exportación y reexportación
11020107	Impuesto a la producción, venta y consumo selectivo
11020108	Impuesto sobre actividades comerciales y de servicios
11020109	Impuesto sobre actividades industriales
11020110	Impuesto sobre actos jurídicos
11020199	Otros impuestos
110202	Transferencias
11020201	Transferencias corrientes
11020202	Transferencias de capital
11020203	Multas y recargos
11020204	Legados
110203	Contribuciones a la seguridad social
11020301	Contribuciones de los empleados
11020302	Contribuciones de los empleadores
11020303	Contribuciones de los trabajadores por cuenta propia
11020304	Riesgos profesionales
11020399	Otras contribuciones a la seguridad social
110204	Prestación de servicios
11020401	Arrendamientos
11020402	Servicios recreativos y deportivos
11020403	Servicios de orden público y seguridad
11020404	Servicios de agricultura, silvicultura, acuicultura, apicultura, pesca y caza
11020405	Servicios de transporte
11020406	Servicios de salud
11020407	Servicios de comunicación
11020408	Servicios administrativos
11020409	Servicios de educación
11020499	Otros servicios
110205	Concesiones
11020501	Terrenos
11020502	Edificaciones e instalaciones
11020503	Maquinaria, equipos y otros
11020504	Infraestructura pública
11020505	Recursos naturales no renovables
11020506	Derechos de explotación de juegos de suerte y azar
11020507	Derechos de navegación y transmisión
11020599	Otras concesiones
110206	Contribuciones por mejoras
11020601	Tasas

11020602	Contribuciones
110207	Venta de bienes
11020701	Venta de bienes producidos
11020702	Venta de bienes comercializados
110208	Anticipos concedidos
11020801	Para adquisiciones de bienes y servicios de consumo
11020802	Para pagos de deuda pública
11020803	Para adquisiciones de bienes y servicios para inversión
11020899	Otros anticipos concedidos
110209	Disposición de activos
11020901	Efectivo y equivalente de efectivo
11020902	Inversiones en préstamos de corto plazo
11020903	Inventarios
11020904	Inversiones a largo plazo
11020905	Propiedades, planta y equipo
11020906	Activos intangibles
11020907	Activos concesionados
11020908	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
11020909	Recursos naturales y medioambientales
110210	Participación en utilidades de empresas
11021001	En empresas controladas y asociadas
11021002	En empresas no controladas
110211	Ingresos financieros
11021101	Intereses sobre préstamos
11021102	Intereses sobre depósitos
11021103	Intereses sobre títulos valores
11021104	Cobertura de seguros
11021199	Otros ingresos financieros
110212	Regalías
11021201	Por patentes y marcas
11021202	Por derecho de autor
11021299	Otras regalías
110213	Recursos administrados por terceros
11021301	Fideicomisos administrados en instituciones financieras
11021302	Fondos administrados en instituciones públicas no financieras
11021303	Fondos administrados en instituciones sin fines de lucro
11021304	Fondos administrados en instituciones privadas
110214	Responsabilidades fiscales
11021401	Servidores públicos

11021402	Exservidores públicos
110215	Deuda pública asumida
11021501	Instituciones Descentralizadas
11021502	Empresas Públicas
11021503	Intermediarios Financieros
11021504	Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
11021505	Gobiernos Locales
11021506	Instituciones independientes
110216	Depósitos en garantía
11021601	Por adquisiciones de bienes y servicios
11021602	Por arrendamientos
11021603	Por traslados de bienes
11021699	Otros depósitos en garantía
110298	Otras cuentas por cobrar
110299	Deterioro acumulado de cuentas por cobrar
11029901	Deterioro acumulado de impuestos
11029902	Deterioro acumulado de transferencias
11029903	Deterioro acumulado de contribuciones a la seguridad social
11029904	Deterioro acumulado de prestación de servicios
11029905	Deterioro acumulado de concesiones
11029906	Deterioro acumulado de contribuciones por mejoras
11029907	Deterioro acumulado de venta de bienes
11029908	Deterioro acumulado de anticipos concedidos
11029909	Deterioro acumulado de disposición de activos
11029910	Deterioro acumulado de participación en utilidades de empresas
11029911	Deterioro acumulado de ingresos financieros
11029912	Deterioro acumulado de regalías
11029913	Deterioro acumulado de recursos administrados por terceros
11029914	Deterioro acumulado de responsabilidades fiscales
11029915	Deterioro acumulado de deuda pública asumida
11029916	Deterioro acumulado de depósitos en garantía
1103	INVERSIONES EN PRÉSTAMOS A CORTO PLAZO
110301	A Entidades del Gobierno Central
110302	A Instituciones Independientes
110303	A Instituciones Descentralizadas
110304	A Empresas Públicas
110305	A Intermediarios Financieros
110306	A Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
110307	A Gobiernos Locales
110308	A Personas Naturales
110309	A Personas Jurídicas

110399	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo
11039901	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Entidades del Gobierno Central
11039902	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Instituciones Independientes
11039903	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Instituciones Descentralizadas
11039904	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Empresas Públicas
11039905	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Intermediarios Financieros
11039906	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
11039907	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo a Gobiernos Locales
11039908	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a Personas Naturales
11039909	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a Personas Jurídicas
1104	INVENTARIOS
110401	Inventario de bienes para consumo
11040101	Alimentos y bebidas
11040102	Textiles y vestuarios
11040103	Combustibles y lubricantes
11040104	Productos de papel y cartón
11040105	Productos químicos y conexos
11040106	Materiales de construcción y mantenimiento
11040107	Repuestos y accesorios
11040108	Útiles y enseres de oficina
11040109	Licencias informáticas
11040110	Útiles y materiales médicos
11040111	Útiles y materiales de aseo y limpieza
11040112	Útiles y materiales agrícolas
11040113	Mobiliario, equipos y otros no amortizables
11040198	Útiles y materiales por depurar
11040199	Útiles y materiales diversos
110402	Inventario de materias primas
11040201	Insumos para productos agropecuarios
11040202	Insumos para productos artesanales
11040203	Insumos para impresos y publicaciones
11040204	Insumos para muebles y enseres
11040205	Insumos para productos químicos y conexos
11040206	Insumos para productos de construcción
11040207	Insumos para textiles y vestuarios
11040208	Insumos para procesamiento de alimentos y bebidas
110403	Inventario de productos en proceso

11040301	Productos agropecuarios
11040302	Productos artesanales
11040303	Impresos y publicaciones
11040304	Muebles y enseres
11040305	Productos químicos y conexos
11040306	Productos de construcción
11040307	Textiles y vestuarios
11040308	Alimentos y bebidas
110404	Inventario de productos terminados
11040401	Productos agropecuarios
11040402	Productos artesanales
11040403	Impresos y publicaciones
11040404	Muebles y enseres
11040405	Productos químicos y conexos
11040406	Productos de construcción
11040407	Textiles y vestuarios
11040408	Alimentos y bebidas
110405	Inventario de mercancías
11040501	Productos agropecuarios
11040502	Productos avícolas
11040503	Productos apícolas
11040504	Productos acuícolas
11040505	Productos artesanales
11040506	Impresos y publicaciones
11040507	Muebles y enseres
11040508	Productos químicos y conexos
11040509	Textiles y vestuarios
11040510	Materiales de construcción
11040511	Alimentos y bebidas
11040512	Placas vehiculares
11040513	Productos de árboles y corteza
11040599	Otras mercancías en existencias
110406	Inventario de propiedades disponibles para la venta
11040601	Terrenos
11040602	Edificaciones e instalaciones
11040603	Maquinaria, equipos y otros
11040604	Textiles y vestuarios
110407	Inventario de bienes para asistencia social
11040701	Alimentos y bebidas
11040702	Textiles y vestuarios
11040703	Bienes agropecuarios
11040704	Materiales de construcción y mantenimiento
11040705	Útiles escolares

11040706	Útiles y materiales de aseo y limpieza
11040707	Útiles de cocina y comedor
11040708	Útiles deportivos y recreativos
11040709	Productos de apoyo
11040710	Productos químicos
11040711	Muebles y enseres
11040712	Maquinaria, equipo y otros
12	ACTIVOS NO CORRIENTES
1201	INVERSIONES A LARGO PLAZO
120101	Inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
12010101	Bonos públicos
12010102	Bonos privados
12010103	Letras del tesoro
12010104	Depósito a plazo fijo
12010105	Acciones
12010199	Otras inversiones financieras a largo plazo
120102	Inversiones en préstamos a largo plazo
12010201	A Entidades del Gobierno Central
12010202	A Instituciones Independientes
12010203	A Instituciones Descentralizadas
12010204	A Empresas Públicas
12010205	A Intermediarios Financieros
12010206	A Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
12010207	A Gobiernos Locales
12010208	A Personas Naturales
12010209	A Personas Jurídicas
120103	Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
12010301	En Empresas Públicas de capital social
12010302	En Empresas Públicas no societarias
12010303	En Intermediarios Financieros
12010304	En Empresas de Economía Mixta
12010305	En Empresas en el Exterior
120104	Participación patrimonial en empresas no controladas
12010401	En Empresas de Economía Mixta
12010402	En Empresas en el Exterior
120105	Participación patrimonial en organismos internacionales
12010501	En el Fondo Monetario Internacional
12010502	En el Banco Mundial
12010503	En el Banco Interamericano de Desarrollo
12010504	En la Corporación Andina de Fomento
12010505	En el Banco Centroamericano de Integración Económica
12010599	En otros Organismos Internacionales

120199	Deterioro acumulado de inversiones a largo plazo
12019901	Deterioro acumulado de inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
12019902	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a largo plazo
12019903	Deterioro acumulado de participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
12019904	Deterioro acumulado de participación patrimonial en empresas no controladas
12019905	Deterioro acumulado de participación en organismos internacionales
1202	<b>CUENTAS POR COBRAR A LARGO PLAZO</b>
120201	Prestación de servicios
12020101	Arrendamientos
12020102	Servicios recreativos y deportivos
12020103	Servicios de orden público y seguridad
12020104	Servicios de agricultura, silvicultura, acuicultura, apicultura, pesca y caza
12020105	Servicios de transporte
12020106	Servicios de salud
12020107	Servicios de comunicación
12020108	Servicios administrativos
12020199	Otros servicios
120202	Concesiones
12020201	Terrenos
12020202	Edificaciones e instalaciones
12020203	Maquinaria, equipos y otros
12020204	Infraestructura pública
12020205	Recursos naturales no renovables
12020299	Otras concesiones
120203	Contribuciones por mejoras
12020301	Tasas
12020302	Contribuciones
120204	Venta de bienes
12020401	Venta de bienes producidos
12020402	Venta de bienes comercializados
120205	Anticipos concedidos
12020501	Para adquisiciones de bienes y servicios
12020502	Para pago de deuda pública
12020599	Otros anticipos concedidos
120206	Disposición de activos
12020601	Inventarios
12020602	Inversiones a largo plazo

12020603	Propiedades de inversión
12020604	Propiedades, planta y equipo
12020605	Activos intangibles
12020606	Activos concesionados
12020607	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
12020608	Recursos naturales no renovables comercializables
120207	Deuda pública asumida
12020701	Instituciones Descentralizadas
12020702	Empresas Públicas
12020703	Intermediarios Financieros
12020704	Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
12020705	Gobiernos Locales
120208	Depósitos en garantía
12020801	Por adquisiciones de bienes y servicios
12020802	Por arrendamientos
12020803	Por traslados de bienes
12020899	Otros depósitos en garantía
120299	Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a largo plazo
12029901	Deterioro acumulado de prestación de servicios
12029902	Deterioro acumulado de concesiones
12029903	Deterioro acumulado de contribuciones por mejoras
12029904	Deterioro acumulado de venta de bienes
12029905	Deterioro acumulado de anticipos concedidos
12029906	Deterioro acumulado de disposición de activos
12029907	Deterioro acumulado de deuda pública asumida
12029908	Deterioro acumulado de depósitos en garantía
1203	PROPIEDADES DE INVERSIÓN
120301	Terrenos
12030101	Urbanizados
12030102	No urbanizados
120302	Edificaciones e instalaciones
12030201	Edificios deportivos
12030202	Edificios industriales
12030203	Edificios residenciales
12030204	Instalaciones deportivas
12030205	Instalaciones comerciales y agrícolas
12030299	Otras edificaciones e instalaciones
120303	Maquinaria, equipos y otros
12030301	Maquinaria y equipo de transporte
12030302	Maquinaria y equipo para ingeniería y construcción
12030303	Maquinaria y equipo para uso agropecuario

12030304	Maquinaria y equipo para laboratorio y control
12030305	Maquinaria y equipo para mantenimiento
12030306	Maquinaria y equipo para movilización de carga
12030307	Maquinaria y equipo para imprenta y artes gráficas
12030399	Otras maquinarias y equipos
120398	Depreciación acumulada de propiedades de inversión
12039801	Depreciación acumulada de propiedades de inversión en edificaciones e instalaciones
12039802	Depreciación acumulada de propiedades de inversión en maquinaria, equipos y otros
120399	Deterioro acumulado de propiedades de inversión
12039901	Deterioro acumulado de propiedades de inversión en terrenos
12039902	Deterioro acumulado de propiedades de inversión en edificaciones e instalaciones
12039903	Deterioro acumulado de propiedades de inversión en maquinaria, equipos y otros
1204	<b>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</b>
120401	Terrenos
12040101	Urbanizados
12040102	No urbanizados
120402	Edificaciones e instalaciones
12040201	Edificios administrativos
12040202	Edificios educacionales
12040203	Edificios culturales
12040204	Edificios deportivos
12040205	Edificios de salud y asistencia social
12040206	Edificios de seguridad
12040207	Edificios industriales
12040208	Edificios residenciales
12040209	Instalaciones deportivas
12040210	Instalaciones comerciales y agrícolas
12040299	Otras edificaciones e instalaciones
120403	Maquinaria, equipos y otros
12040301	Acondicionadores de aire
12040302	Maquinaria y equipo de transporte
12040303	Maquinaria y equipo de uso médico
12040304	Maquinaria y equipo para comunicaciones
12040305	Maquinaria y equipo para generar energía
12040306	Maquinaria y equipo para ingeniería y construcción
12040307	Maquinaria y equipo para uso agropecuario
12040308	Maquinaria y equipo para laboratorio y control
12040309	Maquinaria y equipo para mantenimiento

12040310	Maquinaria y equipo de fotografía y proyección
12040311	Maquinaria y equipo educativo y de enseñanza
12040312	Maquinaria y equipo de seguridad
12040313	Maquinaria y equipo para movilización de carga
12040314	Maquinaria y equipo de recreación y deporte
12040315	Maquinaria y equipo de análisis y estudio de hidrografía y meteorología
12040316	Maquinaria y equipo de metrología
12040317	Maquinaria y equipo para imprenta y artes gráficas
12040318	Maquinaria y equipo de comedor, cocina y hotelería
12040319	Maquinaria y equipo militar especializado
12040320	Equipo informático
12040321	Herramientas
12040322	Mobiliario y enseres
12040323	Aplicaciones informáticas
12040399	Otras maquinarias y equipos
120404	Maquinaria, equipos y otros en almacén
12040401	Acondicionadores de aire
12040402	Maquinaria y equipo de transporte
12040403	Maquinaria y equipo de uso médico
12040404	Maquinaria y equipo para comunicaciones
12040405	Maquinaria y equipo para generar energía
12040406	Maquinaria y equipo para ingeniería y construcción
12040407	Maquinaria y equipo para uso agropecuario
12040408	Maquinaria y equipo para laboratorio y control
12040409	Maquinaria y equipo para mantenimiento
12040410	Maquinaria y equipo de fotografía y proyección
12040411	Maquinaria y equipo educativo y de enseñanza
12040412	Maquinaria y equipo de seguridad
12040413	Maquinaria y equipo para movilización de carga
12040414	Maquinaria y equipo de recreación y deporte
12040415	Maquinaria y equipo de análisis y estudio de hidrografía y meteorología
12040416	Maquinaria y equipo de metrología
12040417	Maquinaria y equipo para imprenta y artes gráficas
12040418	Maquinaria y equipo de comedor, cocina y hotelería
12040419	Maquinaria y equipo militar especializado
12040420	Equipo informático
12040421	Herramientas
12040422	Mobiliario y enseres
12040423	Activos biológicos
12040498	Maquinaria, equipo y otros por depurar
12040499	Otras maquinarias y equipos
120405	Infraestructura pública no concesionada
12040501	Infraestructura vial urbana
12040502	Infraestructura vial productiva
12040503	Infraestructura aeroportuaria

12040504	Infraestructura portuaria
12040505	Infraestructura ferroviaria
12040506	Infraestructura para generación de energía
12040507	Infraestructura para transmisión de energía
12040508	Infraestructura de obras de riego
12040509	Infraestructura de obras para producción de agua potable
12040510	Infraestructura de obras para distribución de agua potable
12040511	Infraestructura de obras para recolección de aguas servidas
12040512	Infraestructura de obras para procesamiento de aguas servidas
12040599	Otra infraestructura pública no concesionada
120406	Proyectos en ejecución
12040601	Servicios públicos generales
12040602	Defensa nacional
12040603	Orden público y seguridad
12040604	Asuntos económicos
12040605	Protección del medio ambiente
12040606	Vivienda y servicios comunitarios
12040607	Salud
12040608	Actividades recreativas, culturales y religiosas
12040609	Educación
12040610	Protección social
12040699	Otros proyectos en ejecución
120407	Activos biológicos
12040701	Semoviente equino
12040702	Semoviente canino
12040799	Otros activos biológicos
120497	Agotamiento acumulado de propiedades, planta y equipo
12049701	Agotamiento acumulado de activos biológicos
120498	Depreciación acumulada de propiedades, planta y equipo
12049801	Depreciación acumulada de edificaciones e instalaciones
12049802	Depreciación acumulada de maquinaria, equipos y otros
12049803	Depreciación acumulada de infraestructura pública no concesionada
120499	Deterioro acumulado de propiedades, planta y equipo
12049901	Deterioro acumulado de terrenos
12049902	Deterioro acumulado de edificaciones e instalaciones
12049903	Deterioro acumulado de maquinaria, equipos y otros
12049904	Deterioro acumulado de maquinaria, equipos y otros en almacén
12049905	Deterioro acumulado de infraestructura pública no concesionada
12049906	Deterioro acumulado de activos biológicos
1205	<b>BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES</b>
120501	Bienes del patrimonio histórico

12050101	De interés histórico
12050102	Paleontológicos
12050103	Arqueológicos
12050104	Etnográficos
12050105	Documental y bibliográfico
12050106	Parques y plazas públicas
12050107	Parques naturales
12050108	Parques zoológicos
12050199	Otros bienes del patrimonio histórico
120502	Bienes de arte y cultura
12050201	Bienes de interés artístico
12050202	Bienes científicos o técnicos
12050203	Bibliotecas
12050204	Museos
12050205	Instrumentos musicales
12050299	Otros bienes de arte y cultura
120599	Deterioro acumulado de bienes históricos y culturales
12059901	Deterioro acumulado de bienes del patrimonio histórico
12059902	Deterioro acumulado de bienes de arte y cultura
1206	<b>ACTIVOS INTANGIBLES</b>
120601	Estudios e investigaciones
120602	Patentes y marcas
120603	Derechos de autor
120604	Costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
120697	Otros activos intangibles
120698	Amortización acumulada de activos intangibles
12069801	Amortización acumulada de estudios e investigaciones
12069802	Amortización acumulada de patentes y marcas
12069803	Amortización acumulada de derechos de autor
12069804	Amortización acumulada de costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
12069899	Amortización acumulada de otros activos intangibles
120699	Deterioro acumulado de activos intangibles
12069901	Deterioro acumulado de estudios e investigaciones
12069902	Deterioro acumulado de patentes y marcas
12069903	Deterioro acumulado de derechos de autor
12069904	Deterioro acumulado de costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
12069999	Deterioro acumulado de otros activos intangibles
1207	<b>ACTIVOS CONCESIONADOS</b>
120701	Terrenos concesionados

12070101	Urbanizados
12070102	No Urbanizados
120702	Edificaciones e instalaciones concesionadas
12070201	Edificios administrativos
12070202	Edificios educacionales
12070203	Edificios culturales
12070204	Edificios deportivos
12070205	Edificios de salud y asistencia social
12070206	Edificios de seguridad
12070207	Edificios industriales
12070208	Edificios residenciales
12070209	Instalaciones deportivas
12070210	Instalaciones comerciales y agrícolas
12070211	Instalaciones de recreación y esparcimiento
12070299	Otras edificaciones e instalaciones
120703	Maquinaria, equipos y otros, concesionadas
12070301	Maquinaria y equipo de transporte
12070302	Maquinaria y equipo para ingeniería y construcción
12070303	Maquinaria y equipo para uso agropecuario
12070304	Maquinaria y equipo para laboratorio y control
12070305	Maquinaria y equipo para mantenimiento
12070306	Maquinaria y equipo para movilización de carga
12070307	Maquinaria y equipo para imprenta y artes gráficas
12070399	Otras maquinarias y equipos
120704	Infraestructura pública concesionada
12070401	Infraestructura vial urbana
12070402	Infraestructura vial productiva
12070403	Infraestructura aeroportuaria
12070404	Infraestructura portuaria
12070405	Infraestructura ferroviaria
12070406	Infraestructura para generación de energía
12070407	Infraestructura para transmisión de energía
12070408	Infraestructura de obras de riego
12070409	Infraestructura de obras para producción de agua potable
12070410	Infraestructura de obras para distribución de agua potable
12070411	Infraestructura de obras para recolección de aguas servidas
12070412	Infraestructura de obras para procesamiento de aguas servidas
12070499	Otra infraestructura pública concesionada
120705	Recursos naturales no renovables concesionados
12070501	Yacimiento de minerales energéticos
12070502	Yacimiento de minerales metálicos
12070503	Yacimiento de rocas industriales
12070599	Otros recursos naturales no renovables comercializables

120706	Derechos de navegación y transmisión concesionados
12070601	Espacio aéreo
12070602	Espacio marítimo
12070603	Frecuencias de radio
12070604	Frecuencias telefónicas
12070605	Frecuencias de televisión
120797	Depreciación acumulada de activos concesionados
12079701	Depreciación acumulada de edificaciones e instalaciones concesionadas
12079702	Depreciación acumulada de maquinaria, equipos y otros concesionadas
12079703	Depreciación acumulada de infraestructura concesionada
120798	Agotamiento acumulado de activos concesionados
12079801	Agotamiento acumulado de recursos naturales no renovables concesionados
120799	Deterioro acumulado de activos concesionados
12079901	Deterioro acumulado de terrenos concesionados
12079902	Deterioro acumulado de edificaciones e instalaciones concesionadas
12079903	Deterioro acumulado de maquinaria, equipos y otros concesionados
12079904	Deterioro acumulado de infraestructura pública concesionada
12079905	Deterioro acumulado de recursos naturales no renovables comercializables concesionados
1208	<b>ACTIVOS BIOLÓGICOS EN DESARROLLO Y DE PERMANENCIA</b>
120801	Activos biológicos en desarrollo
12080101	Plantaciones frutales en desarrollo
12080102	Plantaciones forestales en desarrollo
12080103	Semoviente bovino en desarrollo
12080104	Semoviente equino en desarrollo
12080105	Semoviente caprino en desarrollo
12080106	Semoviente ovino en desarrollo
12080107	Semoviente porcino en desarrollo
12080199	Otros activos biológicos en desarrollo
120802	Activos biológicos de permanencia
12080201	Plantaciones frutales de permanencia
12080202	Plantaciones forestales de permanencia
12080203	Semoviente bovino de permanencia
12080204	Semoviente equino de permanencia
12080205	Semoviente caprino de permanencia
12080206	Semoviente ovino de permanencia
12080207	Semoviente porcino de permanencia
12080299	Otros activos biológicos de permanencia

120898	Agotamiento acumulado de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
12089801	Agotamiento acumulado de activos biológicos de permanencia
120899	Deterioro acumulado de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
12089901	Deterioro acumulado de activos biológicos en desarrollo
12089902	Deterioro acumulado de activos biológicos de permanencia
1209	RECURSOS NATURALES Y MEDIOAMBIENTALES
120901	Inversiones en gestión medioambiental
12090101	Descontaminación y protección del aire
12090102	Descontaminación y protección del agua
12090103	Conservación y protección de la flora
12090104	Conservación y protección de la fauna
12090199	Otras inversiones en gestión medioambiental
120902	Recursos naturales no renovables comercializables
12090201	Yacimiento de minerales energéticos
12090202	Yacimiento de minerales metálicos
12090203	Yacimiento de rocas industriales
12090299	Otros recursos naturales no renovables comercializables
120903	Inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
12090301	Inversiones en estudios de exploración
12090302	Inversiones en actividades de explotación
12090399	Otras inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables
120997	Amortización acumulada de recursos naturales y medioambientales
12099701	Amortización acumulada de inversiones en gestión medioambiental
12099702	Amortización acumulada de inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
120998	Agotamiento acumulado de recursos naturales y medioambientales
12099801	Agotamiento acumulado de recursos naturales no renovables comercializables
120999	Deterioro acumulado de recursos naturales y medioambientales
12099901	Deterioro acumulado de inversiones en gestión medioambiental
12099902	Deterioro acumulado de recursos naturales no renovables comercializables
12099903	Deterioro acumulado de inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
2	PASIVOS
21	PASIVOS CORRIENTES
2101	CUENTAS POR PAGAR
210101	Gastos de personal y retenciones tributarias

21010101	Sueldos
21010102	Sobresueldos
21010103	Dietas
21010104	Gastos de representación
21010105	Sobretiempo
21010106	Décimo tercer mes
21010107	Impuesto sobre la renta retenido a los empleados
21010108	Impuesto de seguro educativo retenido a los empleados
21010109	Impuesto de seguro educativo de los empleadores
21010110	Contribuciones de los empleados a la seguridad social
21010111	Contribuciones de los empleadores a la seguridad social
21010112	Riesgos profesionales
21010113	Contribuciones de los empleados al Sistema de Ahorro y Capitalización
21010114	Contribuciones de los empleadores al Sistema de Ahorro y Capitalización
21010115	Contribuciones de los empleados al Plan de Retiro Anticipado Autofinanciado
21010116	Contribuciones de los empleadores al Plan de Retiro Anticipado Autofinanciado
21010117	Bonificaciones
21010118	Pensiones de jubilaciones especiales
21010199	Otros gastos de personal y retenciones tributarias
210102	Retenciones no tributarias
21010201	Retenciones judiciales
21010202	Retenciones a favor de cooperativas
21010203	Retenciones a favor de almacenes
21010204	Retenciones a favor de asociaciones gremiales
21010205	Retenciones por préstamos
21010206	Retenciones por arrendamientos
21010207	Retenciones a favor de clubes cívicos
21010208	Retenciones por ahorros
21010209	Retenciones a contratistas
21010299	Otras retenciones no tributarias
210103	Adquisiciones de bienes y servicios
21010301	Bienes y servicios para consumo
21010302	Bienes y servicios para inversión
210104	Impuestos
21010401	Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y prestación de servicios (ITBMS) retenido
21010402	Impuesto de circulación de vehículos
21010403	Impuesto sobre la renta retenida
21010499	Otros impuestos
210105	Transferencias
21010501	Transferencias corrientes

21010502	Transferencias de capital
21010503	Multas y recargos
210106	Prestaciones de la seguridad social
21010601	Prestaciones de la seguridad social en efectivo
21010602	Prestaciones de la seguridad social en especies
210107	Gastos financieros
21010701	Intereses y comisiones por operaciones de Tesorería
21010702	Intereses y comisiones de la deuda pública interna
21010703	Intereses y comisiones de la deuda pública externa
21010704	Descuentos en títulos valores
21010799	Otros gastos financieros
210108	Devolución de impuestos de períodos anteriores
21010801	Devolución de impuesto sobre la renta
21010802	Devolución de impuesto sobre la propiedad y patrimonio
21010803	Devolución de impuesto de seguro educativo
21010804	Devolución de impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y prestación de servicios
21010805	Devolución de impuesto de importación
21010806	Devolución de impuesto de exportación y reexportación
21010807	Devolución de impuesto a la producción, venta y consumo selectivo
21010808	Devolución de impuesto sobre actividades comerciales y de servicios
21010809	Devolución de impuesto sobre actividades industriales
21010810	Devolución de impuesto sobre actos jurídicos
21010899	Devolución de otros impuestos
210109	Recaudos a favor de terceros
21010901	Por impuestos
21010902	Por contribuciones a la seguridad social
21010903	Por prestación de servicios
21010904	Por venta de bienes
21010905	Por intereses y comisiones
21010999	Por otros recaudos a favor de terceros
210110	Anticipos recibidos
21011001	Por impuestos
21011002	Por arrendamientos
21011003	Por concesiones
21011004	Por prestación de servicios
21011005	Por venta de bienes
21011099	Otros anticipos recibidos
210111	Documentos tributarios emitidos
21011101	Certificados de Abono Tributario
21011102	Certificados con Poder Cancelatorio

21011103	Certificados de Interés Preferencial
21011104	Certificados de Fomento a la Agro Exportación
21011105	Euro Certificados
21011106	Cheques Fiscales
21011107	Certificado de Fomento Industrial
21011108	Certificado de fomento productivo (CFP)
21011109	Resolución Gas Licuado
21011110	Resolución Crédito Inmuebles
21011111	Resolución Generación Eléctrica
21011112	Resolución Equipos Fiscales
21011113	Resolución Devolución de Impuestos
21011199	Otros documentos tributarios emitidos
210112	Provisiones
21011201	Provisiones para prestaciones sociales
21011202	Provisiones diversas
210199	Otras cuentas por pagar
21019901	Viáticos
21019902	Remesas internas de fondos
21019903	Anticipos para ejecución de proyectos
21019999	Otras cuentas por pagar
2102	DEUDA PÚBLICA A CORTO PLAZO
210201	Financiamiento de Tesorería a corto plazo
21020101	De Entidades financieras internas
21020102	De Entidades financieras externas
21020199	Otros financiamientos temporales
210202	Deuda pública interna a corto plazo
21020201	Empréstitos de organismos del sector público
21020202	Empréstitos de la banca privada
21020203	Empréstitos de proveedores privados
21020204	Empréstitos de inversionistas privados
21020299	Otros empréstitos internos
210203	Deuda pública externa a corto plazo
21020301	Empréstitos de organismos multilaterales
21020302	Empréstitos de organismos bilaterales
21020303	Empréstito de gobiernos extranjeros
21020304	Empréstitos de la banca privada
21020305	Empréstitos de proveedores privados
21020306	Empréstitos de inversionistas privados
21020399	Otros empréstitos externos
2103	FONDOS DE TERCEROS
210301	Administración de fondos de terceros

21030101	Para ejecución de obras
21030102	Para adquisición de bienes y servicios
21030103	Fondos en CUT – Instituciones Independientes
21030104	Fondos en CUT – Instituciones Descentralizadas
21030105	Fondos en CUT – Empresas Públicas
21030106	Fondos en CUT – Gobiernos Locales
21030199	Otros fondos recibidos de terceros
210302	Depósitos en garantías
21030201	Para ejecución de obras
21030202	Para adquisición de bienes y servicios
21030203	Por arrendamientos
21030299	Otros depósitos en garantías recibidos
210303	Depósito a favor de terceros
21030301	Intereses de tenedores de bonos
21030302	Redención de bonos
21030303	Redención de títulos prestacionales
21030304	Indemnizaciones laborales
21030305	Gremios y asociaciones
21030306	Fondos retenidos, decomisados e incautados
2104	PROVISIONES
210401	Provisiones para prestaciones sociales
21040101	Prima de antigüedad laboral
21040102	Indemnizaciones laborales
21040199	Otras provisiones para prestaciones sociales
210499	Provisiones diversas
21049901	Para reclamos legales
21049902	Para avales concedidos
21049903	Para contratos onerosos
21049904	Para atención del medio ambiente
21049905	Para desmantelamientos, retiros y rehabilitaciones
21049906	Para operaciones de seguros y reaseguros
21049999	Otras provisiones diversas
22	PASIVOS NO CORRIENTES
2201	CUENTAS POR PAGAR A LARGO PLAZO
220101	Adquisiciones de bienes y servicios
22010101	Bienes y servicios para consumo
22010102	Bienes y servicios para inversión
220102	Anticipos recibidos
22010201	Por impuestos
22010202	Por arrendamientos
22010203	Por concesiones

22010204	Por prestación de servicios
22010205	Por venta de bienes
22010299	Otros anticipos recibidos
220103	Documentos tributarios emitidos
22010301	Certificados de Abono Tributario
22010302	Certificados con Poder Cancelatorio
22010303	Certificados de Interés Preferencial
22010304	Certificados de Fomento a la Agro Exportación
22010305	Euro Certificados
22010306	Cheques Fiscales
22010399	Otros documentos tributarios emitidos
2202	DEUDA PÚBLICA A LARGO PLAZO
220201	Deuda pública interna
22020101	Empréstitos de organismos del sector público
22020102	Empréstitos de la banca privada
22020103	Empréstitos de proveedores privados
22020104	Empréstitos de inversionistas privados
22020199	Otros empréstitos internos
220202	Deuda pública externa
22020201	Empréstitos de organismos multilaterales
22020202	Empréstitos de organismos bilaterales
22020203	Empréstitos de gobiernos extranjeros
22020204	Empréstitos de la banca privada
22020205	Empréstitos de proveedores privados
22020206	Empréstitos de inversionistas privados
22020299	Otros empréstitos externos
2203	PROVISIONES A LARGO PLAZO
220301	Provisiones para prestaciones sociales a largo plazo
22030101	Prima de antigüedad laboral
22030102	Indemnizaciones laborales
22030199	Otras provisiones para prestaciones sociales
220399	Provisiones diversas a largo plazo
22039901	Para reclamos legales
22039902	Para avales concedidos
22039903	Para contratos onerosos
22039904	Para atención del medio ambiente
22039905	Para desmantelamientos, retiros y rehabilitaciones
22039906	Para operaciones de seguros y reaseguros
22039999	Otras provisiones diversas
3	PATRIMONIO
31	ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO

3101	HACIENDA PÚBLICA
310101	Hacienda pública inicial
3102	HACIENDA PÚBLICA ADICIONAL
310201	Traspasos y remesas
31020101	Traspaso de fondos
31020102	Traspaso de bienes
31020103	Traspaso de derechos
31020104	Traspaso de obligaciones
31020105	Envío de fondos del Tesoro Nacional
31020106	Recepción de fondos en el Tesoro Nacional
31020107	Remesas internas
3103	RESERVAS
310301	Reserva legal
310302	Reserva estatutaria
310303	Superávit de revaluación
31030301	Inversiones a largo plazo
31030302	Propiedades de inversión
31030303	Propiedades, planta y equipo
31030304	Bienes históricos y culturales
31030305	Activos intangibles
31030306	Activos concesionados
31030307	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
31030308	Recursos naturales y medioambientales
310399	Otras reservas
3104	RESULTADOS
310401	Resultado del ejercicio
310402	Resultados acumulados
31040201	Ahorro (superávit) acumulado
31040202	Desahorro (déficit) acumulado
310403	Reconocimiento y correcciones de ingresos y gastos de periodos anteriores
31040301	Reconocimiento de ingresos de periodos anteriores
31040302	Correcciones de ingresos de periodos anteriores
31040303	Reconocimiento de gastos y costos de periodos anteriores
31040304	Correcciones de gastos y costos de periodos anteriores
4	INGRESOS
41	INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN
4101	IMPUESTOS
410101	Impuesto sobre la renta
410102	Impuesto sobre la propiedad y patrimonio

410103	Impuesto de seguro educativo
410104	Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y Prestación de servicios
410105	Impuesto de importación
410106	Impuesto de exportación y reexportación
410107	Impuesto a la producción, venta y consumo selectivo
410108	Impuesto sobre actividades comerciales y de servicios
410109	Impuesto sobre actividades industriales
410110	Impuesto sobre actos jurídicos
410199	Otros impuestos
4102	TRANSFERENCIAS
410201	Transferencias corrientes
41020101	Del Gobierno Central
41020102	De Instituciones Independientes
41020103	De Instituciones Descentralizadas
41020104	De Empresas Públicas
41020105	De Intermediarios Financieros
41020106	De Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
41020107	De Gobiernos Locales
41020108	De Personas Naturales
41020109	De Personas Jurídicas
41020110	De Gobiernos Extranjeros
41020111	De Organismos Internacionales
410202	Transferencias de capital
41020201	Del Gobierno Central
41020202	De Instituciones Independientes
41020203	De Instituciones Descentralizadas
41020204	De Empresas Públicas
41020205	De Intermediarios Financieros
41020206	De Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
41020207	De Gobiernos Locales
41020208	De Personas Naturales
41020209	De Personas Jurídicas
41020210	De Gobiernos Extranjeros
41020211	De Organismos Internacionales
410203	Condonaciones de deudas
41020301	Del Gobierno Central
41020302	De Instituciones Independientes
41020303	De Instituciones Descentralizadas
41020304	De Empresas Públicas
41020305	De Intermediarios Financieros
41020306	De Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
41020307	De Gobiernos Locales
41020308	De Personas Naturales

41020309	De Personas Jurídicas
41020310	De Gobiernos Extranjeros
41020311	De Organismos Internacionales
410204	Multas y recargos
41020401	Multas
41020402	Recargos
410205	Legados
41020501	De Personas Naturales
41020502	De Personas Jurídicas
410206	Préstamos en condiciones favorables
41020601	Diferencias en precios
41020602	Diferencias en tasas de interés
4103	<b>CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL</b>
410301	Contribuciones de los empleados
410302	Contribuciones de los empleadores
410303	Contribuciones de los trabajadores por cuenta propia
410304	Riesgos profesionales
410399	Otras contribuciones a la seguridad social
4104	<b>INCENTIVOS Y EXONERACIONES DE INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN</b>
410401	Incentivos y exoneraciones tributarias
41040101	Incentivos tributarios
41040102	Exoneraciones tributarias
41040199	Otros incentivos y exoneraciones tributarias
4105	<b>EXCESOS DE PROVISIONES Y REVERSIONES DE DETERIOROS DE ACTIVOS CORRIENTES</b>
410501	Excesos de provisiones
41050101	Excesos de provisiones para prestaciones sociales
41050199	Excesos de provisiones diversas
410502	Reversión de deterioro de cuentas por cobrar
41050201	Reversión de deterioro de impuestos
41050202	Reversión de deterioro de transferencias
41050203	Reversión de deterioro de contribuciones a la seguridad social
41050204	Reversión de deterioro de prestación de servicios
41050205	Reversión de deterioro de concesiones
41050206	Reversión de deterioro de contribuciones por mejoras
41050207	Reversión de deterioro de venta de bienes
41050208	Reversión de deterioro de anticipos concedidos
41050209	Reversión de deterioro de disposición de activos
41050210	Reversión de deterioro de participación en utilidades de empresas

41050211	Reversión de deterioro de ingresos financieros
41050212	Reversión de deterioro de regalías
41050213	Reversión de deterioro de recursos administrados por terceros
41050214	Reversión de deterioro de responsabilidades fiscales
41050215	Reversión de deterioro de deuda pública asumida
41050216	Reversión de deterioro de depósitos en garantía
410503	Reversión de deterioro de inversiones en préstamos a corto plazo
41050301	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Entidades del Gobierno Central
41050302	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Instituciones Independientes
41050303	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Instituciones Descentralizadas
41050304	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Empresas Públicas
41050305	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Intermediarios Financieros
41050306	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
41050307	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Gobiernos Locales
41050308	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo a Personas Naturales
41050309	Reversión de deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo a Personas Jurídicas
4106	<b>EXCESOS DE PROVISIONES A LARGO PLAZO Y REVERSIONES DE DETERIOROS DE ACTIVOS NO CORRIENTES.</b>
410601	Excesos de provisiones a largo plazo
41060101	Excesos de provisiones para prestaciones sociales a largo plazo
41060102	Excesos de provisiones diversas a largo plazo
410602	Reversión de deterioro de inversiones a largo plazo
41060201	Reversión de deterioro de inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
41060202	Reversión de deterioro de inversiones en préstamos a largo plazo
41060203	Reversión de deterioro de participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
41060204	Reversión de deterioro de participación patrimonial en empresas no controladas
41060205	Reversión de deterioro de participación en organismos internacionales
410603	Reversión de deterioro de cuentas por cobrar a largo plazo
41060301	Reversión de deterioro de prestación de servicios
41060302	Reversión de deterioro de concesiones
41060303	Reversión de deterioro de contribuciones por mejoras

41060304	Reversión de deterioro de venta de bienes
41060305	Reversión de deterioro de anticipos concedidos
41060306	Reversión de deterioro de disposición de activos
41060307	Reversión de deterioro de ingresos financieros
41060308	Reversión de deterioro de deuda pública asumida
41060309	Reversión de deterioro de depósitos en garantía
410604	Reversión de deterioro de propiedades de inversión
41060401	Reversión de deterioro de propiedades de inversión en terrenos
41060402	Reversión de deterioro de propiedades de inversión en edificaciones e instalaciones
41060499	Reversión de deterioro de propiedades de inversión en maquinaria, equipos y otros
410605	Reversión de deterioro de propiedades, planta y equipo
41060501	Reversión de deterioro de terrenos
41060502	Reversión de deterioro de edificaciones e instalaciones
41060503	Reversión de deterioro de maquinaria, equipos y otros
41060504	Reversión de deterioro de maquinaria y equipo en almacén
41060505	Reversión de deterioro de infraestructura pública no concesionada
410606	Reversión de deterioro de bienes históricos y culturales
41060601	Reversión de deterioro de bienes del patrimonio histórico
41060602	Reversión de deterioro de bienes de arte y cultura
410607	Reversión de deterioro de activos intangibles
41060701	Reversión de deterioro de estudios e investigaciones
41060702	Reversión de deterioro de patentes y marcas
41060703	Reversión de deterioro de derechos de autor
41060704	Reversión de deterioro de costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
41060799	Reversión de deterioro de otros activos intangibles
410608	Reversión de deterioro de activos concesionados
41060801	Reversión de deterioro de terrenos concesionados
41060802	Reversión de deterioro de edificaciones e instalaciones concesionadas
41060803	Reversión de deterioro de maquinaria, equipos y otros concesionados
41060804	Reversión de deterioro de infraestructura pública concesionada
41060805	Reversión de deterioro de recursos naturales no renovables concesionados
410609	Reversión de deterioro de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
41060901	Reversión de deterioro de activos biológicos en desarrollo
41060902	Reversión de deterioro de activos biológicos de permanencia
410610	Reversión de deterioro de recursos naturales y medioambientales
41061001	Reversión de deterioro de inversiones en gestión medioambiental

41061002	Reversión de deterioro de recursos naturales no renovables comercializables
41061003	Reversión de deterioro de inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
4199	<b>OTROS INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN</b>
419901	Acuñaación de monedas
419902	Depósitos caducos
419903	Dinero decomisado
419904	Sobrantes
419905	Reproducción de activos biológicos
419906	Productos decomisados
419999	Ingresos varios
42	<b>INGRESOS CON CONTRAPRESTACIÓN</b>
4201	<b>PRESTACIÓN DE SERVICIOS</b>
420101	Arrendamientos
42010101	De edificios y locales
42010102	De lotes y tierras
42010103	De bienes muebles
42010104	De viviendas
42010105	Para almacenamiento de data
42010199	Otros arrendamientos
420102	Servicios recreativos y deportivos
42010201	Espectáculos públicos
42010202	Juegos de suerte y azar
42010203	Servicios de radio y televisión
42010299	Otros servicios recreativos y deportivos
420103	Servicios de orden público y seguridad
42010301	Servicios de policía
42010302	Servicios de protección contra incendios
42010303	Servicios de custodia
42010399	Otros servicios de orden público y seguridad
420104	Servicios de agricultura, silvicultura, acuicultura, apicultura, pesca y caza
42010401	Servicios de agricultura
42010402	Servicios de silvicultura
42010403	Servicios de acuicultura
42010404	servicios de apicultura
42010405	Servicios de pesca y caza
42010499	Otros servicios de agricultura, silvicultura, acuicultura, apicultura, pesca y caza
420105	Servicios de transporte
42010501	Servicios de transporte terrestre

42010502	Servicios de transporte marítimo
42010503	Servicios de transporte ferroviario
42010504	Servicios de transporte aéreo
42010505	Servicios de transporte por oleoductos y gaseoductos
42010599	Otros servicios de transporte
420106	Servicios de salud
42010601	Servicios médicos
42010602	Servicios odontológicos
42010603	Servicios hospitalarios
42010604	Servicios de laboratorios
42010605	Servicios de suministro de agua potable
42010606	Servicios de alcantarillado
42010607	Servicios de disposición final de desechos
42010608	Servicios fúnebres
42010699	Otros servicios de salud
420107	Servicios de comunicación
42010701	Correos y telégrafos
42010702	Giros postales
42010703	Encomiendas
42010799	Otros servicios de comunicación
420108	Servicios administrativos
42010801	Comisiones
42010802	Trámite de descuentos
42010803	Certificaciones
42010804	Licencias y permisos
42010805	Copias de documentos
42010806	Expedición de carné
42010807	Expedición de pasaporte
42010808	Registros e inscripciones
42010809	Sellos de seguridad
42010899	Otros servicios administrativos
420109	Servicios de educación
42010901	Enseñanza preescolar
42010902	Enseñanza universitaria
42010903	Cursos, seminarios y diplomados
42010999	Otros servicios de educación
420199	Otros servicios
4202	CONCESIONES
420201	Terrenos
42020101	Urbanizados
42020102	No Urbanizados

420202	Edificaciones e instalaciones
42020201	Edificios deportivos
42020202	Edificios industriales
42020203	Edificios residenciales
42020204	Instalaciones deportivas
42020205	Instalaciones comerciales y agrícolas
42020299	Otras edificaciones e instalaciones
420203	Maquinaria, equipos y otros
42020301	Maquinaria y equipo de transporte
42020302	Maquinaria y equipo para ingeniería y construcción
42020303	Maquinaria y equipo para uso agropecuario
42020304	Maquinaria y equipo para laboratorio y control
42020305	Maquinaria y equipo para mantenimiento
42020306	Maquinaria y equipo para movilización de carga
42020307	Maquinaria y equipo para imprenta y artes gráficas
42020399	Otras maquinarias y equipos
420204	Infraestructura pública
42020401	Infraestructura vial
42020402	Infraestructura aeroportuaria
42020403	Infraestructura fluvial
42020404	Infraestructura marítima
42020405	Infraestructura ferroviaria
42020406	Infraestructura eléctrica
42020407	Represas, tanques y diques
42020408	Canales, acueductos y alcantarillados
42020499	Otras infraestructuras públicas concesionadas
420205	Recursos naturales no renovables
42020501	Yacimientos de minerales energéticos
42020502	Yacimientos de minerales metálicos
42020503	Yacimientos de rocas industriales
42020599	Otros recursos naturales no renovables comercializables
420206	Derechos de explotación de juegos de suerte y azar
420207	Derechos de navegación y transmisión
420299	Otras concesiones
4203	<b>TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES</b>
420301	Tasas
42030101	Primera tasa única
42030102	Tasa única anual
42030103	Tasa para compensación de intereses (FECI)

42030104	Almacenes
42030105	Estacionamientos públicos
42030107	Tasa de homologación
42030108	Tasa aduanera por importación
42030109	Propiedad horizontal
420302	<b>CONTRIBUCIONES ESPECIALES</b>
42030201	Contribuciones por mejoras
42030202	Soterramiento
4204	<b>VENTA DE BIENES</b>
420401	Venta de bienes producidos
420402	Venta de bienes comercializados
4205	<b>DESCUENTOS EN INGRESOS CON CONTRAPRESTACIÓN</b>
420501	Descuentos en prestación de servicios
420502	Descuentos en venta de bienes
4206	<b>INGRESOS POR DISPOSICIÓN DE ACTIVOS</b>
420601	Efectivo y equivalentes de efectivo
42060101	Inversiones financieras en títulos valores
420602	Inversiones en préstamos a corto plazo
42060201	A Entidades del Gobierno Central
42060202	A Instituciones Independientes
42060203	A Instituciones Descentralizadas
42060204	A Empresas Públicas
42060205	A Intermediarios Financieros
42060206	A Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
42060207	A Gobiernos Locales
42060208	A Personas Naturales
42060209	A Personas Jurídicas
420603	Inventarios
42060301	Inventario de bienes para consumo
42060302	Inventario de materias primas
42060303	Inventario de productos en proceso
42060304	Inventario de productos terminados
42060305	Inventario de mercancías
42060306	Inventario de propiedades disponibles para la venta
420604	Inversiones a largo plazo
42060401	Inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
42060402	Inversiones en préstamos a largo plazo
42060403	Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
42060404	Participación patrimonial en empresas no controladas

420605	Propiedades, planta y equipo
42060501	Terrenos
42060502	Edificaciones e instalaciones
42060503	Maquinaria, equipos y otros
42060504	Maquinaria, equipos y otros en almacén
42060505	Infraestructura pública no concesionada
420606	Activos intangibles
42060601	Estudios e investigaciones
42060602	Patentes y marcas
42060603	Concesiones
42060604	Derechos de autor
42060605	Costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
42060699	Otros activos intangibles
420607	Activos concesionados
42060701	Terrenos concesionados
42060702	Edificaciones e instalaciones concesionadas
42060703	Maquinaria, equipos y otros concesionadas
42060704	Infraestructura pública concesionada
42060705	Recursos naturales no renovables concesionados
420608	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
42060801	Activos biológicos en desarrollo
42060802	Activos biológicos de permanencia
420609	Recursos naturales y medioambientales
42060901	Recursos naturales no renovables comercializables
4207	<b>PARTICIPACIÓN EN UTILIDADES DE EMPRESAS</b>
420701	En empresas controladas y asociadas
42070101	En Empresas Públicas de capital social
42070102	En Empresas Públicas no societarias
42070103	En Intermediarios Financieros
42070104	En empresas de economía mixta
42070105	En empresas en el exterior
420702	En empresas no controladas
42070201	En empresas de economía mixta
42070202	En empresas en el exterior
4208	<b>INGRESOS FINANCIEROS</b>
420801	Intereses sobre préstamos
42080101	A Gobierno Central
42080102	A Instituciones Independientes
42080103	A Instituciones Descentralizadas
42080104	A Empresas Públicas

42080105	A Intermediarios Financieros
42080106	A Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
42080107	A Gobiernos Locales
42080108	A Personas Naturales
42080109	A Personas Jurídicas
420802	Intereses sobre depósitos
42080201	Sobre depósitos a plazo fijo
42080202	Sobre depósitos corrientes
42080203	Sobre depósitos de ahorros
42080299	Sobre otros depósitos
420803	Intereses sobre títulos valores
42080301	Sobre bonos públicos
42080302	Sobre bonos privados
42080303	Sobre otros títulos valores
420804	Cobertura de seguros
420805	Ingresos por diferencia de cambio
420806	Prima en venta de valores
420899	Otros ingresos financieros
4209	REGALÍAS
420901	Patentes y marcas
420902	Derechos de autor
420999	Otras regalías
4210	INGRESOS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS FINANCIEROS
421001	Ingresos por valoración de inversiones
42100101	Inversiones financieras en títulos valores
42100102	Inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
421002	Ingresos por valoración de participación patrimonial
42100201	Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
42100202	Participación patrimonial en empresas no controladas
42100203	Participación en organismos internacionales
421099	Otros ingresos por valoración de activos y pasivos financieros
5	GASTOS Y COSTOS
51	GASTOS
5101	GASTOS DE PERSONAL
510101	Sueldos
510102	Sobresueldos
510103	Dietas
510104	Gastos de representación

510105	Sobretiempo
510106	Décimo tercer mes
510107	Impuesto de seguro educativo de los empleadores
510108	Contribuciones de los empleadores a la seguridad social
510109	Riesgos profesionales
510110	Contribuciones de los empleadores al Sistema de Ahorro y Capitalización
510111	Contribuciones de los empleadores al Plan de Retiro Anticipado Autofinanciado
510112	Bonificaciones
510113	Pensiones de jubilaciones especiales
510199	Otros gastos de personal
5102	<b>SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS</b>
510201	Alquileres
510202	Servicios básicos
510203	Impresión, encuadernación y otros
510204	Información y publicidad
510205	Viáticos
510206	Transporte
510207	Servicios comerciales y financieros
510208	Consultorías y servicios especiales
510209	Mantenimiento y reparación
510210	Primas de seguros
510211	Almacenaje
510299	Otros servicios recibidos
5103	<b>CONSUMO DE BIENES CORRIENTES</b>
510301	Alimentos y bebidas
510302	Textiles y vestuarios
510303	Combustibles y lubricantes
510304	Productos de papel y cartón
510305	Productos químicos y conexos
510306	Materiales para construcción y mantenimiento
510307	Repuestos y accesorios
510308	Útiles y enseres de oficina
510309	Licencias informáticas
510310	Útiles y materiales médicos
510311	Útiles y materiales de aseo y limpieza
510312	Útiles y materiales agrícolas
510313	Mobiliario, equipo y otros no amortizables
510399	Útiles y materiales diversos
5104	<b>TRANSFERENCIAS</b>
510401	Transferencias corrientes
51040101	Al Gobierno Central
51040102	A Instituciones Independientes
51040103	A Instituciones Descentralizadas

51040104	A Empresas Públicas
51040105	A Intermediarios Financieros
51040106	A Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
51040107	A Gobiernos Locales
51040108	A Persona Naturales
51040109	A Personas Jurídicas
51040110	A Gobiernos Extranjeros
51040111	A Organismos Internacionales
510402	Transferencias de capital
51040201	Al Gobierno Central
51040202	A Instituciones Independientes
51040203	A Instituciones Descentralizadas
51040204	A Empresas Públicas
51040205	A Intermediarios Financieros
51040206	A Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
51040207	A Gobiernos Locales
51040208	A Persona Naturales
51040209	A Personas Jurídicas
51040210	A Gobiernos Extranjeros
51040211	A Organismos Internacionales
510403	Multas y recargos
51040301	Multas
51040302	Recargos
5105	<b>PRESTACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b>
510501	Prestaciones de la seguridad social en efectivo
51050101	Asignaciones por maternidad
51050102	Asignaciones familiares
51050103	Pensiones de jubilación
51050104	Prestaciones por enfermedad
51050105	Prestaciones por invalidez
51050106	Prestaciones por fallecimiento
510502	Prestaciones de la seguridad social en especies
51050201	Servicios médicos
51050202	Servicios odontológicos
51050203	Servicios hospitalarios
51050204	Servicios de laboratorios
51050205	Suministro de lentes y prótesis
51050299	Otras prestaciones en especies
5106	<b>GASTOS FINANCIEROS</b>
510601	Intereses y comisiones por operaciones de Tesorería
51060101	Intereses por financiamiento de Tesorería a corto plazo
51060102	Comisiones por financiamiento de Tesorería a corto plazo

51060103	Descuento en títulos valores
51060199	Otros intereses y comisiones
510602	Intereses y comisiones de la deuda pública interna
51060201	Intereses de la deuda pública interna
51060202	Comisiones de la deuda pública interna
51060299	Otros gastos de la deuda pública interna
510603	Intereses y comisiones de la deuda pública externa
51060301	Intereses de la deuda pública externa
51060302	Comisiones de la deuda pública externa
51060399	Otros gastos de la deuda pública externa
510604	Gastos por diferencia de cambio
510605	Intereses y comisiones por operaciones institucionales
51060501	Intereses
51060502	Comisiones
510699	Otros gastos financieros
5107	<b>IMPUESTOS</b>
510701	Impuesto de circulación de vehículos
510799	Otros
5108	<b>DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS DE PERIODOS ANTERIORES</b>
510801	Impuesto sobre la renta
510802	Impuesto sobre la propiedad y patrimonio
510803	Impuesto de seguro educativo
510804	Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y prestación de servicios
510805	Impuesto de importación
510806	Impuesto de exportación y reexportación
510807	Impuesto a la producción, venta y consumo selectivo
510808	Impuesto sobre actividades comerciales y de servicios
510809	Impuesto sobre actividades industriales
510810	Impuesto sobre actos jurídicos
510899	Otros impuestos
5109	<b>GASTOS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS FINANCIEROS</b>
510901	Gastos por valoración de inversiones
51090101	Inversiones financieras en títulos valores
51090102	Inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
510902	Gastos por valoración de participación patrimonial
51090201	Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas

51090202	Participación patrimonial en empresas no controladas
51090203	Participación en organismos internacionales
510999	Otros gastos por valoración de activos y pasivos financieros
5110	<b>GASTOS POR DISPOSICIÓN DE ACTIVOS</b>
511001	Efectivo y equivalente de efectivo
51100101	Inversiones financieras en títulos valores
511002	Inversiones en préstamos a corto plazo
51100201	A Entidades del Gobierno Central
51100202	A Instituciones Independientes
51100203	A Instituciones Descentralizadas
51100204	A Empresas Públicas
51100205	A Intermediarios Financieros
51100206	A Corporaciones y Proyectos en Desarrollo
51100207	A Gobiernos Locales
51100208	A Personas Naturales
51100209	A Personas Jurídicas
511003	Inventarios
51100301	Inventario de bienes para consumo
51100302	Inventario de materias primas
51100303	Inventario de productos en proceso
51100304	Inventario de productos terminados
51100305	Inventario de mercancías
51100306	Inventario de propiedades disponibles para la venta
511004	Inversiones a largo plazo
51100401	Inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
51100402	Inversiones en préstamos a largo plazo
51100403	Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
51100404	Participación patrimonial en empresas no controladas
511005	Propiedades, planta y equipo
51100501	Terrenos
51100502	Edificaciones e instalaciones
51100503	Maquinaria, equipos y otros
51100504	Maquinaria, equipos y otros en almacén
51100505	Infraestructura pública no concesionada
511006	Activos intangibles
51100601	Estudios e investigaciones
51100602	Patentes y marcas
51100603	Concesiones
51100604	Derechos de autor
51100605	Costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados

51100699	Otros activos intangibles
511007	Activos concesionados
51100701	Terrenos concesionados
51100702	Edificaciones e instalaciones concesionadas
51100703	Maquinaria, equipos y otros concesionadas
51100704	Infraestructura pública concesionada
51100705	Recursos naturales no renovables concesionados
511008	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
51100801	Activos biológicos en desarrollo
51100802	Activos biológicos de permanencia
511009	Recursos naturales y medioambientales
51100901	Recursos naturales no renovables comercializables
5111	<b>GASTOS DE PROVISIONES</b>
511101	Gastos de provisiones para prestaciones sociales
51110101	Prima de antigüedad laboral
51110102	Indemnizaciones laborales
51110199	Otras provisiones para prestaciones sociales
511199	Gastos de provisiones diversas
51119901	Para reclamos legales
51119902	Para avales concedidos
51119903	Para contratos onerosos
51119904	Para atención de medio ambiente
51119905	Para desmantelamiento, retiro y rehabilitaciones
51119906	Para operaciones de seguros y reaseguros
51119999	Otras provisiones diversas
5112	<b>GASTOS DE PROVISIONES NO CORRIENTES</b>
511201	Gastos de provisiones para prestaciones sociales a largo plazo
51120101	Prima de antigüedad laboral
51120102	Indemnizaciones laborales
51120199	Otras provisiones para prestaciones sociales
511299	Gastos de provisiones diversas a largo plazo
51129901	Para reclamos legales
51129902	Para avales concedidos
51129903	Para contratos onerosos
51129904	Para atención de medio ambiente
51129905	Para desmantelamiento, retiro y rehabilitaciones
51129906	Para operaciones de seguros y reaseguros
51129999	Otras provisiones diversas
5113	<b>BAJA DE BIENES</b>

511301	Inventarios
51130101	Inventario de bienes para consumo
51130102	Inventario de materias primas
51130103	Inventario de productos en proceso
51130104	Inventario de productos terminados
51130105	Inventario de mercancías
51130106	Inventario de propiedades disponibles para la venta
511302	Propiedades de inversión
51130201	Edificaciones e instalaciones
51130202	Maquinaria, equipos y otros
511303	Propiedades, planta y equipo
51130301	Edificaciones e instalaciones
51130302	Maquinaria, equipos y otros
51130303	Maquinaria, equipos y otros en almacén
51130304	Infraestructura pública no concesionada
51130305	Activos biológicos
511304	Activos concesionados
51130401	Edificaciones e instalaciones concesionadas
51130402	Maquinaria, equipos y otros concesionadas
51130403	Infraestructura pública concesionada
51130404	Recursos naturales no renovables concesionados
511305	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
51130501	Activos biológicos en desarrollo
51130502	Activos biológicos de permanencia
5114	DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS NO CORRIENTES
511401	Depreciación de propiedades de inversión
51140101	Depreciación de propiedades de inversión en edificaciones e instalaciones
51140102	Depreciación de propiedades de inversión en maquinaria, equipos y otros
511402	Depreciación de propiedades, planta y equipo
51140201	Depreciación de edificaciones e instalaciones
51140202	Depreciación de maquinaria, equipos y otros
51140203	Depreciación de infraestructura pública no concesionada
511403	Amortización de activos intangibles
51140301	Amortización de estudios e investigaciones
51140302	Amortización de patentes y marcas
51140303	Amortización de derechos de autor
51140304	Amortización de costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
51140399	Amortización de otros activos intangibles

511404	Depreciación de activos concesionados
51140401	Depreciación de edificaciones e instalaciones concesionadas
51140402	Depreciación de maquinaria, equipos y otros concesionadas
51140403	Depreciación de infraestructura concesionada
511405	Amortización de recursos naturales y medioambientales
51140501	Amortización de inversiones en gestión medioambiental
51140502	Amortización de inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
5115	<b>AGOTAMIENTO DE ACTIVOS NO CORRIENTES</b>
511501	Agotamiento de activos concesionados
51150101	Agotamiento de recursos naturales no renovables concesionados
511502	Agotamiento de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
51150201	Agotamiento de activos biológicos de permanencia
511503	Agotamiento de recursos naturales y medioambientales
51150301	Agotamiento de recursos naturales no renovables comercializables
5116	<b>DETERIORO DE ACTIVOS CORRIENTES</b>
511601	Deterioro de cuentas por cobrar
51160101	Deterioro de impuestos
51160102	Deterioro de transferencias
51160103	Deterioro de contribuciones a la seguridad social
51160104	Deterioro de prestación de servicios
51160105	Deterioro de concesiones
51160106	Deterioro de contribuciones por mejoras
51160107	Deterioro de venta de bienes
51160108	Deterioro de anticipos concedidos
51160109	Deterioro de disposición de activos
51160110	Deterioro de participación en utilidades de empresas
51160111	Deterioro de ingresos financieros
51160112	Deterioro de regalías
51160113	Deterioro de recursos administrados por terceros
51160114	Deterioro de responsabilidades fiscales
51160115	Deterioro de deuda pública asumida
51160116	Deterioro de depósitos en garantía
511602	Deterioro de inversiones en préstamos a corto plazo
51160201	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Entidades del Gobierno Central
51160202	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Instituciones Independientes
51160203	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Instituciones Descentralizadas
51160204	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Empresas Públicas

51160205	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Intermediarios Financieros
51160206	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
51160207	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo en Gobiernos Locales
51160208	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo a Personas Naturales
51160209	Deterioro en inversiones de préstamos a corto plazo a Personas Jurídicas
5117	<b>DETERIORO DE ACTIVOS NO CORRIENTES</b>
511701	Deterioro de inversiones a largo plazo
51170101	Deterioro de inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
51170102	Deterioro de inversiones en préstamos a largo plazo
51170103	Deterioro de participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
51170104	Deterioro de participación patrimonial en empresas no controladas
51170105	Deterioro de participación en organismos internacionales
511702	Deterioro de cuentas por cobrar a largo plazo
51170201	Deterioro de prestación de servicios
51170202	Deterioro de concesiones
51170203	Deterioro de contribuciones por mejoras
51170204	Deterioro de venta de bienes
51170205	Deterioro de anticipos concedidos
51170206	Deterioro de disposición de activos
51170207	Deterioro de deuda pública asumida
51170208	Deterioro de depósitos en garantía
511703	Deterioro de propiedades de inversión
51170301	Deterioro de propiedades de inversión en terrenos
51170302	Deterioro de propiedades de inversión en edificaciones e instalaciones
51170303	Deterioro de propiedades de inversión en maquinaria, equipos y otros
511704	Deterioro de propiedades, planta y equipo
51170401	Deterioro de terrenos
51170402	Deterioro de edificaciones e instalaciones
51170403	Deterioro de maquinaria, equipos y otros
51170404	Deterioro de maquinaria, equipos y otros en almacén
51170405	Deterioro de infraestructura pública no concesionada
511705	Deterioro de bienes históricos y culturales
51170501	Deterioro de bienes del patrimonio histórico
51170502	Deterioro de bienes de arte y cultura
511706	Deterioro de activos intangibles
51170601	Deterioro de estudios e investigaciones
51170602	Deterioro de patentes y marcas
51170603	Deterioro de derechos de autor

51170604	Deterioro de costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
51170699	Deterioro de otros activos intangibles
511707	Deterioro de activos concesionados
51170701	Deterioro de terrenos concesionados
51170702	Deterioro de edificaciones e instalaciones concesionadas
51170703	Deterioro de maquinaria, equipos y otros concesionados
51170704	Deterioro de infraestructura pública concesionada
51170705	Deterioro de recursos naturales no renovables comercializados
511708	Deterioro de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
51170801	Deterioro de activos biológicos en desarrollo
51170802	Deterioro de activos biológicos de permanencia
511709	Deterioro de recursos naturales y medioambientales
51170901	Deterioro de inversiones en gestión medioambiental
51170902	Deterioro de recursos naturales no renovables comercializables
51170903	Deterioro de inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
52	<b>COSTOS</b>
5201	<b>COSTO DE VENTA</b>
520101	Productos agropecuarios
520102	Productos avícolas
520103	Productos apícolas
520104	Productos acuícolas
520105	Productos artesanales
520106	Impresos y publicaciones
520107	Muebles y enseres
520108	Productos químicos y conexos
520109	Textiles y vestuarios
520110	Materiales de construcción
520111	Alimentos y bebidas
520112	Placas vehiculares
520113	Productos de árboles y corteza
520199	Otras mercancías vendidas
9	<b>CUENTAS PRESUPUESTARIAS</b>
91	<b>EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA</b>
9101	<b>EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA DE INGRESOS</b>
910101	Ejecución presupuestaria de ingresos del Gobierno Central
910102	Ejecución presupuestaria de ingresos de Instituciones Independientes
910103	Ejecución presupuestaria de ingresos de Instituciones Descentralizadas
910104	Ejecución presupuestaria de ingresos de Gobiernos Locales
9102	<b>EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA DE GASTOS</b>
910201	Ejecución presupuestaria de gastos del Gobierno Central

910202	Ejecución presupuestaria de gastos de Instituciones Independientes
910203	Ejecución presupuestaria de gastos de Instituciones Descentralizadas
910204	Ejecución presupuestaria de gastos de Gobiernos Locales
92	<b>APLICACIONES Y COMPROMISOS PRESUPUESTARIOS</b>
9201	<b>APLICACIONES PRESUPUESTARIAS DE INGRESOS</b>
920101	Ingresos corrientes presupuestarios aplicados
920102	Ingresos de capital presupuestarios aplicados
9202	<b>APLICACIONES PRESUPUESTARIAS DE GASTOS</b>
920201	Gastos corrientes presupuestarios aplicados
920202	Gastos de capital presupuestarios aplicados
9203	<b>COMPROMISOS PRESUPUESTARIOS DE GASTOS</b>
920301	Órdenes de compra
920302	Contratos
93	<b>RESULTADO DE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA</b>
9301	Resultado del presupuesto
930101	Resultado del presupuesto del Gobierno Central
930102	Resultado del presupuesto de Instituciones Independientes
930103	Resultado del presupuesto de Instituciones Descentralizadas
930104	Resultado del presupuesto de Gobiernos Locales
9302	Liquidación de aplicaciones presupuestarias
930201	Liquidación de aplicaciones presupuestarias del Gobierno Central
930202	Liquidación de aplicaciones presupuestarias de Instituciones Independientes
930203	Liquidación de aplicaciones presupuestarias de Instituciones Descentralizadas
930204	Liquidación de aplicaciones presupuestarias de Gobiernos Locales

**6. DESCRIPCIONES Y DINÁMICAS DE CUENTAS.****CLASE 1 ACTIVOS**

<b>Clases</b>	<b>Grupos</b>	<b>Subgrupos</b>
<b>1 Activos</b>		

**DESCRIPCIÓN**

Esta clase incluye los grupos de activos en que han sido asociados los valores de los bienes y derechos actualmente controlados por la EI; es decir, por entidad económica pública, como consecuencia de sucesos pasados, y de los que se espera obtener un beneficio económico o un potencial de servicio.

**CONTENIDO**

En esta clase se incluyen los grupos tales como:

- 11 Activos corrientes
- 12 Activos no corrientes

Los grupos que integran esta clase tienen saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	<b>11 Activos corrientes</b>	

### **DESCRIPCIÓN**

Este grupo incluye los subgrupos que contienen los valores de bienes y derechos calificados como activos corrientes. Entendiéndose por estos, aquellos bienes y derechos controlados por la EI, entidad económica pública, que se esperan realizar, vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de operación de la misma.

También se incluyen en este grupo, los activos que se mantienen fundamentalmente para negociación; así como, el efectivo u otro medio equivalente 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 de presentación de los estados financieros.

### **CONTENIDO**

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 1101 Efectivo y equivalentes de efectivo
- 1102 Cuentas por cobrar
- 1103 Inversiones en préstamos a corto plazo
- 1104 Inventarios

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	11 Activos corrientes	<b>1101 Efectivo y equivalentes de efectivo</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que se utilizarán para registrar el valor del efectivo y equivalentes de efectivo, entendiéndose por ello a las existencias del efectivo en caja, los depósitos bancarios a la vista, los recursos administrados por la Cuenta Única del Tesoro (CUT) y las inversiones a corto plazo de gran liquidez que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 110101 Cajas
- 110102 Cajas menudas
- 110103 Fondos en instituciones financieras
- 110104 Remesas en tránsito
- 110105 Inversiones financieras en títulos valores
- 110106 Fondos en la cuenta Única del Tesoro (CUT)

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El efectivo, cheques y otros medios de cobros recibidos.</li> <li>- El valor de las aperturas, incrementos y reembolsos de las cajas y cajas menudas.</li> <li>- Los sobrantes en arqueos de cajas y cajas menudas.</li> <li>- El valor de los depósitos y las transferencias bancarias recibidas.</li> <li>- El valor de las notas de crédito expedidas por las entidades financieras.</li> <li>- El valor de los cheques anulados.</li> <li>- El valor de las remesas pendientes de confirmación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los depósitos efectuados.</li> <li>- Los faltantes en arqueos de cajas y cajas menudas.</li> <li>- El valor de la disminución o cierre de las cajas y cajas menudas.</li> <li>- El valor de los cheques girados y las transferencias bancarias autorizadas.</li> <li>- El valor de las notas de débito expedidas por las entidades financieras.</li> <li>- El valor de las remesas confirmadas.</li> <li>- El valor de las inversiones financieras en títulos valores vendidas, redimidas o cedidas.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- El valor de las inversiones financieras en títulos valores, con vencimientos a corto plazo.</li><li>- El mayor valor de la revaluación de las inversiones financieras en títulos valores.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- El menor valor de la revaluación de las inversiones financieras en títulos valores.</li></ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	11 Activos corrientes	<b>1102 Cuentas por cobrar</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo está integrado por las cuentas que serán utilizadas para registrar los importes de los impuestos, transferencias y contribuciones a la seguridad social por cobrar, representados por derechos exigidos sin contraprestación directa. Los registros en este subgrupo incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la regulación tributaria.

Igualmente, incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el valor de los derechos devengados por la prestación de servicios y venta de bienes; los anticipos entregados a proveedores; así como, los derechos de la entidad económica pública por concepto de operaciones distintas a sus actividades habituales.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los activos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

110201	Impuestos
110202	Transferencias
110203	Contribuciones a la seguridad social
110204	Prestación de servicios
110205	Concesiones
110206	Contribuciones por mejoras
110207	Venta de bienes
110208	Anticipos concedidos
110209	Disposición de activos
110210	Participación en utilidades de empresas
110211	Ingresos financieros
110212	Regalías
110213	Recursos administrados por terceros
110214	Responsabilidades fiscales
110215	Deuda pública asumida
110216	Depósitos en garantía
110298	Otras cuentas por cobrar
110299	Deterioro acumulado de cuentas por cobrar

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto la cuenta 110299 Deterioro acumulado de cuentas por cobrar, cuyo saldo es de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las liquidaciones de ingresos por impuestos y contribuciones a la seguridad social.</li> <li>- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el ingreso por impuestos y las contribuciones a la seguridad social.</li> <li>- El monto de las transferencias devengadas.</li> <li>- El valor de las anulaciones por cobros de impuestos y contribuciones originadas por las devoluciones de cheques.</li> <li>- El valor facturado por la prestación de servicios y venta de bienes al crédito, utilidades de las empresas públicas y contribuciones por mejoras devengadas.</li> <li>- El importe del reconocimiento de ingresos de períodos anteriores.</li> <li>- El valor de los importes cedidos en calidad de anticipos y recursos administrados por terceros.</li> <li>- Las responsabilidades fiscales por los faltantes de efectivo y/o de bienes.</li> <li>- Los importes pagados por el servicio de deuda pública de las entidades que no forman parte del Gobierno Central.</li> <li>- El valor de los derechos relacionados con intereses, comisiones, multas, disposición de activos y otros.</li> <li>- Los depósitos en garantía entregados.</li> <li>- Los importes de las cuentas por cobrar a largo plazo reclasificadas como corrientes.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los recaudos totales o parciales de ingresos por impuestos y contribuciones a la seguridad social.</li> <li>- El valor de las liquidaciones de correcciones que disminuyan los ingresos por impuestos y contribuciones a la seguridad social.</li> <li>- El valor de las transferencias recibidas.</li> <li>- El valor de las devoluciones o descuentos originados en las normas que así lo determinen.</li> <li>- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación.</li> <li>- El valor de los cobros totales o parciales, de los ingresos derivados de la prestación de servicios y venta de bienes, utilidades de empresas y contribuciones por mejoras.</li> <li>- El importe de las correcciones de los ingresos, que hayan afectado el resultado del ejercicio contable anterior.</li> <li>- El valor de los bienes y servicios recibidos imputados a los anticipos concedidos.</li> <li>- El precio de los bienes y servicios adquiridos a través de los recursos administrados por terceros.</li> <li>- El valor incobrable de la prestación de servicios, ventas de bienes y contribuciones por mejoras, una vez agotadas las acciones de cobros y cumplidos los requisitos legales.</li> <li>- El valor de las devoluciones de los anticipos y recursos administrados por terceros.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>- El valor de los cobros realizados en concepto de deuda pública asumida.</li><li>- La recuperación parcial o total de los faltantes de efectivo y/o bienes.</li><li>- La recuperación de los importes pagados por el servicio de deuda pública de las entidades que no forman parte del Gobierno Central.</li><li>- La recuperación de los depósitos en garantías.</li><li>- El valor de los cobros por intereses, comisiones, multas, disposición de activos y otros.</li><li>- El valor del deterioro de las cuentas incluidas en el subgrupo de Cuentas por Cobrar.</li></ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	11 Activos corrientes	<b>1103 Inversiones en préstamos a corto plazo</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo está conformado por las cuentas que serán utilizadas para registrar los importes de los préstamos a corto plazo y la porción corriente de los préstamos a largo plazo, otorgados por las entidades económicas públicas no financieras.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los activos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

110301	A Entidades del Gobierno Central
110302	A Instituciones Independientes
110303	A Instituciones Descentralizadas
110304	A Empresas Públicas
110305	A Intermediarios Financieros
110306	A Corporaciones y Proyectos de Desarrollo
110307	A Gobiernos Locales
110308	A Personas Naturales
110309	A Personas Jurídicas
110399	Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto la cuenta 110399 Deterioro acumulado de inversiones en préstamos a corto plazo, cuyo saldo es de naturaleza crédito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los préstamos otorgados con vencimiento dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los últimos estados financieros.</li> <li>- El valor de la porción de los préstamos de largo plazo reclasificados como corrientes.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los cobros efectuados, en concepto de amortización de principal del préstamo.</li> <li>- El valor incobrable, una vez agotadas las acciones de cobros y cumplidos los requisitos legales.</li> <li>- El valor del deterioro de las inversiones en préstamos.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	11 Activos corrientes	<b>1104 Inventarios</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de los materiales, suministros y bienes muebles cuyo costo sea menor de B/.500.00, adquiridos para ser utilizados en la prestación de servicios, distribución o aplicación en el proceso de conversión, o conservarlos para su venta.

El método de valoración de inventarios, será el costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 110401 Inventario de bienes para consumo
- 110402 Inventario de materias primas
- 110403 Inventario de productos en proceso
- 110404 Inventario de productos terminados
- 110405 Inventario de mercancías
- 110406 Inventario de propiedades disponibles para la venta

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición de los insumos adquiridos para, la prestación de servicios, distribución o aplicación en el proceso de conversión.</li> <li>- El valor razonable de las propiedades conservadas para la venta.</li> <li>- El costo de materias primas, costo de mano de obra y los costos indirectos que son aplicados en el proceso de conversión.</li> <li>- El valor de los productos que han terminado su proceso de conversión.</li> <li>- El valor de los productos terminados.</li> <li>- El valor razonable de los bienes recibidos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de los insumos utilizados en la prestación de servicios, de acuerdo con el método de medición de inventario aplicado.</li> <li>- El costo de los insumos utilizados en el proceso de conversión.</li> <li>- El costo de materias primas, costo de mano de obra y los costos indirectos que fueron aplicados a los productos que han terminado su proceso de conversión.</li> <li>- El costo de conversión de los productos terminados y transferidos al inventario para consumo o inventario de productos terminados.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<p>a través de donaciones, traspasos o remesas internas.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- El valor de los ajustes por sobrantes en los Inventarios.</li><li>- El valor de los bienes devueltos al almacén.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- El costo de mercancías y propiedades vendidas.</li><li>- El costo de inventario de productos terminados vendidos.</li><li>- El costo de los bienes entregados en calidad de donaciones, traspasos o remesas internas.</li><li>- El valor de los ajustes por faltantes y mermas en los Inventarios.</li><li>- El valor de los bienes devueltos a los proveedores.</li></ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	<b>12 Activos no corrientes</b>	

### DESCRIPCIÓN

Este grupo incluye los subgrupos que contienen los valores de los bienes y derechos considerados como activos no corrientes. Entendiéndose por éstos, los bienes controlados por la entidad económica pública que son utilizados continuamente de forma duradera en las actividades que desarrolla la misma; así como, los derechos cuya realización o vencimiento se espera producir en un plazo superior a los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa.

### CONTENIDO

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 1201 Inversiones a largo plazo
- 1202 Cuentas por cobrar a largo plazo
- 1203 Propiedades de inversión
- 1204 Propiedades, planta y equipo
- 1205 Bienes históricos y culturales
- 1206 Activos intangibles
- 1207 Activos concesionados
- 1208 Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
- 1209 Recursos naturales y medioambientales

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza débito.

Los importes de los activos no corrientes se presentan netos de agotamiento, amortización, depreciación y deterioro acumulados, según corresponda, en el Estado de Situación Financiera.

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1201 Inversiones a largo plazo</b>

## DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de las inversiones financieras y patrimoniales realizadas en títulos valores adquiridos con el propósito de obtener beneficios manteniéndolos hasta su vencimiento, los valores derivados de los préstamos con vencimiento a largo plazo, las participaciones patrimoniales referidas a las aportaciones de capital realizadas en empresas públicas, empresas de economía mixta, organismos internacionales y el deterioro acumulado.

## CONTENIDO

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120101 Inversiones financieras en títulos valores a largo plazo
- 120102 Inversiones en préstamos a largo plazo
- 120103 Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas
- 120104 Participación patrimonial en empresas no controladas
- 120105 Participación patrimonial en organismos internacionales
- 120199 Deterioro acumulado de inversiones a largo plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto la cuenta 120199 Deterioro acumulado de inversiones a largo plazo, cuyo saldo es de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Costo de adquisición de bonos y otros títulos valores.</li> <li>- El costo de adquisición de la participación de capital en las empresas públicas controladas y asociadas o no controladas y en organismos internacionales.</li> <li>- El monto de los préstamos concedidos, con vencimiento después de los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los últimos estados financieros.</li> <li>- El valor de la porción que corresponda del</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La venta de bonos y otros títulos valores a su costo de adquisición.</li> <li>- El valor de las inversiones vendidas, redimidas o cedidas.</li> <li>- El menor valor obtenido como consecuencia de la revaluación.</li> <li>- El valor de los saldos que vencen dentro de los doce meses siguientes a la fecha de emisión de los últimos estados financieros.</li> <li>- El valor de la porción que corresponda del resultado (desahorro) obtenido por la</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
resultado (ahorro) obtenido por la entidad participada. - El mayor valor generado como consecuencia de la revaluación de las inversiones. - El valor de los deterioros aplicados en exceso. - El valor del deterioro, en caso de traslado o baja en cuenta del bien.	entidad participada. - El efectivo recibido por la distribución de dividendos de la empresa participada. - El valor del deterioro.

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1202 Cuentas por cobrar a largo plazo</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo está integrado por las cuentas que serán utilizadas para registrar los derechos de la entidad, con vencimiento después de los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los últimos estados financieros.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

120201	Prestación de servicio
120202	Concesiones
120203	Contribuciones por mejoras
120204	Venta de bienes
120205	Anticipos concedidos
120206	Disposición de activos
120207	Deuda pública asumida
120208	Depósitos en garantía
120299	Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a largo plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto la cuenta 120299 Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a largo plazo, cuyo saldo es de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los derechos, con vencimiento después de los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los últimos estados financieros.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El importe de los derechos reclasificados como corrientes.</li> <li>- El valor del deterioro de las cuentas incluidas en el subgrupo de cuentas por cobrar a largo plazo.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1203 Propiedades de inversión</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de los terrenos, edificaciones, maquinaria, equipos y otros que se tienen para obtener rentas o plusvalía. Las propiedades de inversión generan flujos de efectivo en forma independiente de otros activos poseídos por la entidad económica pública.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120301 Terrenos
- 120302 Edificaciones e instalaciones
- 120303 Maquinaria, equipos y otros
- 120398 Depreciación acumulada de propiedades de inversión
- 120399 Deterioro acumulado de propiedades de inversión

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto las cuentas 120398 Depreciación acumulada de propiedades de inversión y 120399 Deterioro acumulado de propiedades de inversión, cuyos saldos son de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición o construcción.</li> <li>- El valor razonable de los bienes recibidos por medio de donaciones.</li> <li>- El costo de adquisición y el valor de las revaluaciones de los bienes recibidos en calidad de traslados.</li> <li>- El costo de adquisición y el valor de las revaluaciones de los bienes reclasificados como propiedades de inversión.</li> <li>- El valor de las mejoras.</li> <li>- El valor de las revaluaciones.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición o construcción y el valor de las revaluaciones de los bienes vendidos, donados, transferidos, reclasificados o dados de baja en cuenta.</li> <li>- El costo de adquisición o construcción y el valor de las revaluaciones de los bienes otorgados en concesión.</li> <li>- El valor de la depreciación acumulada de los bienes recibidos en calidad de donaciones o traslados.</li> <li>- El valor de la depreciación acumulada de los bienes reclasificados como propiedades de inversión.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado de los</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- El valor de la depreciación acumulada de los bienes vendidos, donados, transferidos, reclasificados o dados de baja en cuenta.</li><li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes vendidos, donados, transferidos, reclasificados o dados de baja en cuenta.</li><li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>bienes recibidos en calidad de donaciones o traslados.</li><li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes reclasificados como propiedades de inversión.</li><li>- El valor que corresponde a la depreciación mensual.</li><li>- El valor del deterioro.</li></ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1204 Propiedades, planta y equipo</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de las propiedades, planta y equipo. Estas comprenden los bienes tangibles muebles e inmuebles de propiedad o bajo el control de la entidad económica pública, que tengan una vida útil que exceda un año y un costo de adquisición igual o mayor a B/.500.00, y que no están destinados a la venta. Dichos bienes son utilizados en la producción y comercialización de bienes y la prestación de los servicios públicos. También se incluye en este subgrupo, las cuentas para acumular el costo de los proyectos de inversión en ejecución.

Los bienes tangibles cuyos costos de adquisición sean menores a B/.500.00, serán registrados inicialmente en el inventario de bienes para consumo y su uso al gasto correspondiente, manteniendo el control administrativo de los mismos.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120401 Terrenos
- 120402 Edificaciones e instalaciones
- 120403 Maquinaria, equipos y otros
- 120404 Maquinaria, equipos y otros en almacén
- 120405 Infraestructura pública no concesionada
- 120406 Proyectos en ejecución
- 120407 Activos biológicos
- 120497 Agotamiento acumulado de propiedades, planta y equipo
- 120498 Depreciación acumulada de propiedades, planta y equipo
- 120499 Deterioro acumulado de propiedades, planta y equipo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto las cuentas 120497 Agotamiento acumulado de propiedades, planta y equipo, 120498 Depreciación acumulada de propiedades, planta y equipo y 120499 Deterioro acumulado de propiedades, planta y equipo, cuyos saldos son de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición o construcción.</li> <li>- El valor razonable (valor de mercado) de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición o construcción y el valor de las revaluaciones de los bienes vendidos, donados, transferidos,</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<p>los bienes recibidos por medio de donaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición y el valor de las revaluaciones de los bienes recibidos en calidad de traslados.</li> <li>- El costo de adquisición y el valor de las revaluaciones de los bienes reclasificados como propiedades, planta y equipo.</li> <li>- El costo de adquisición o construcción de los bienes y servicios aplicados en la ejecución de los proyectos de inversión.</li> <li>- El costo de las mejoras.</li> <li>- El valor de las revaluaciones.</li> <li>- El costo de los elementos de maquinaria, equipos y otros devueltos al almacén.</li> <li>- El valor del agotamiento acumulado de los bienes donados, transferidos o dados de baja en cuenta.</li> <li>- El valor de la depreciación acumulada de los bienes vendidos, donados, transferidos, reclasificados o dados de baja en cuenta.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes vendidos, donados, transferidos, reclasificados o dados baja en cuenta.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> </ul>	<p>reclasificados o dados de baja en cuenta.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición o construcción y el valor de las revaluaciones de los bienes otorgados en concesión.</li> <li>- El valor de los elementos de maquinaria, equipos y otros despachados por el Almacén.</li> <li>- El costo de adquisición o construcción de los bienes y servicios aplicados a los proyectos de inversión terminados.</li> <li>- El valor del agotamiento acumulado de los bienes recibidos por medio de donaciones o traslados.</li> <li>- El valor de la depreciación acumulada de los bienes, recibidos en calidad de donaciones o traslados.</li> <li>- El valor de la depreciación acumulada de los bienes reclasificados como propiedades, planta y equipo.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes recibidos en calidad de donaciones o traslados.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes reclasificados como propiedades, planta y equipo.</li> <li>- El valor que corresponde al agotamiento mensual.</li> <li>- El valor que corresponde a la depreciación mensual.</li> <li>- El valor del deterioro.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1205 Bienes históricos y culturales</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de los bienes públicos muebles e inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, etnográfico o científico; así como, el patrimonio documental y bibliográfico que mediante actos jurídicos han sido considerados como tales, para enaltecer los valores culturales de los pueblos, cuyo dominio pertenece a la entidad económica pública.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120501 Bienes del patrimonio histórico
- 120502 Bienes de arte y cultura
- 120599 Deterioro acumulado de bienes históricos y culturales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto la cuenta 120599 Deterioro acumulado de bienes históricos y culturales, cuyo saldo es de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las edificaciones, parques nacionales y lugares arqueológicos declarados patrimonio histórico.</li> <li>- El valor de las reevaluaciones.</li> <li>- El costo de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.</li> <li>- El costo o valor razonable de las obras artísticas, culturales e intelectuales adquiridas, recibidas en donaciones o traspasos.</li> <li>- El valor de elementos culturales constitutivos de biblioteca.</li> <li>- El costo de los instrumentos musicales, indumentarias e implementos típicos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los bienes históricos y culturales dados de baja en cuenta.</li> <li>- El valor de los bienes de arte y cultura cedidos en donaciones y traspasos.</li> <li>- El exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición.</li> <li>- El valor del deterioro.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li><li>- El valor del deterioro acumulado, en caso de traslado o baja en cuenta del bien.</li></ul>	

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1206 Activos intangibles</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas para registrar los valores de los estudios e investigaciones, patentes y marcas, derechos de autor, costos de desarrollo de proyectos de inversión terminados y otros activos intangibles.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

120601	Estudios e investigaciones
120602	Patentes y marcas
120603	Derechos de autor
120604	Costo de desarrollo de proyectos de inversión terminados
120697	Otros activos intangibles
120698	Amortización acumulada de activos intangibles
120699	Deterioro acumulado de activos intangibles

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto la cuenta 120698 Amortización acumulada de activos intangibles y 120699 Deterioro acumulado de activos intangibles, cuyos saldos son de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de los activos intangibles.</li> <li>- El mayor valor generado como consecuencia de revaluaciones.</li> <li>- El valor de la amortización acumulada, en caso de venta, donación, traslado o dado de baja en cuenta.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado, en caso de venta, donación, traslado o dado de baja en cuenta.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los activos intangibles vendidos, donados, transferidos, o dados de baja en cuenta.</li> <li>- El menor valor obtenido como consecuencia de la revaluación.</li> <li>- El valor de la amortización acumulada de los bienes, recibidos en calidad de donaciones o traslados.</li> <li>- El valor de la amortización acumulada de los bienes reclasificados como activos intangibles.</li> <li>- El valor que corresponde a la amortización mensual.</li> <li>- El valor del deterioro.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1207 Activos concesionados</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de los bienes cedidos por la entidad económica pública (concedente) a un operador o concesionario para que proporcione servicios públicos durante un período determinado.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120701 Terrenos concesionados
- 120702 Edificaciones e instalaciones concesionadas
- 120703 Maquinaria, equipos y otros, concesionadas
- 120704 Infraestructura pública concesionada
- 120705 Recursos naturales no renovables concesionados
- 120706 Derechos de navegación y transmisión concesionados
- 120797 Depreciación acumulada de activos concesionados
- 120798 Agotamiento acumulado de activos concesionados
- 120799 Deterioro acumulado de activos concesionados

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto las cuentas 120797 Depreciación acumulada de activos concesionados, 120798 Agotamiento acumulado de activos concesionados y 120799 Deterioro acumulado de activos concesionados, cuyos saldos son de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los bienes otorgados en concesión.</li> <li>- El valor de la depreciación acumulada, en caso de venta, donación, traslado, reclasificación o dado de baja en cuenta.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado, en caso de venta, donación, traslado reclasificación o dado de baja en cuenta.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los bienes concesionados recibidos, una vez se haya vencido el período concedido al operador.</li> <li>- El valor de los bienes concesionados vendidos, donados, transferidos, o dados de baja en cuenta.</li> <li>- El valor que corresponde a la depreciación mensual.</li> <li>- El valor que corresponde al agotamiento mensual.</li> <li>- El valor del deterioro.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1208 Activos biológicos en desarrollo y de permanencia</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los costos incurridos, en el proceso de producción de bienes agrícolas. Las actividades propias de ese proceso, están relacionadas con la preparación de terrenos, siembra, desarrollo y cosecha de los bienes agrícolas.

También contempla las cuentas para registrar los costos incurridos en las etapas de crecimiento y desarrollo de los activos biológicos, destinados a la producción y reproducción.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120801 Activos biológicos en desarrollo
- 120802 Activos biológicos de permanencia
- 120898 Agotamiento acumulado de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
- 120899 Deterioro acumulado de activos biológicos en desarrollo y de permanencia

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto las cuentas 120898 Agotamiento acumulado de activos biológicos en desarrollo y de permanencia y 120899 Deterioro acumulado de activos biológicos en desarrollo y de permanencia, cuyos saldos son de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de los insumos utilizados en la preparación de terrenos, siembra, desarrollo y cosecha de los bienes agrícolas.</li> <li>- Los costos de los insumos utilizados en las etapas de crecimiento y desarrollo de los semovientes.</li> <li>- El costo de adquisición de los bienes.</li> <li>- El valor razonable de los bienes recibidos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El costo de adquisición o producción y el valor de las revaluaciones de los bienes vendidos, donados, transferidos o dados de baja en cuenta.</li> <li>- El valor del agotamiento acumulado de los bienes, recibidos en calidad de donaciones o traslados.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes, recibidos en calidad de</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<p>por medio de donaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- El costo de producción o adquisición y el valor de los bienes recibidos en calidad de traslados.</li><li>- El valor de las revaluaciones.</li><li>- El valor del agotamiento acumulado de los bienes vendidos, donados, transferidos o dados de baja en cuenta.</li><li>- El valor del deterioro acumulado de los bienes vendidos, donados, transferidos o dados de baja en cuenta.</li><li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li></ul>	<p>donaciones o traslados.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- El valor que corresponde al agotamiento mensual.</li><li>- El valor del deterioro.</li></ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
1 Activos	12 Activos no corrientes	<b>1209 Recursos naturales y medioambientales</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los valores de las inversiones realizadas con el propósito de explotar, mitigar los riesgos de deterioro, mejorar o recuperar la calidad del medioambiente.

Los recursos naturales renovables son aquellos que existen en el entorno y que con los cuidados adecuados pueden mantenerse e incluso aumentar; mientras que los recursos naturales no renovables, son aquellos que existen en cantidades determinadas y al ser explotados se pueden acabar.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los activos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 120901 Inversiones en gestión medioambiental
- 120902 Recursos naturales no renovables comercializables
- 120903 Inversiones en la explotación de recursos naturales no renovables comercializables
- 120997 Amortización acumulada de recursos naturales y medioambientales
- 120998 Agotamiento acumulado de recursos naturales y medioambientales
- 120999 Deterioro acumulado de recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito, excepto las cuentas 120997 Amortización acumulada de recursos naturales y medioambientales, 120998 Agotamiento acumulado de recursos naturales y medioambientales y 120999 Deterioro acumulado de recursos naturales y medioambientales, cuyos saldos son de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los proyectos de inversión terminados, que mejoren la calidad del medioambiente.</li> <li>- El valor de las reservas de los yacimientos de hidrocarburos, minerales y otros.</li> <li>- El valor de las inversiones realizadas antes de la explotación de los yacimientos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las inversiones en gestión medioambiental en caso de traslado o dadas de baja en cuenta.</li> <li>- El valor de las reservas de los yacimientos de hidrocarburos, minerales y otros en caso de venta, donación, traslado, reclasificación o dados de baja en cuenta.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las revaluaciones.</li> <li>- El valor de la amortización acumulada, en caso de traslado o dadas de baja en cuenta de las inversiones en gestión medioambiental.</li> <li>- El valor de la amortización acumulada, en caso de venta, donación, traslado, reclasificación o dado de baja en cuenta de la inversión realizada para la explotación de recursos naturales no renovables comercializables.</li> <li>- El valor del agotamiento acumulado, en caso de venta, donación, traslado, reclasificación o dado de baja en cuenta de los recursos naturales no renovables.</li> <li>- El valor del deterioro acumulado, en caso de venta, donación, traslado, reclasificación o dado de baja en cuenta de la inversión realizada para la explotación de los recursos naturales no renovables comercializables.</li> <li>- El valor de los deterioros aplicados en exceso.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de la inversión realizada para la explotación de recursos naturales no renovables comercializables, en caso de venta, donación, traslado, reclasificación o dado de baja en cuenta.</li> <li>- El valor de las revaluaciones.</li> <li>- El valor de los bienes otorgados en concesión.</li> <li>- El valor que corresponde a la amortización mensual.</li> <li>- El valor que corresponde al agotamiento mensual.</li> <li>- El valor del deterioro.</li> </ul>

**CLASE 2 PASIVOS**

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
<b>2 Pasivos</b>		

**DESCRIPCIÓN**

Esta clase incluye los grupos de pasivos en que han sido ordenadas las obligaciones presentes de la entidad económica pública, que dan lugar a una salida de recursos, que surgen de sucesos pasados.

**CONTENIDO**

En esta clase se incluyen los grupos tales como:

- 21 Pasivos corrientes
- 22 Pasivos no corrientes

Los grupos que integran esta clase tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
2 Pasivos	<b>21 Pasivos corrientes</b>	

### **DESCRIPCIÓN**

Este grupo incluye los subgrupos que contienen los valores de las obligaciones presentes de la entidad económica pública calificadas como pasivos 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 del ente contable público.
- b) Se mantiene fundamentalmente para negociación.
- c) Debe liquidarse dentro del período de los doce meses desde la fecha de presentación de los estados financieros; 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.

### **CONTENIDO**

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 2101 Cuentas por pagar
- 2102 Deuda pública a corto plazo
- 2103 Fondos de terceros
- 2104 Provisiones

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	21 Pasivos corrientes	<b>2101 Cuentas por pagar</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las obligaciones presentes; cuyas liquidaciones representan una salida de recursos o un aumento de otro pasivo.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los pasivos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 210101 Gastos de personal y retenciones tributarias
- 210102 Retenciones no tributarias
- 210103 Adquisiciones de bienes y servicios
- 210104 Impuestos
- 210105 Transferencias
- 210106 Prestaciones de la seguridad social
- 210107 Gastos financieros
- 210108 Devolución de impuestos de períodos anteriores
- 210109 Recaudos a favor de terceros
- 210110 Anticipos recibidos
- 210111 Documentos tributarios emitidos
- 210112 Provisiones
- 210199 Otras cuentas por pagar

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El pago de los gastos de personal.</li> <li>- El pago de las contribuciones a la seguridad social, retenidas al personal.</li> <li>- El pago de las contribuciones a la seguridad social y riesgos profesionales de los empleadores.</li> <li>- El pago de las aportaciones retenidas al personal por leyes especiales.</li> <li>- El pago de las aportaciones de empleadores por leyes especiales.</li> <li>- El pago de los impuestos retenidos al personal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El importe de los gastos de personal devengados.</li> <li>- El importe de las contribuciones a la seguridad social, retenidas al personal.</li> <li>- El valor de las contribuciones a la seguridad social y riesgos profesionales de los empleadores, devengadas.</li> <li>- Los aportes retenidos al personal por leyes especiales.</li> <li>- Los aportes de empleadores por leyes especiales.</li> <li>- El importe de los impuestos retenidos al</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El pago de las retenciones no tributarias.</li> <li>- El pago parcial o total efectuado por las adquisiciones de los bienes y servicios.</li> <li>- Los ajustes por devoluciones de bienes.</li> <li>- El pago de los impuestos.</li> <li>- El pago de las transferencias.</li> <li>- El pago realizado por concepto de prestaciones por pensiones y jubilaciones y otras prestaciones económicas.</li> <li>- El pago de los intereses y comisiones.</li> <li>- Las devoluciones de los ingresos sin contraprestaciones y con contraprestación recaudados en períodos anteriores.</li> <li>- El pago de los recursos recaudados a cuenta de terceros.</li> <li>- El reconocimiento de los ingresos devengados, cuyos cobros fueron realizados anticipadamente.</li> <li>- Las devoluciones de los anticipos recibidos.</li> <li>- El cobro de impuestos a través de documentos tributarios.</li> <li>- El pago de las provisiones correspondientes.</li> <li>- El pago de los importes de otras cuentas por pagar.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>personal.</li> <li>- El importe de las retenciones no tributarias efectuadas al personal.</li> <li>- El precio de los bienes y servicios adquiridos.</li> <li>- El precio de los bienes y servicios adquiridos, a liquidar en el largo plazo, reclasificado.</li> <li>- El valor de los impuestos devengados.</li> <li>- El importe de las transferencias devengadas.</li> <li>- El importe de las prestaciones por pensiones y jubilaciones, y otras prestaciones económicas devengadas.</li> <li>- El valor de los intereses y comisiones devengados.</li> <li>- El valor del reconocimiento de las devoluciones de los ingresos, sin contraprestaciones y con contraprestación recaudados en períodos anteriores.</li> <li>- El valor de los recursos recaudados a cuenta de terceros.</li> <li>- El importe de los ingresos sin contraprestación y con contraprestación devengados, recibidos anticipadamente con cargo a su liquidación en el largo plazo, reclasificados.</li> <li>- El valor de los anticipos recibidos.</li> <li>- El valor nominal de los documentos tributarios puestos en circulación con vencimientos a largo plazo, reclasificado.</li> <li>- El valor del traslado de las provisiones correspondientes.</li> <li>- El importe de otras cuentas por pagar.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	21 Pasivos corrientes	<b>2102 Deuda Pública a Corto Plazo</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las obligaciones que adquiere el Estado para cubrir los desfases temporales en la recaudación de los ingresos del período contable; así como, los compromisos adquiridos con acreedores internos y externos, que deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros, de acuerdo a las normas legales y disposiciones administrativas que regulan esta materia.

La liquidación de estas obligaciones, representa generalmente para la entidad económica pública, una disminución de los beneficios económicos.

Las operaciones de financiamiento que hayan sido pactadas en monedas extranjeras, deben reconocerse aplicando la tasa de cambio a la fecha de la transacción, valor que debe reexpresarse periódicamente, de acuerdo a la tasa de cambio vigente en la fecha de la actualización.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los pasivos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 210201 Financiamiento de Tesorería a corto plazo
- 210202 Deuda pública interna a corto plazo
- 210203 Deuda pública externa a corto plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor del pago parcial o total del financiamiento temporal recibido.</li> <li>- El valor de los pagos parciales o totales de la porción corriente de la deuda pública interna y externa.</li> <li>- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, pactadas en monedas extranjeras.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los recursos recibidos para financiar los desfases temporales en la recaudación de los ingresos.</li> <li>- El valor de la deuda pública interna y externa, cuyos vencimientos deben liquidarse dentro del período de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.</li> <li>- El valor de la porción corriente de las</li> </ul>

- El valor de las condonaciones recibidas.	obligaciones adquiridas por el incumplimiento del deudor original. - El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, pactadas en monedas extranjeras.
--	---

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	21 Pasivos corrientes	<b>2103 Fondos de terceros</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las obligaciones que adquiere la entidad económica pública, al recibir recursos para administrarlo a cuenta de terceros, o recursos recibidos a favor de otras personas o en calidad de garantías. Los últimos pueden, a futuro, convertirse en ingresos para la entidad, en caso de que quienes los hayan consignados incumplan las disposiciones pactadas.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los pasivos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 210301 Administración de fondos de terceros
- 210302 Depósitos en garantías
- 210303 Depósitos a favor de terceros

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los bienes, servicios y obras entregados a las entidades cedentes de los fondos administrados.</li> <li>- El valor total o parcial de los recursos devueltos a los entes contables públicos cedentes de los fondos.</li> <li>- El valor total o parcial de las devoluciones de los depósitos en garantías.</li> <li>- El valor total o parcial de los retiros aplicados a los depósitos recibidos a favor de terceros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los recursos recibidos para administrarlos a cuenta de terceros.</li> <li>- El valor de los depósitos recibidos, para garantizar el cumplimiento de contratos.</li> <li>- El valor de los depósitos efectuados a favor de terceros.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	21 Pasivos corrientes	<b>2104 Provisiones</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las obligaciones a cargo de la entidad económica pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los pasivos corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 210401 Provisiones para prestaciones sociales
- 210499 Provisiones diversas

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor del traslado de las provisiones a las cuentas por pagar correspondiente.</li> <li>- El valor superior a la provisión constituida.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las provisiones calculadas técnicamente o de conformidad con la norma que la establece y que se esperan liquidar dentro de los doce meses desde la fecha en que se informa.</li> <li>- El valor inferior a la provisión constituida.</li> </ul>

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
2 Pasivos	<b>22 Pasivos no corrientes</b>	

### **DESCRIPCIÓN**

Este grupo incluye los subgrupos que contienen los valores de las obligaciones calificadas como pasivos no corrientes. Un pasivo se clasificará como no corriente cuando tenga un vencimiento posterior a los doce meses de la fecha de presentación de los últimos estados financieros.

### **CONTENIDO**

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 2201 Cuentas por pagar a largo plazo
- 2202 Deuda pública a largo plazo
- 2203 Provisiones a largo plazo

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	22 Pasivos no corrientes	<b>2201 Cuentas por pagar a largo plazo</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las obligaciones por los bienes y servicios recibidos, anticipos recibidos y documentos tributarios emitidos, con vencimientos posteriores a los doce meses desde la fecha en la que se informa.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los pasivos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 220101 Adquisiciones de bienes y servicios
- 220102 Anticipos recibidos
- 220103 Documentos tributarios emitidos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El precio de los bienes y servicios adquiridos, a liquidar en el largo plazo, reclasificado.</li> <li>- El importe de los ingresos sin contraprestación y con contraprestación devengados, recibidos anticipadamente con cargo a su liquidación en el largo plazo, reclasificados.</li> <li>- El valor nominal de los documentos tributarios puestos en circulación con vencimientos a largo plazo, reclasificado.</li> <li>- El valor de los pagos efectuados antes del vencimiento de las cuentas por pagar a largo plazo.</li> <li>- El valor de las devoluciones de bienes y ajustes por las adquisiciones de servicios.</li> <li>- El importe de las obligaciones a largo plazo documentadas como deuda pública.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El precio de los bienes y servicios adquiridos, a liquidar en el largo plazo.</li> <li>- Los importes recibidos anticipadamente, en concepto de ingresos sin contraprestación y con contraprestación, que se esperan devengar después de los doce meses de la fecha sobre la que se informa.</li> <li>- El valor nominal de los documentos tributarios puestos en circulación, con vencimientos que superan los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	22 Pasivos no corrientes	<b>2202 Deuda pública a largo plazo</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el valor de las obligaciones internas y externas, adquiridas por el Estado como consecuencia de un contrato de préstamo u otro tipo de instrumento de crédito, en cumplimiento a las normas legales y disposiciones administrativas que regulan esta materia; cuyos vencimientos son superiores al período de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.

**CONTENIDO**

Este subgrupo de los pasivos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 220201 Deuda pública interna
- 220202 Deuda pública externa

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de la deuda pública interna y externa, cuyos vencimientos deben liquidarse dentro del período de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.</li> <li>- El valor de los pagos efectuados antes del vencimiento de la deuda pública a largo plazo.</li> <li>- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, pactadas en monedas extranjeras.</li> <li>- El valor de las condonaciones recibidas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los desembolsos recibidos por la celebración de contratos de crédito.</li> <li>- El valor nominal de los títulos de deuda colocados.</li> <li>- El valor de las obligaciones a largo plazo, adquiridas por el incumplimiento del deudor original.</li> <li>- El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, pactadas en monedas extranjeras.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
2 Pasivos	22 Pasivos no corrientes	<b>2203 Provisiones a largo plazo</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las obligaciones a largo plazo a cargo de la entidad económica pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro y sus vencimientos deben liquidarse después del período de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los pasivos no corrientes incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 220301 Provisiones para prestaciones sociales a largo plazo
- 220399 Provisiones diversas a largo plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las provisiones calculadas técnicamente o de conformidad con la norma que la establece y que se esperan liquidar dentro de los doce meses desde la fecha en que se informa.</li> <li>- El valor superior a la provisión constituida.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las provisiones calculadas técnicamente o de conformidad con la norma que la establece y que se esperan liquidar después de los doce meses desde la fecha en que se informa.</li> <li>- El valor inferior a la provisión constituida.</li> </ul>

**CLASE 3 ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO**

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
<b>3 Patrimonio</b>		

**DESCRIPCIÓN**

Esta clase incluye el grupo en que han sido ordenados los valores que representan la situación financiera neta de la entidad económica pública; es decir, la diferencia entre los activos y pasivos después de añadir otros recursos y deducir otras obligaciones reconocidas en el estado de situación financiera.

**CONTENIDO**

En esta clase se incluye el grupo siguiente:

31           Activos netos/Patrimonio

El grupo que integra esta clase tiene saldo de naturaleza crédito.

Clase	Grupo	Subgrupo
3 Patrimonio	<b>31 Activos netos/patrimonio</b>	

### DESCRIPCIÓN

Este grupo incorpora los subgrupos que representan los recursos destinados a la creación y desarrollo de las entidades económicas públicas; así como, los valores de las variaciones patrimoniales derivadas del resultado (ahorro o desahorro) del periodo contable.

### CONTENIDO

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 3101 Hacienda pública
- 3102 Hacienda pública adicional
- 3103 Reservas
- 3104 Resultados

Los subgrupos que integra este grupo tiene generalmente saldo de naturaleza crédito; sin embargo, existe la posibilidad que las cuentas 3102 Hacienda pública adicional y 3104 Resultados puedan tener saldo débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
3 Patrimonio	31 Activos netos/patrimonio	<b>3101 Hacienda pública</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye la cuenta que será utilizada para registrar el valor de la situación financiera neta inicial de la entidad económica pública.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los activos netos/patrimonio incluye la siguiente cuenta de mayor general:

310101 Hacienda pública inicial

La cuenta que integra este subgrupo tiene saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de la Cuenta</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El traslado del saldo deudor de las cuentas que integran el subgrupo 3102 Hacienda pública adicional, a la cuenta del subgrupo 3101 Hacienda pública, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> <li>- El traslado del saldo deudor de la cuenta 3104 Resultados, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> <li>- El cierre definitivo del ente contable público.</li> <li>- El valor de los ajustes al asiento inicial.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor residual de los recursos asignados para la creación y desarrollo del ente contable público.</li> <li>- El traslado del saldo acreedor de las cuentas que integran el subgrupo 3102 Hacienda pública adicional, a la cuenta del subgrupo 3101 Hacienda pública, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> <li>- El traslado del saldo acreedor de la cuenta 3104 Resultados, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> <li>- El valor de los ajustes al asiento inicial.</li> <li>- El saldo de la reserva que provenga de resultados acumulados, previamente capitalizados.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
3 Patrimonio	31 Activos netos/patrimonio	<b>3102 Hacienda pública adicional</b>

## DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye la cuenta que será utilizada para registrar el valor de las operaciones, realizadas con agentes económicos internos o externos, que afectan directamente la situación financiera neta de la entidad económica pública.

## CONTENIDO

Este subgrupo de los activos netos/patrimonio incluye la siguiente cuenta de mayor general:

310201 Traspasos y remesas

La cuenta que integra este subgrupo tiene generalmente saldo de naturaleza crédito; no obstante, dependiendo de las operaciones, es posible que la misma presente saldo débito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
<p><b><u>En las entidades</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El traspaso de los fondos, bienes y derechos entregados.</li> <li>- El envío de fondos al Tesoro Nacional, por los entes recaudadores autorizados.</li> <li>- El traslado del saldo acreedor de las cuentas que integran el subgrupo 3102 Hacienda pública adicional, a la cuenta del subgrupo 3101 Hacienda pública, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> </ul> <p><b><u>En el Tesoro Nacional</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El traslado del saldo acreedor de las cuentas que integran el subgrupo 3102 Hacienda pública adicional, a la cuenta del subgrupo 3101 Hacienda pública, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> </ul>	<p><b><u>En las entidades</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El traspaso de los fondos, bienes y derechos recibidos.</li> <li>- El traspaso de las obligaciones enviadas a otros entes contables públicos.</li> <li>- El traslado del saldo deudor de las cuentas que integran el subgrupo 3102 Hacienda pública adicional, a la cuenta del subgrupo 3101 Hacienda pública, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> </ul> <p><b><u>En el Tesoro Nacional</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La recepción de fondos enviados por los entes recaudadores autorizados.</li> <li>- El traslado del saldo deudor de las cuentas que integran el subgrupo 3102 Hacienda pública adicional, a la cuenta del subgrupo 3101 Hacienda pública, de acuerdo al procedimiento técnico establecido.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
3 Patrimonio	31 Activos netos/patrimonio	<b>3103 Reservas</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el valor generado por apropiaciones al resultado del ejercicio, derivadas del cumplimiento de disposiciones legales o estatutarias; así como, el aumento neto del mayor valor atribuido a los derechos y bienes, determinado como resultado de la actualización de los valores razonables de los mismos.

### CONTENIDO

Este subgrupo de los activos netos/patrimonio incluye las siguientes cuentas de mayor general:

310301	Reserva legal
310302	Reserva estatutaria
310303	Superávit de revaluación
310399	Otras reservas

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor del superávit por revaluaciones del activo vendido, dado de baja, trasladado o retirado del servicio.</li> <li>- El valor de la reversión del superávit por revaluaciones de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas.</li> <li>- El valor de la reversión del superávit por revaluación de las inversiones patrimoniales en entidades que entran en proceso de liquidación.</li> <li>- El valor de la utilización de la reserva cuando así ocurra la situación que la originó, atendiendo razones de orden legal o estatutaria.</li> <li>- El valor de la distribución de la reserva, por mandato del máximo órgano social de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El exceso del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.</li> <li>- El valor correspondiente al excedente que proviene de las revaluaciones de los bienes que conforman las propiedades, planta y equipo.</li> <li>- El valor apropiado de los resultados, atendiendo razones de orden legal o estatutaria.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
acuerdo con las normas legales. <ul style="list-style-type: none"><li>- La transferencia de las sumas reservadas a resultados acumulados, de conformidad con el procedimiento técnico establecido.</li><li>- Por el saldo de la reserva que provenga de resultados acumulados, previamente capitalizados a la Hacienda Pública.</li></ul>	

Clase	Grupo	Subgrupo
3 Patrimonio	31 Activos netos/patrimonio	<b>3104 Resultados</b>

## DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar las variaciones en la situación financiera neta de la entidad económica pública, motivadas por el resultado (ahorro o desahorro) del periodo contable. Además, de los montos relacionados con transacciones financieras correspondientes a períodos liquidados contablemente y que por su monto o calidad de afectación pueden variar los resultados acumulados, obligando a la reestructuración de los resultados presentados.

## CONTENIDO

Este subgrupo de los activos netos/patrimonio incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 310401 Resultado del ejercicio
- 310402 Resultados acumulados
- 310403 Reconocimiento y correcciones de ingresos y gastos de períodos anteriores

Las cuentas que integran este subgrupo pueden tener saldos de naturaleza débito o crédito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
<p><b><u>310401 Resultado del ejercicio:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los saldos deudores de las subcuentas de la cuenta 410401 Incentivos y exoneraciones tributarias, al cierre del período contable.</li> <li>- Los saldos deudores de las cuentas 420501 Descuentos en prestación de servicios y 420502 Descuentos en venta de bienes, al cierre del período contable.</li> <li>- Los saldos deudores de las cuentas de la clase 5 Gastos y costos, al cierre del período contable.</li> <li>- El traslado del superávit (ahorro) del período, a la cuenta 31040201 Superávit (ahorro) acumulados, al cierre del período</li> </ul>	<p><b><u>310401 Resultado del ejercicio:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los saldos acreedores de las cuentas de la clase 4 Ingresos, al cierre del período contable.</li> <li>- El traslado del déficit (desahorro) del período, a la cuenta 31040202 Déficit (desahorro) acumulados, al cierre del período contable.</li> </ul> <p><b><u>31040201 Ahorro (superávit) acumulado:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El traslado del superávit (ahorro) del período, al cierre del período contable.</li> </ul> <p><b><u>31040202 Desahorro (déficit) acumulado:</u></b></p>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<p>contable.</p> <p><b><u>31040202 Desahorro (déficit) acumulado:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El traslado del déficit (desahorro) del período, al cierre del período contable.</li> </ul> <p><b><u>31040201 Ahorro (superávit) acumulado:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El traslado del saldo acreedor, a la cuenta 310101 Hacienda pública inicial, de acuerdo al procedimiento técnico.</li> </ul> <p><b><u>Reconocimientos y correcciones de periodos anteriores:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El importe de las correcciones de ingresos, que hayan afectado el resultado del ejercicio contable anterior.</li> <li>- El importe del reconocimiento de gastos y costos de ventas de períodos anteriores.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El traslado del saldo deudor, a la cuenta 310101 Hacienda pública inicial de acuerdo al procedimiento técnico.</li> </ul> <p><b><u>Reconocimientos y correcciones de periodos anteriores:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El importe del reconocimiento de ingresos de períodos anteriores.</li> <li>- El importe de las correcciones de gastos y costos de ventas, que hayan afectado el resultado del ejercicio contable anterior.</li> </ul>

**CLASE 4 INGRESOS**

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
<b>4 Ingresos</b>		

**DESCRIPCIÓN**

Esta clase incluye los grupos que indican los valores de los ingresos según su naturaleza, los mismos representan las entradas brutas de beneficios económicos o potenciales de servicios, habidos durante el período en el que se informa, siempre que estas entradas den lugar a un aumento en la situación financiera neta de la entidad económica pública, distinto a los incrementos relacionados con las aportaciones de los propietarios.

**CONTENIDO**

En esta clase se incluyen los grupos tales como:

- 41 Ingresos sin contraprestación
- 42 Ingresos con contraprestación

Los grupos que integran esta clase tienen saldo de naturaleza crédito.

Los importes de los ingresos, sin contraprestación y con contraprestación se presentan netos de incentivos, exoneraciones y descuentos, según correspondan, en el Estado de Rendimiento Financiero.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	<b>41 Ingresos sin contraprestación</b>	

### DESCRIPCIÓN

Este grupo incorpora los subgrupos que representan los ingresos que devenga la entidad económica pública, sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, tales como los gravámenes establecidos por las leyes y regulaciones fiscales. También se incluyen los ingresos devengados derivados de transacciones sin contraprestación, distintos a los impuestos, tales como las transferencias, contribuciones a la seguridad social, entre otros.

Este subgrupo, además contiene las cuentas que serán utilizadas para registrar los incentivos y exoneraciones tributarias de acuerdo a las normas y leyes que los prescriben.

### CONTENIDO

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 4101 Impuestos
- 4102 Transferencias
- 4103 Contribuciones a la seguridad social
- 4104 Incentivos y exoneraciones de ingresos sin contraprestación
- 4105 Excesos de provisiones y reversiones de deterioros de activos corrientes
- 4106 Excesos de provisiones a largo plazo y reversiones de deterioros de activos no corrientes
- 4199 Otros ingresos sin contraprestación

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza crédito, excepto el subgrupo 4104 Incentivos y exoneraciones de ingresos sin contraprestación, que tiene saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4101 Impuestos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

410101	Impuesto sobre la renta
410102	Impuesto sobre la propiedad y patrimonio
410103	Impuesto de seguro educativo
410104	Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y prestación de servicios
410105	Impuesto de importación
410106	Impuesto de exportación y reexportación
410107	Impuesto a la producción, venta y consumo selectivo
410108	Impuesto sobre actividades comerciales y de servicios
410109	Impuesto sobre actividades industriales
410110	Impuesto sobre actos jurídicos
410199	Otros impuestos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los impuestos.</li> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El importe de las liquidaciones de impuestos devengados.</li> <li>- El valor de las liquidaciones que aumentan los impuestos devengados.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4102 Transferencias</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos devengados, derivados de transacciones sin contraprestación, distintas a los impuestos.

**CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 410201 Transferencias corrientes
- 410202 Transferencias de capital
- 410203 Condonaciones de deudas
- 410204 Multas y recargos
- 410205 Legados
- 410206 Préstamos en condiciones favorables

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan las transferencias y otros ingresos diferentes a impuestos, derivados de operaciones sin contraprestación.</li> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las transferencias devengadas.</li> <li>- El valor de otros ingresos diferentes a impuestos, devengados en operaciones sin contraprestación.</li> <li>- El valor de las liquidaciones de correcciones que aumentan las transferencias y otros ingresos diferentes a impuestos derivados de operaciones sin contraprestación.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4103 Contribuciones a la seguridad social</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos del Sistema de Seguridad Social. Los mismos se clasifican de acuerdo a su fuente en contribuciones, de empleados, empleadores y trabajadores por cuenta propia, y la prima destinada a la cobertura de los riesgos por los accidentes y las enfermedades a que están expuestos los trabajadores a causa de las labores que ejecutan por cuenta de un empleador.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 410301 Contribuciones de los empleados
- 410302 Contribuciones de los empleadores
- 410303 Contribuciones de los trabajadores por cuenta propia
- 410304 Riesgos profesionales
- 410399 Otras contribuciones a la seguridad social

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Dinámica de la cuenta	
Se debita por:	Se acredita por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan las contribuciones a la seguridad social.</li> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las liquidaciones de las contribuciones a la seguridad social devengadas.</li> <li>- El valor de las liquidaciones de correcciones que aumentan las contribuciones a la seguridad social devengadas.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4104 Incentivos y exoneraciones de ingresos sin contraprestación</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye la cuenta que será utilizada para registrar el valor de los ingresos a los que ha renunciado la entidad económica pública, al conceder incentivos y exoneraciones a los contribuyentes, en cumplimiento de las disposiciones legales. Es importante señalar que la renuncia a estos ingresos, no son gastos.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye la siguiente cuenta de mayor general:

410401 Incentivos y exoneraciones tributarias

La cuenta que integra este subgrupo tiene saldo de naturaleza débito; ya que la misma constituye una disminución de los ingresos sin contraprestación.

Dinámica de la cuenta	
Se debita por:	Se acredita por:
- El importe de los incentivos y exoneraciones tributarias otorgadas.	- El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4105 Excesos de provisiones y reversiones de deterioros de activos corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos que se reconocen por las reversiones de los excesos de provisiones y deterioros de los activos corrientes.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 410501 Excesos de provisiones
- 410502 Reversión de deterioro de cuentas por cobrar
- 410503 Reversión de deterioro de inversiones en préstamos a corto plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de la cuenta</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El importe de los excesos de provisiones y deterioros aplicados a los activos corrientes, en periodos contables anteriores.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4106 Excesos de provisiones a largo plazo y reversiones de deterioros de activos no corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos que se reconocen por las reversiones de los excesos de provisiones a largo plazo y los deterioros de los activos no corrientes.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

410601	Excesos de provisiones a largo plazo
410602	Reversión de deterioro de inversiones a largo plazo
410603	Reversión de deterioro de cuentas por cobrar a largo plazo
410604	Reversión de deterioro de propiedades de inversión
410605	Reversión de deterioro de propiedades, planta y equipo
410606	Reversión de deterioro de bienes históricos y culturales
410607	Reversión de deterioro de activos intangibles
410608	Reversión de deterioro de activos concesionados
410609	Reversión de deterioro de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
410610	Reversión de deterioro de recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Dinámica de la cuenta	
Se debita por:	Se acredita por:
- El saldo al finalizar el período contable.	- El importe de los excesos de provisiones a largo plazo y deterioros aplicados a los activos no corrientes, en periodos contables anteriores.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	41 Ingresos sin contraprestación	<b>4199 Otros ingresos sin contraprestación</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar otros ingresos no recurrentes que devengue el entidad económica pública por transacciones sin contraprestación.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

419901	Acuñaación de monedas
419902	Depósitos caducos
419903	Dinero decomisado
419904	Sobrantes
419905	Reproducción de activos biológicos
419906	Productos decomisados
419999	Ingresos varios

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Dinámica de la cuenta	
Se debita por:	Se acredita por:
- El saldo al finalizar el período contable.	- El importe de ingresos no recurrentes devengados.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	<b>42 Ingresos con contraprestación</b>	

### DESCRIPCIÓN

Este grupo incorpora los subgrupos que representan los ingresos que devenga la entidad económica pública, al entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, mediante la prestación de servicios, concesiones, tasas, venta de bienes, participación en utilidades de empresas públicas o empresas de economía mixta y otros tipos de ingresos que provienen de transacciones con contraprestación.

En este subgrupo se incluyen las cuentas para registrar los descuentos concedidos por la entidad, relacionados con la prestación de servicios y venta de bienes.

### CONTENIDO

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 4201 Prestación de servicios
- 4202 Concesiones
- 4203 Tasa y contribuciones especiales
- 4204 Venta de bienes
- 4205 Descuentos en ingresos con contraprestación
- 4206 Ingresos por disposición de activos
- 4207 Participación en utilidades de empresas
- 4208 Ingresos financieros
- 4209 Regalías
- 4210 Ingresos por valoración de activos y pasivos financieros

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza crédito, excepto la cuenta 4205 Descuentos en ingresos con contraprestación.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4201 Prestación de servicios</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos devengados por la contraprestación de los servicios entregados.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

420101	Arrendamientos
420102	Servicios recreativos y deportivos
420103	Servicios de orden público y seguridad
420104	Servicios de agricultura, silvicultura, acuicultura, apicultura, pesca y caza
420105	Servicios de transporte
420106	Servicios de salud
420107	Servicios de comunicación
420108	Servicios administrativos
420109	Servicios de educación
420199	Otros servicios

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por la prestación de servicios.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4202 Concesiones</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos devengados por el otorgamiento de los derechos de explotación de los activos concesionados durante un período determinado.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

420201	Terrenos
420202	Edificaciones e instalaciones
420203	Maquinaria, equipos y otros
420204	Infraestructura pública
420205	Recursos naturales no renovables
420206	Derechos de explotación de juegos de suerte y azar
420207	Derechos de navegación y transmisión
420299	Otras concesiones

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por el otorgamiento de los derechos de explotación de los activos concesionados.

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4203 Tasas y contribuciones especiales</b>

### **DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el ingreso devengado por un hecho generador de beneficios directos a sus usuarios.

### **CONTENIDO**

Este subgrupo incluye la siguiente cuenta de mayor general:

420301 Tasas  
420302 Contribuciones especiales

La cuenta que integra este subgrupo tiene saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por tasas. - El valor de los ingresos devengados por las contribuciones especiales.

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4204 Venta de bienes</b>

### **DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el valor razonable de los bienes entregados en una transacción de intercambio con terceros.

### **CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 420401 Venta de bienes producidos
- 420402 Venta de bienes comercializados

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por venta de bienes.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4205 Descuentos en ingresos con contraprestación</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el valor de los descuentos concedidos en las transacciones con contraprestación relacionados con la prestación de servicios y venta de bienes.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 420501 Descuentos en prestación de servicios
- 420502 Descuentos en venta de bienes

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito; ya que las mismas constituyen una disminución de los ingresos con contraprestación.

Dinámica de la cuenta	
Se debita por:	Se acredita por:
- El importe de los descuentos concedidos.	- El saldo de la cuenta al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4206 Ingresos por disposición de activos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el valor razonable de la enajenación de los bienes incluidos en los activos corrientes y no corrientes de la entidad económica pública.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

420601	Efectivo y equivalentes de efectivo
420602	Inversiones en préstamos a corto plazo
420603	Inventarios
420604	Inversiones a largo plazo
420605	Propiedades, planta y equipo
420606	Activos intangibles
420607	Activos concesionados
420608	Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
420609	Recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de la enajenación de bienes incluidos en los activos corrientes y no corrientes.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4207 Participación en utilidades de empresas</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos devengados por la participación de la entidad, en las utilidades declaradas por las empresas públicas y de economía mixta.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 420701 En empresas controladas y asociadas
- 420702 En empresas no controladas

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por las utilidades de las empresas estatales. - El valor de los ingresos devengados por la participación en las utilidades de las empresas de economía mixta.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4208 Ingresos financieros</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los intereses por la colocación de recursos económicos mediante las concesiones de préstamos, depósitos, adquisiciones de títulos valores y el producto de las coberturas de seguros.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

420801	Intereses sobre préstamos
420802	Intereses sobre depósitos
420803	Intereses sobre títulos valores
420804	Cobertura de seguros
420805	Ingresos por diferencia de cambio
420806	Prima en venta de valores
420899	Otros ingresos financieros

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por la colocación de recursos económicos en préstamos, depósitos y adquisiciones de títulos valores. - El valor del producto de las coberturas de seguros devengadas. - El valor de otros ingresos devengados por operaciones de similar naturaleza. - El valor de la diferencia de cambio favorable.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4209 Regalías</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos devengados que se derivan del uso, por parte de terceros, de los activos intangibles de propiedad de la entidad económica pública, en cumplimiento a los acuerdos correspondientes.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 420901 Patentes y marcas
- 420902 Derechos de autor
- 420999 Otras regalías

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados por el uso de los derechos, por parte de terceros, según los acuerdos correspondientes.

Clase	Grupo	Subgrupo
4 Ingresos	42 Ingresos con contraprestación	<b>4210 Ingresos por valoración de activos y pasivos financieros</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los ingresos devengados por la participación proporcional en los resultados (ahorros) obtenidos por las empresas públicas o empresas de economía mixta, en las que la entidad económica pública tiene participación en sus capitales; así como, por el aumento del valor razonable de las inversiones e instrumentos financieros.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 421001 Ingresos por valoración de inversiones
- 421002 Ingresos por valoración de participación patrimonial
- 421099 Otros ingresos por valoración de activos y pasivos financieros

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo al finalizar el período contable.	- El valor de los ingresos devengados de acuerdo a la porción que corresponde a la entidad, en el resultado (ahorro) obtenido por la entidad participada. - El valor de los ingresos devengados por aumento del valor razonable de los activos financieros, medidos al valor razonable con cambios en el resultado.

**CLASE 5 GASTOS Y COSTO**

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
<b>5 Gastos y costos</b>		

**DESCRIPCIÓN**

Esta clase incorpora el grupo de gastos según su naturaleza, los mismos representan flujos de salida de beneficios económicos o potenciales de servicios, habidos durante el periodo sobre el que se informa, que causan disminuciones a la situación financiera neta de la entidad económica pública, distintas de las disminuciones relacionadas con distribuciones a los propietarios.

Igualmente, comprende el grupo de costo asociados a la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios durante el período contable.

**CONTENIDO**

En esta clase se incluyen los grupos tales como:

- 51 Gastos
- 52 Costos

Los grupos que integran esta clase tienen saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	<b>51 Gastos</b>	

## DESCRIPCIÓN

Este grupo incorpora los subgrupos que contemplan los gastos devengados por el consumo de bienes y servicios utilizados en el desarrollo de las operaciones de la entidad económica pública.

## CONTENIDO

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 5101 Gastos de personal
- 5102 Servicios prestados por terceros
- 5103 Consumo de bienes corrientes
- 5104 Transferencias
- 5105 Prestaciones de la seguridad social
- 5106 Gastos financieros
- 5107 Impuestos
- 5108 Devoluciones de impuestos de períodos anteriores
- 5109 Gastos por valoración de activos y pasivos financieros
- 5110 Gastos por disposición de activos
- 5111 Gastos de provisiones
- 5112 Gastos de provisiones no corrientes
- 5113 Baja de bienes
- 5114 Amortización de activos no corrientes
- 5115 Agotamiento de activos no corrientes
- 5116 Deterioro de activos corrientes
- 5117 Deterioro de activos no corrientes

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5101 Gastos de personal</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados por los servicios prestados por los servidores públicos, las contribuciones de los empleadores al sistema de seguridad social y los planes de retiros especiales.

**CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 510101 Sueldos
- 510102 Sobresueldos
- 510103 Dietas
- 510104 Gastos de representación
- 510105 Sobretiempo
- 510106 Décimo tercer mes
- 510107 Impuesto de seguro educativo de los empleadores
- 510108 Contribuciones de los empleadores a la seguridad social
- 510109 Riesgos profesionales
- 510110 Contribuciones de los empleadores al Sistema de Ahorro y Capitalización
- 510111 Contribuciones de los empleadores al Plan de Retiro Anticipado Autofinanciado
- 510112 Bonificaciones
- 510113 Pensiones de jubilaciones especiales
- 510199 Otros gastos de personal

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor bruto de los sueldos y otras remuneraciones devengadas por los servidores públicos.</li> <li>- El importe de las contribuciones a la seguridad social y riesgos profesionales devengados, a cargo de los empleadores.</li> <li>- El importe del seguro educativo a cargo de los empleadores.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- El importe de las cuotas de planes de retiros especiales devengadas, a cargo de los empleadores.</li><li>- El valor de las dietas y gastos de representación devengados.</li><li>- El valor de las bonificaciones devengadas.</li><li>- El importe de los otros gastos de personal devengados.</li></ul>	

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5102 Servicios prestados por terceros</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados por los servicios prestados por terceros para el normal funcionamiento de la entidad económica pública.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

510201	Alquileres
510202	Servicios básicos
510203	Impresión, encuadernación y otros
510204	Información y publicidad
510205	Viáticos
510206	Transporte
510207	Servicios comerciales y financieros
510208	Consultorías y servicios especiales
510209	Mantenimiento y reparación
510210	Primas de seguros
510211	Almacenaje
510299	Otros servicios recibidos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

Dinámica de las cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los gastos devengados por servicios prestados por terceros.</li> <li>- El valor de las disminuciones de los anticipos concedidos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5103 Consumo de bienes corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados por el consumo de los bienes requeridos para el desarrollo del ciclo normal de operaciones de la entidad económica pública.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

510301	Alimentos y bebidas
510302	Textiles y vestuarios
510303	Combustibles y lubricantes
510304	Productos de papel y cartón
510305	Productos químicos y conexos
510306	Materiales para construcción y mantenimiento
510307	Repuestos y accesorios
510308	Útiles y enseres de oficina
510309	Licencias informáticas
510310	Útiles y materiales médicos
510311	Útiles y materiales de aseo y limpieza
510312	Útiles y materiales agrícolas
510313	Mobiliario, equipo y otros no amortizables
510399	Útiles y materiales diversos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El costo de los insumos utilizados para la prestación de servicios, durante el desarrollo del ciclo normal de operaciones de la entidad.	- El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5104 Transferencias</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados, por los recursos que ha de entregar la entidad, sin contraprestación, a las entidades públicas para financiar el presupuesto de funcionamiento, programas y proyectos de inversión; a gobiernos extranjeros; organismos internacionales y otros agentes económicos en cumplimiento de las disposiciones correspondientes; así como, las penalizaciones que le hayan aplicado.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 510401 Transferencias corrientes
- 510402 Transferencias de capital
- 510403 Multas y recargos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las transferencias otorgadas.</li> <li>- El importe de las multas y recargos aplicados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5105 Prestaciones de la seguridad social</b>

### **DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados, por las retribuciones a los derechohabientes del sistema de seguridad social y de leyes especiales.

### **CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 510501 Prestaciones de la seguridad social en efectivo
- 510502 Prestaciones de la seguridad social en especies

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Por el importe de las pensiones y jubilaciones devengadas.</li> <li>- Por el valor de las prestaciones en especies.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5106 Gastos financieros</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados, por los intereses, comisiones y otros gastos relacionados con la deuda pública interna y externa, operaciones de Tesorería e Institucionales; al igual que la diferencia de cambio desfavorable que resulte de transacciones realizadas en monedas extranjeras.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 510601 Intereses y comisiones por operaciones de Tesorería
- 510602 Intereses y comisiones de la deuda pública interna
- 510603 Intereses y comisiones de la deuda pública externa
- 510604 Gastos por diferencia de cambio
- 510605 Intereses y comisiones por operaciones institucionales
- 510699 Otros gastos financieros

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los intereses, comisiones y otros gastos devengados en concepto de la deuda pública interna y externa.</li> <li>- El valor de la diferencia de cambio desfavorable.</li> <li>- El valor de los intereses y comisiones devengados por operaciones institucionales diferentes a los de la deuda pública.</li> <li>- El importe de otros gastos financieros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5107 Impuestos</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye la cuenta que será utilizada para registrar los gastos devengados, por los gravámenes a cargo de la entidad económica pública.

**CONTENIDO**

Este subgrupo incluye la siguiente cuenta de mayor general:

510701 Impuesto de circulación de vehículos  
510799 Otros

La cuenta que integra este subgrupo tiene saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El valor de los impuestos devengados.	- El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5108 Devoluciones de impuestos de períodos anteriores</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados, por el reconocimiento de las reclamaciones tributarias presentadas por los contribuyentes, en la medida en que las mismas correspondan a gravámenes pagados en exceso, en períodos fiscales anteriores a la vigencia actual.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

510801	Impuesto sobre la renta
510802	Impuesto sobre la propiedad y patrimonio
510803	Impuesto de seguro educativo
510804	Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y prestación de servicios
510805	Impuesto de importación
510806	Impuesto de exportación y reexportación
510807	Impuesto a la producción, venta y consumo selectivo
510808	Impuesto sobre actividades comerciales y de servicios
510809	Impuesto sobre actividades industriales
510810	Impuesto sobre actos jurídicos
510899	Otros impuestos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

Dinámica de las cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
- El valor del reconocimiento de los impuestos a devolver, según el procedimiento correspondiente.	- El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5109 Gastos por valoración de activos y pasivos financieros</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados por la participación proporcional en los resultados (desahorros) obtenidos por las empresas públicas o empresas de economía mixta, en las que la entidad económica pública tiene participación en sus capitales; así como, las disminuciones del valor razonable de las inversiones e instrumentos financieros.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 510901 Gastos por valoración de inversiones
- 510902 Gastos por valoración de participación patrimonial
- 510999 Otros gastos por valoración de activos y pasivos financieros

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los gastos devengados de acuerdo a la porción que corresponde a la entidad, en el resultado (desahorro) obtenido por la entidad participada.</li> <li>- El valor de las pérdidas por disminuciones del valor razonable de los activos financieros, medidos a valor razonable con cambios en el resultado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5110 Gastos por disposición de activos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados de acuerdo al valor según libros de los bienes, incluidos en los activos corrientes y no corrientes, vendidos o intercambiados por el ente contable público.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 511001 Efectivo y equivalente de efectivo
- 511002 Inversiones en préstamos a corto plazo
- 511003 Inventarios
- 511004 Inversiones a largo plazo
- 511005 Propiedades, planta y equipo
- 511006 Activos intangibles
- 511007 Activos concesionados
- 511008 Activos biológicos en desarrollo y de permanencia
- 511009 Recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las Cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El valor según libros de los bienes clasificados como activos corrientes y no corrientes vendidos e intercambiados.	- El saldo al finalizar el período contable.

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5111 Gastos de provisiones</b>

### **DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados, por las obligaciones derivadas de circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro y sus vencimientos deben liquidarse dentro del período de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.

### **CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 511101 Gastos de provisiones para prestaciones sociales
- 511199 Gastos de provisiones diversas

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las provisiones calculadas técnicamente o de conformidad con la norma que la establece y que se esperan liquidar dentro de los doce meses desde la fecha en que se informa.</li> <li>- El valor de la diferencia necesaria para constituir la provisión.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5112 Gastos de provisiones no corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos devengados, por el ente contable público originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro y su vencimiento debe liquidarse después del período de los doce meses desde la fecha sobre la que se informa.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 511201 Gastos de provisiones para prestaciones sociales a largo plazo
- 511299 Gastos de provisiones diversas a largo plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las provisiones calculadas técnicamente o de conformidad con la norma que la establece y que se esperan liquidar después de los doce meses desde la fecha en que se informa.</li> <li>- El valor de la diferencia necesaria para constituir la provisión.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5113 Baja de bienes</b>

### **DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos de acuerdo al valor según libros de aquellos activos, por los cuales no se espera obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso.

### **CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 511301 Inventarios
- 511302 Propiedades de inversión
- 511303 Propiedades, planta y equipo
- 511304 Activos concesionados
- 511305 Activos biológicos en desarrollo y de permanencia

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El valor según libros de los activos dados de baja.	- El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5114 Depreciación y amortización de activos no corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos, por la distribución sistemática del importe depreciable o amortizable de un activo no corriente a lo largo de su vida útil. El importe depreciable o amortizable se refiere al costo de un activo no corriente, una vez deducido el valor residual.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 511401 Depreciación de propiedades de inversión
- 511402 Depreciación de propiedades, planta y equipo
- 511403 Amortización de activos intangibles
- 511404 Depreciación de activos concesionados
- 511405 Amortización de recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de la depreciación mensual durante el período contable.</li> <li>- El valor de la amortización mensual durante el período contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo al finalizar el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5115 Agotamiento de activos no corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los gastos por agotamiento debido a la distribución sistemática del importe amortizable de un activo no corriente a lo largo de su vida útil. El importe amortizable se refiere al costo de un activo, una vez deducido el valor de rescate o residual.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 511501 Agotamiento de activos concesionados
- 511502 Agotamiento de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
- 511503 Agotamiento de recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

Dinámica de la cuenta	
Se debita por:	Se acredita por:
- El valor del agotamiento mensual durante el período contable.	- El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5116 Deterioro de activos corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar la disminución en los beneficios económicos o en el potencial de servicios futuros de los activos corrientes, adicional al reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la amortización (depreciación). El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

511601 Deterioro de cuentas por cobrar

511602 Deterioro de inversiones en préstamos a corto plazo

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
- El valor del deterioro, previo al cumplimiento de los requisitos establecidos.	- El valor de los deterioros aplicados en exceso dentro del período contable. - El saldo al finalizar el período contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	51 Gastos	<b>5117 Deterioro de activos no corrientes</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar la disminución en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de los activos no corrientes, adicional al reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la amortización (depreciación). El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

511701	Deterioro de inversiones a largo plazo
511702	Deterioro de cuentas por cobrar a largo plazo
511703	Deterioro de propiedades de inversión
511704	Deterioro de propiedades, planta y equipo
511705	Deterioro de bienes históricos y culturales
511706	Deterioro de activos intangibles
511707	Deterioro de activos concesionados
511708	Deterioro de activos biológicos en desarrollo y de permanencia
511709	Deterioro de recursos naturales y medioambientales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

Dinámica de las Cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
- Por el valor del deterioro, previo al cumplimiento de los requisitos establecidos.	- El valor de los deterioros aplicados en exceso, dentro del período contable. - El saldo al finalizar el período contable.

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
5 Gastos y costos	<b>52 Costos</b>	

**DESCRIPCIÓN**

Este grupo incorpora el subgrupo que representa el valor de adquisiciones de mercancía y los costos de venta de los productos terminados.

**CONTENIDO**

Este grupo incluye el siguiente subgrupo:

5201 Costo de venta

El subgrupo que integra este grupo tiene saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
5 Gastos y costos	52 Costos	<b>5201 Costo de venta</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los costos incurridos en la adquisición y manejo de la mercancía colocada en el mercado y los costos de los productos terminados.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

520101	Productos agropecuarios
520102	Productos avícolas
520103	Productos apícolas
520104	Productos acuícolas
520105	Productos artesanales
520106	Impresos y publicaciones
520107	Muebles y enseres
520108	Productos químicos y conexos
520109	Textiles y vestuarios
520110	Materiales de construcción
520111	Alimentos y bebidas
520112	Placas vehiculares
520113	Productos de árboles y corteza
520199	Otras mercancías vendidas

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

Dinámica de las cuentas	
Se debita por:	Se acredita por:
- El costo de la mercancías vendida.	- El valor de las devoluciones de bienes vendidos.
- El costo de los productos terminados vendidos.	- El saldo al finalizar el período contable.

**CLASE 9 CUENTAS PRESUPUESTARIAS**

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
<b>9 Cuentas presupuestarias</b>		

**DESCRIPCIÓN**

Esta clase incluye los grupos que revelan el comportamiento de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, las aplicaciones presupuestarias de las variables precitadas en la situación financiera de la entidad, los compromisos y el resultado del presupuesto anual.

**CONTENIDO**

En esta clase se incluyen los grupos tales como:

- 91 Ejecución presupuestaria
- 92 Aplicaciones y compromisos presupuestarios
- 93 Resultado de la ejecución presupuestaria

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
9 Cuentas presupuestarias	<b>91 Ejecución presupuestaria</b>	

### **DESCRIPCIÓN**

Este grupo incluye los subgrupos que representan los valores de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos.

### **CONTENIDO**

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 9101 Ejecución presupuestaria de ingresos
- 9102 Ejecución presupuestaria de gastos

El subgrupo que refleja la ejecución presupuestaria de ingresos tiene saldo de naturaleza crédito; mientras que el subgrupo que muestra la ejecución presupuestaria de gastos tiene saldo de naturaleza débito.

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	91 Ejecución presupuestaria	<b>9101 Ejecución presupuestaria de ingresos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar la ejecución presupuestaria de ingresos durante el periodo contable.

Las entidades económicas públicas, presentarán información complementaria de acuerdo a los códigos de las partidas presupuestarias de ingresos, contenidas en el presupuesto aprobado para cada vigencia fiscal.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 910101 Ejecución presupuestaria de ingresos del Gobierno Central
- 910102 Ejecución presupuestaria de ingresos de Instituciones Independientes
- 910103 Ejecución presupuestaria de ingresos de Instituciones Descentralizadas
- 910104 Ejecución presupuestaria de ingresos de Gobiernos Locales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los ajustes debidamente sustentados, durante el período contable.</li> <li>- Su saldo crédito, al cierre del ejercicio contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El importe de los ingresos presupuestarios recaudados durante el período contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	91 Ejecución presupuestaria	<b>9102 Ejecución presupuestaria de gastos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar la ejecución presupuestaria de gastos.

Las entidades económicas públicas, presentarán información complementaria de acuerdo a los códigos de las partidas presupuestarias de gastos, contenidas en el presupuesto aprobado para cada vigencia fiscal.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 910201 Ejecución presupuestaria de gastos del Gobierno Central
- 910202 Ejecución presupuestaria de gastos de Instituciones Independientes
- 910203 Ejecución presupuestaria de gastos de Instituciones Descentralizadas
- 910204 Ejecución presupuestaria de gastos de Gobiernos Locales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Por el importe de los gastos presupuestarios comprometidos a través de cuentas directas.</li> <li>- El valor de los compromisos presupuestarios de las órdenes de compra y contratos, según corresponda.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los ajustes por anulación de los documentos fuente, durante el período contable.</li> <li>- El valor de los compromisos no devengados al final del ejercicio contable.</li> <li>- Su saldo débito, al cierre del ejercicio contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	<b>92 Aplicaciones y compromisos presupuestarios</b>	

### **DESCRIPCIÓN**

Este grupo incluye los subgrupos que permitirán transferir el efecto de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, a la situación financiera de la entidad económica pública; así como, los compromisos presupuestarios.

### **CONTENIDO**

Este grupo incluye los siguientes subgrupos:

- 9201 Aplicaciones presupuestarias de ingresos
- 9202 Aplicaciones presupuestarias de gastos
- 9203 Compromisos presupuestarios de gastos

El subgrupo que refleja las aplicaciones presupuestarias de ingresos tiene saldo de naturaleza débito; mientras que el subgrupo de las aplicaciones presupuestarias de gastos y el subgrupo de compromisos presupuestario de gastos, ambos, tienen saldo de naturaleza crédito.

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	92 Aplicaciones y compromisos presupuestarios	<b>9201 Aplicaciones presupuestarias de ingresos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el efecto de las aplicaciones presupuestarias de ingresos en las cuentas financieras, a través del asiento contable simultáneo correspondiente.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 920101 Ingresos corrientes presupuestarios aplicados
- 920102 Ingresos de capital presupuestarios aplicados

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El monto de los ingresos presupuestarios recaudados, durante el período contable.	- El valor de los ajustes debidamente sustentados, durante el período contable. - El saldo al cierre del ejercicio contable.

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	92 Aplicaciones y compromisos presupuestarios	<b>9202 Aplicaciones presupuestarias de gastos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar el efecto de las aplicaciones presupuestarias de gastos en las cuentas financieras, a través del asiento contable simultáneo correspondiente.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 920201 Gastos corrientes presupuestarios aplicados
- 920202 Gastos de capital presupuestarios aplicados

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los ajustes por anulación de los documentos fuente relacionados con cuentas directas, durante el período contable.</li> <li>- El saldo al cierre del ejercicio contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las recepciones de bienes o servicios, según corresponda.</li> <li>- El valor de los bienes y servicios recibidos, a través de cuentas directas, según corresponda.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	92 Aplicaciones y compromisos presupuestarios	<b>9203 Compromisos presupuestarios de gastos</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para registrar los compromisos presupuestarios de gastos, de acuerdo al valor de los documentos fuente de afectación presupuestaria.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 920301 Ordenes de compra
- 920302 Contratos

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de las recepciones de bienes o servicios.</li> <li>- El valor de los ajustes por anulación de los documentos fuente, durante el período contable.</li> <li>- El saldo crédito, por los compromisos no devengados al final del ejercicio contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los compromisos presupuestarios de las órdenes de compra y contratos.</li> </ul>

<b>Clase</b>	<b>Grupo</b>	<b>Subgrupo</b>
9 Ejecución presupuestaria del Gobierno General	<b>93 Resultado de la ejecución presupuestaria</b>	

### **DESCRIPCIÓN**

Este grupo incluye los subgrupos que serán utilizados para registrar los cierres de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, al final de cada periodo contable.

### **CONTENIDO**

Este grupo incluye los subgrupos tales como:

- 9301 Resultado del presupuesto
- 9302 Liquidación de aplicaciones presupuestarias

Los subgrupos que integran este grupo tienen saldo de naturaleza débito o crédito.

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	93 Resultado de la ejecución presupuestaria	<b>9301 Resultado del presupuesto</b>

### DESCRIPCIÓN

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para obtener el resultado de la ejecución del presupuesto, al cierre del período contable.

### CONTENIDO

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 930101 Resultados del presupuesto de Gobierno Central
- 930102 Resultados del presupuesto de Instituciones Independientes
- 930103 Resultados del presupuesto de Instituciones Descentralizadas
- 930104 Resultados del presupuesto de Gobiernos Locales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito o crédito.

<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo de las cuentas del subgrupo 9102 Ejecución presupuestaria de gastos, al cierre del ejercicio contable.</li> </ul> <p><b><u>En caso de superávit presupuestario</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo crédito al cierre del ejercicio contable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo de las cuentas del subgrupo 9101 Ejecución presupuestaria de ingreso, al cierre del ejercicio contable.</li> </ul> <p><b><u>En caso de déficit presupuestario</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El saldo débito al cierre del ejercicio contable.</li> </ul>

Clase	Grupo	Subgrupo
9 Cuentas presupuestarias	93 Resultado de la ejecución presupuestaria	<b>9302 Liquidación de aplicaciones presupuestarias</b>

**DESCRIPCIÓN**

Este subgrupo incluye las cuentas que serán utilizadas para el cierre de las cuentas presupuestarias de ingresos y gastos aplicados, al cierre del período contable.

**CONTENIDO**

Este subgrupo incluye las siguientes cuentas de mayor general:

- 930201 Liquidación de aplicaciones presupuestarias del Gobierno Central
- 930202 Liquidación de aplicaciones presupuestarias de Instituciones Independientes
- 930203 Liquidación de aplicaciones presupuestarias de Instituciones Descentralizadas
- 930204 Liquidación de aplicaciones presupuestarias de Gobiernos Locales

Las cuentas que integran este subgrupo tienen saldo de naturaleza débito o crédito.

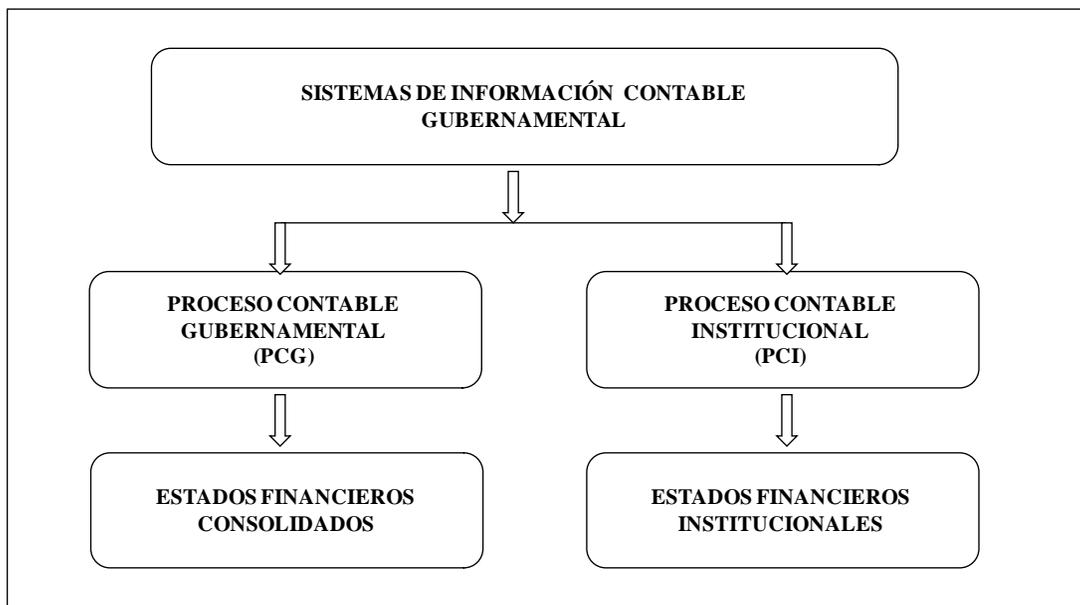
<b>Dinámica de las cuentas</b>	
<b>Se debita por:</b>	<b>Se acredita por:</b>
- El saldo de las cuentas del subgrupo 9201 Aplicaciones presupuestarias de ingresos. <b><u>En caso de déficit presupuestario</u></b> - El saldo crédito al cierre del ejercicio contable.	- El saldo de las cuentas del subgrupo 9202 Aplicaciones presupuestarias de gastos. <b><u>En caso de superávit presupuestario</u></b> - El saldo débito al cierre del ejercicio contable.

## CAPÍTULO V

### PROCESO CONTABLE

El control de las transacciones económicas y las operaciones que modifican el patrimonio de las entidades, es realizado mediante la implementación del sistema de contabilidad gubernamental, el cual implica el desarrollo de una secuencia lógica de pasos que están interrelacionados entre sí, que permiten recopilar, clasificar, analizar, registrar, procesar y producir información financiera; es decir, a través del proceso contable se acumula la información financiera generada desde el inicio de una transacción hasta la emisión y entrega de los estados financieros a sus usuarios.

En ese sentido, el sistema de Información Contable Gubernamental se estructura desde dos dimensiones del proceso contable, en procura de la generación de información útil para la definición de políticas económicas; así como, para la gestión, la toma de decisiones, el ejercicio del control y la rendición de cuentas.



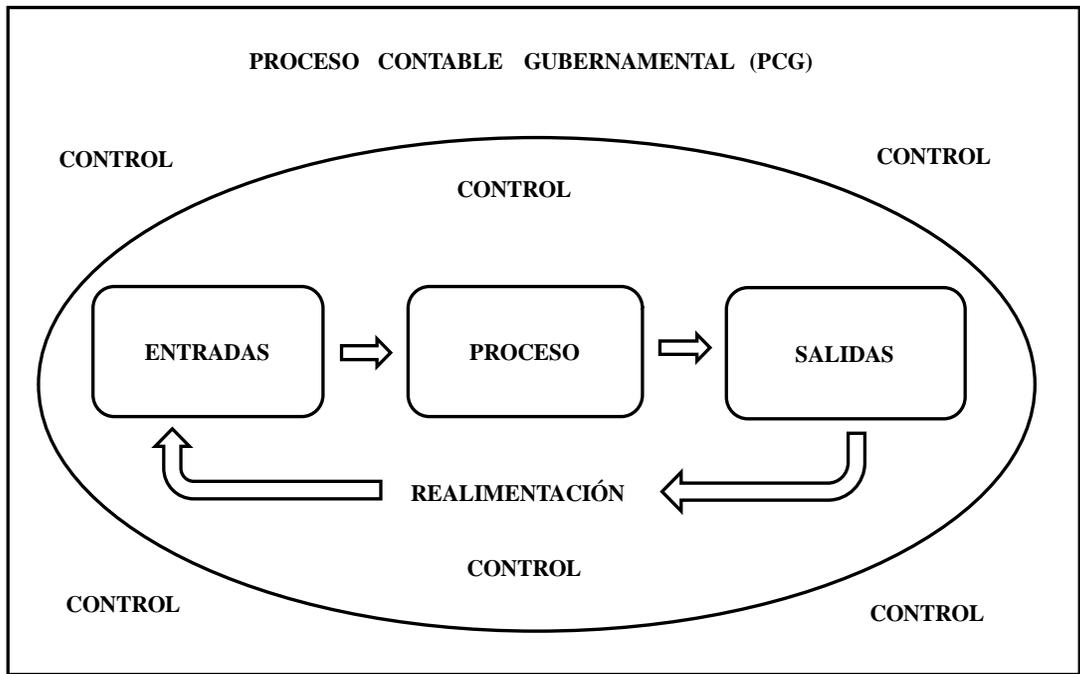
La primera dimensión, corresponde a la definición de un macro proceso referido al Proceso Contable Gubernamental (PCG), y la segunda, a un micro proceso de acuerdo a las actividades que realizan las entidades, que se define como el Proceso Contable Institucional (PCI).

**1. PROCESO CONTABLE GUBERNAMENTAL**

El proceso contable gubernamental (PCG) se define como el conjunto de elementos interrelacionados y organizados lógicamente que al integrarse sistemáticamente permiten recopilar, analizar, agregar y consolidar la información financiera proporcionada por las entidades, para la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados del sector público que contribuyan a tomar decisiones a nivel macroeconómico, rendir cuentas y evaluar la gestión de los administradores en su conjunto, facilitar el control y proporcionar información para las estadísticas de las finanzas públicas.

a) Esquema del PCG

El PCG se esquematiza de la forma siguiente:



De acuerdo con el esquema anterior, se observa que el PCG se estructura con un enfoque sistémico, el cual permite identificar los elementos de entradas, proceso, salidas, realimentación y control.

b) Elementos del PCG

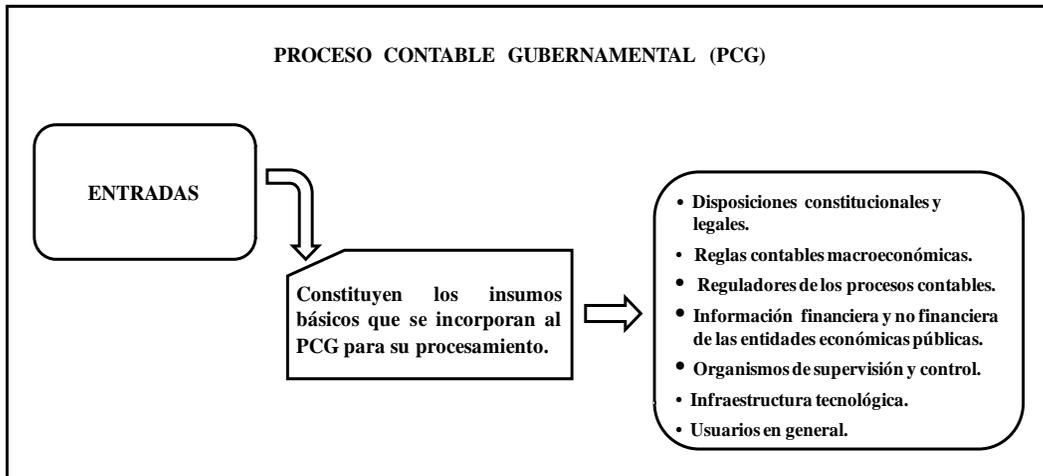
- Entradas

Constituyen los insumos básicos que se incorporan al PCG para su procesamiento.

Las entradas al PCG lo constituyen los elementos siguientes:

- Disposiciones constitucionales y legales. Constituyen el marco jurídico regulatorio del país en materia de organización y administración de las finanzas públicas; considerándose

entre éstas, la Constitución Política de la República de Panamá, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley de creación del Ministerio de Economía y Finanzas, Ley de Responsabilidad Social Fiscal, Ley de aprobación del Presupuesto General del Estado y otras disposiciones de igual naturaleza.



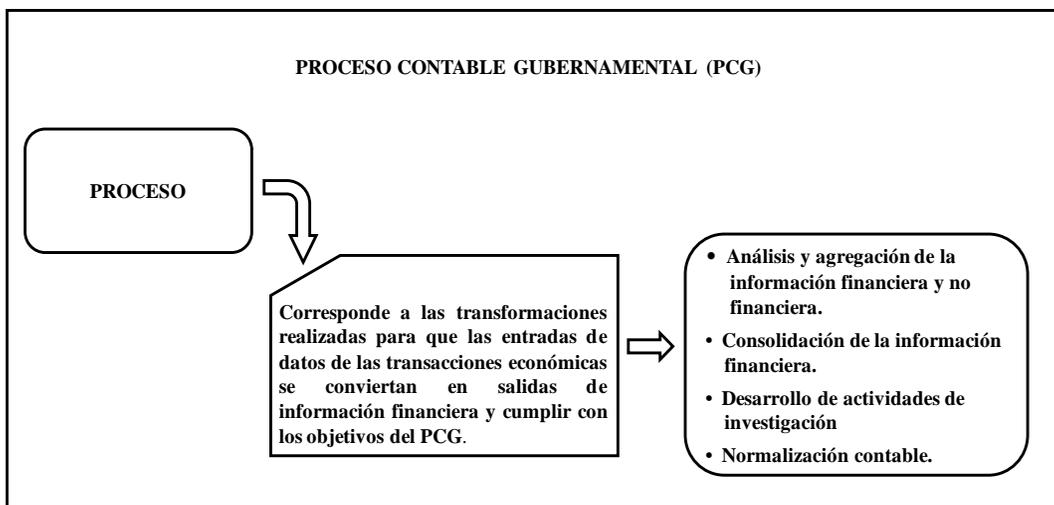
- Reglas contables macroeconómicas. Son los lineamientos generales y específicos establecidos por los organismos multilaterales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), para orientar la formulación de las estadísticas nacionales contentiva de indicadores macroeconómicos, tales como el producto interno bruto, ingresos nacionales, balanza de pagos, relación deuda pública - producto interno bruto, entre otros; a efecto de facilitar el análisis de la evolución económica y fiscal del país, y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) para la generación de información financiera consolidada.
- Reguladores de los procesos contables. Corresponde a la Contraloría General de la República por mandato constitucional y legal establecer los métodos y sistemas de contabilidad de las dependencias públicas nacionales, municipales, autónomas o semiautónomas, empresas públicas y juntas comunales. Por su parte, el Ministerio de Economía y Finanzas, es responsable de presentar los estados financieros consolidados del sector público y administrar la infraestructura tecnológica utilizada para automatizar el sistema de contabilidad gubernamental que establezca la Contraloría General de la República.
- Información financiera y no financiera de las entidades económicas públicas. Representa el insumo básico que aporta cada entidad para la producción de información financiera agregada y consolidada para los fines de gestión, control, toma de decisiones, rendición de cuentas y formulación de las estadísticas de las finanzas públicas.
- Organismos de supervisión y control. Son las entidades, que de acuerdo con la Constitución Política y las leyes, cumplen en el país las funciones de supervisión y control

de las actividades financieras y contables, en este caso, la Contraloría General de la República, el Ministerio de Economía y Finanzas y las Superintendencias.

- Infraestructura tecnológica. Es el soporte técnico utilizado para automatizar las actividades relativas al procesamiento y obtención de información financiera consolidada.
- Usuarios en general. Corresponden a los diferentes usuarios del sistema y de la información, de acuerdo con sus necesidades, incluyendo entre éstos al Órgano Legislativo, organismos de la administración central, la Contraloría General de la República, los ciudadanos, residentes que no califican como ciudadanos, organismos internacionales bilaterales y multilaterales, proveedores, prestamistas y corporaciones interesados en el comportamiento de las finanzas públicas.

- Proceso

Corresponde a las transformaciones realizadas para que las entradas de datos de las transacciones económicas se conviertan en salidas de información financiera y cumplir con los objetivos del PCG.

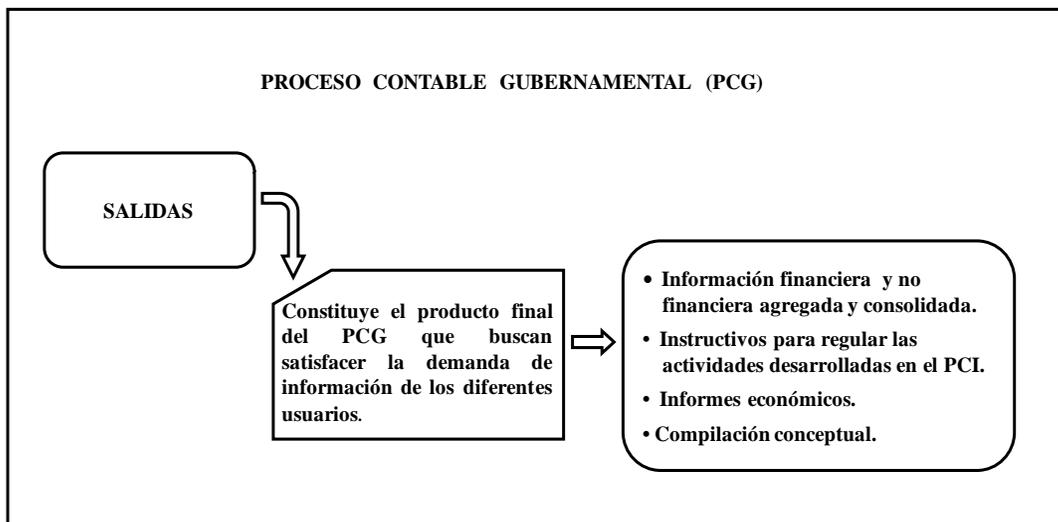


El proceso de datos incluye los elementos siguientes:

- Análisis, agregación y consolidación de la información financiera y no financiera para la gestión, el control, la toma de decisiones económicas y rendición de cuentas.
- Desarrollo de actividades de investigación y normalización contable que permitan la emisión de normas y guías de aplicación, en ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP), para regular el reconocimiento, medición y revelación del hecho económico.

- Salidas

Constituye el producto final del PCG que busca satisfacer la demanda de información de los diferentes usuarios.



Las salidas del PCG corresponden a:

- Información financiera y no financiera agregada y consolidada: Es la información que representa la situación de las finanzas del sector público para cada periodo contable, una vez analizadas y descontadas las transacciones realizadas entre entidades del sector.

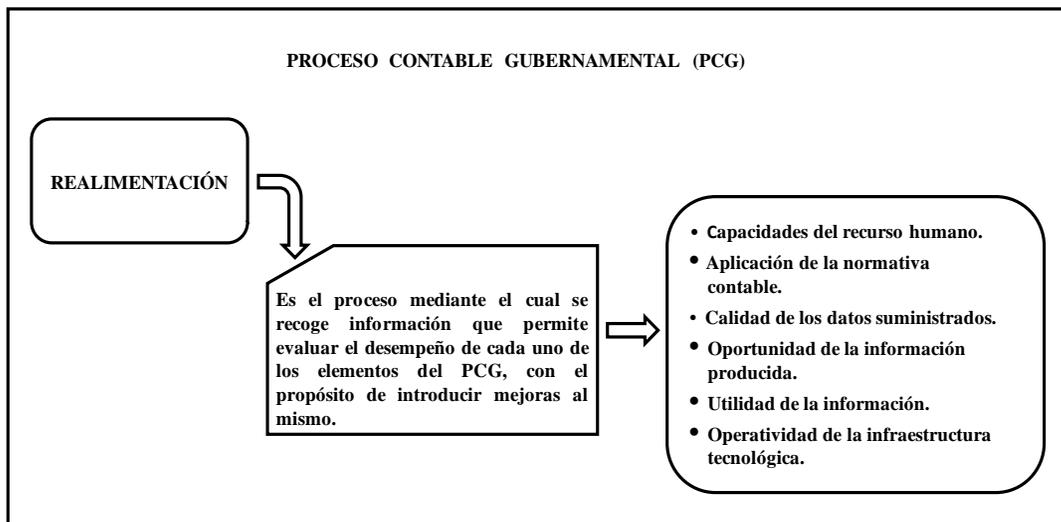
Esta información debe ser presentada por el Ministerio de Economía y Finanzas por medio de los estados financieros consolidados del sector público en cumplimiento a las disposiciones legales contenidas en la Ley 97 de 21 de diciembre de 1998. Para tales efectos, deberá utilizar los modelos de estados financieros contenidos en el Capítulo VI.

- Instructivos para regular las actividades desarrolladas en el proceso contable institucional: Constituyen las reglas contables adoptadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), que serán emitidas y divulgadas por la Contraloría General de la República, ente regulador del sistema de contabilidad gubernamental, para fortalecer las capacidades de los funcionarios de las entidades en la producción de información financiera y no financiera.
- Informes económicos. Constituyen los estudios y análisis realizados a la información financiera consolidada del sector público que permitirá conocer la situación económica general y sectorial del país, siguiendo los parámetros definidos en las disposiciones legales y directrices de los organismos multilaterales, tales como, el Fondo Monetario Internacional (FMI).
- Compilación conceptual. Corresponde a la agrupación de conceptos contables, emitida por el ente regulador del sistema de contabilidad gubernamental, para clasificar y resumir la

presentación de la información financiera. Dicha compilación debe ser comunicada a las entidades y al Ministerio de Economía y Finanzas, a efecto de que se hagan las adecuaciones que correspondan en los aplicativos informáticos que sean administrados por éstos.

- **Realimentación**

Es el proceso mediante el cual se recoge información que permite evaluar el desempeño de cada uno de los elementos del PCG, con el propósito de introducir mejoras al mismo.

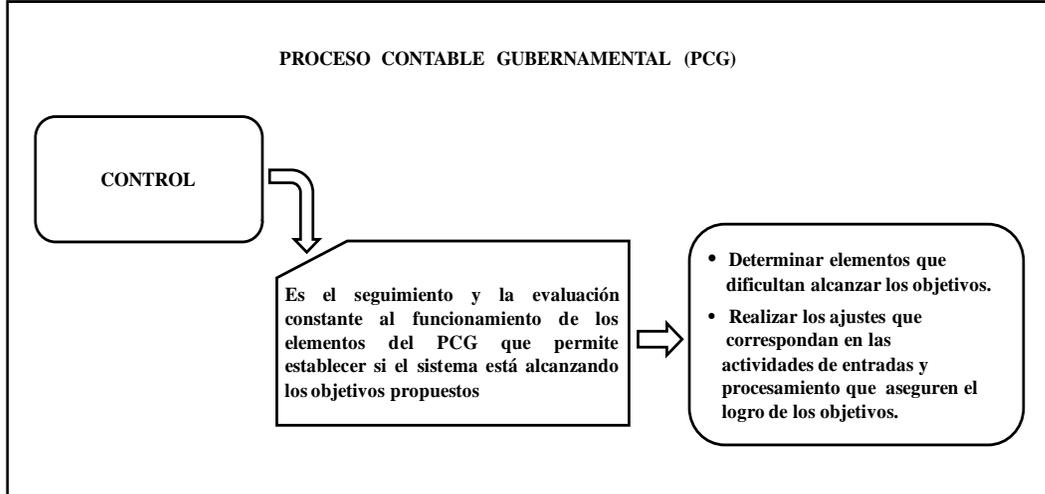


Para el PCG, el acopio de información está relacionado básicamente con los aspectos siguientes:

- Capacidades del recurso humano.
- Aplicación de la normatividad contable.
- Calidad de los datos suministrados.
- Oportunidad de la información producida.
- Utilidad de la información, y
- Operatividad de la infraestructura tecnológica.

- Control

Es el seguimiento y la evaluación constante al funcionamiento de los elementos del PCG que permite establecer si el sistema está alcanzando los objetivos propuestos; es decir, proporcionar información útil para la toma de decisiones, el ejercicio del control y la rendición de cuentas.



El control busca asegurar básicamente los aspectos siguientes:

- Determinar los elementos que dificultan alcanzar los objetivos.
- Realizar los ajustes que correspondan en las actividades de entradas y procesamiento, que aseguren el logro de los objetivos.

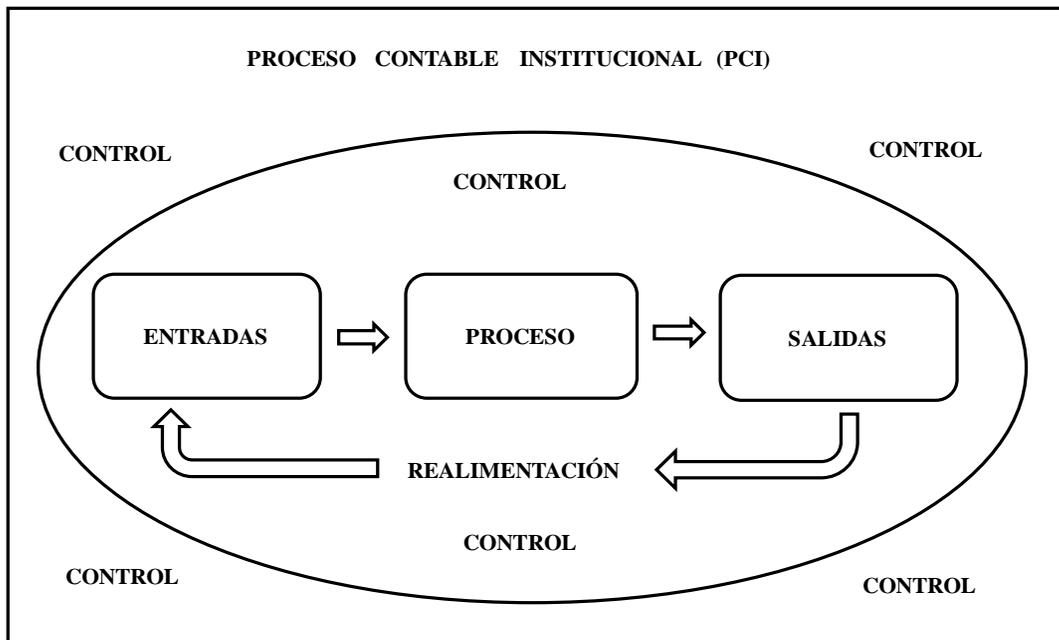
## 2. PROCESO CONTABLE INSTITUCIONAL

El proceso contable institucional (PCI) se define como el conjunto de elementos interrelacionados y organizados lógicamente que al integrarse sistemáticamente permite recopilar, clasificar, analizar, registrar y procesar la información generada por los hechos económicos realizados por la entidad, con el propósito de producir información financiera que facilite tomar decisiones, rendir cuentas, evaluar la gestión, apoyar el proceso de consolidación contable y permitir el ejercicio del control interno y externo.

El producto final del PCI, es la información financiera y no financiera, la cual constituye el principal insumo utilizado en el PCG, para producir los Estados Financieros Consolidados del Sector Público que apoyen las decisiones de carácter macroeconómico que lleve a cabo el Ministerio de Economía y Finanzas, ente público responsable de dirigir la administración financiera del Estado. Dichos estados financieros se convertirán en la fuente oficial sobre la situación financiera del sector público, una vez sean auditados por la Contraloría General de la República.

a) Esquema del PCI

El PCI se esquematiza de la siguiente forma:



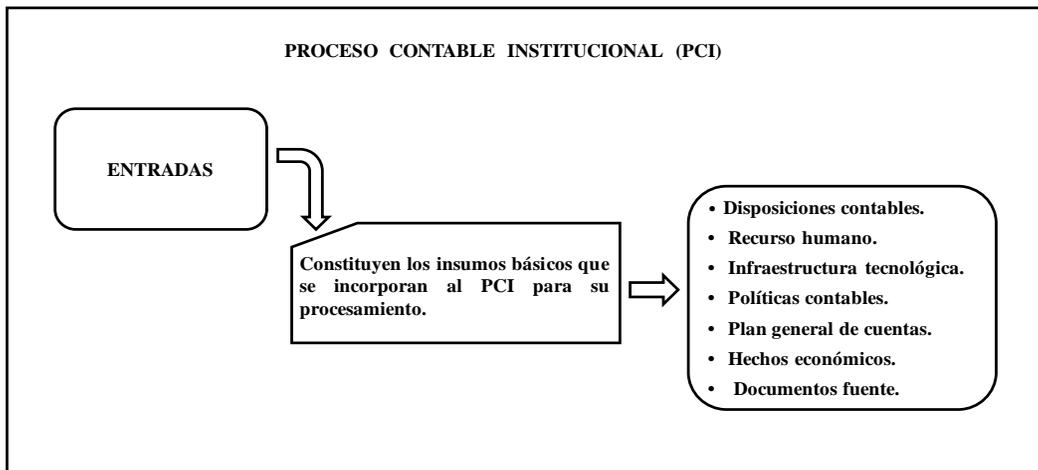
De acuerdo con el esquema anterior, se observa que el PCI se estructura con un enfoque sistémico, el cual permite identificar los elementos de entradas, proceso, salidas, retroalimentación y control.

b) Elementos del PCI

- Entradas

Constituyen los insumos básicos que se incorporan al PCI para su procesamiento. Las entradas al PCI las constituyen los elementos siguientes:

- Disposiciones contables. Corresponden a los lineamientos generales y específicos establecidos y adoptados por la Contraloría General de la República tomando como base el Marco Conceptual y las NICSP emitidos por el IPSASB de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en NICSP y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (FMI).
- Recurso humano. Corresponde al personal que labora en los departamentos y unidades de contabilidad de las entidades, con la responsabilidad de aplicar plenamente las NICSP y preparar e interpretar la información financiera que se obtenga de la infraestructura tecnológica administrada por el Ministerio de Economía y Finanzas o generada por las mismas. Se requiere un alto compromiso con el conocimiento teórico y técnico del sistema de contabilidad gubernamental basado en las NICSP, al igual que de los aspectos operativos de la herramienta informática.



- Infraestructura tecnológica. Es la herramienta informática utilizada para automatizar operaciones administrativas y contables relacionadas básicamente con autorizaciones, registros, archivos y producción de información financiera.
- Políticas contables. Conformadas por los principios, las bases, las convenciones, las reglas y las prácticas de carácter específico que aplican las entidades en la preparación y presentación de sus estados financieros, sustentadas en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y las Guías de Prácticas Recomendadas, emitidas por el IPSASB.

La Contraloría General de la República, organismo regulador del sistema de contabilidad gubernamental divulgará y evaluará la aplicación de las políticas contables por parte de entidades, a efecto de garantizar la utilización uniforme de las mismas.

De igual forma el organismo rector del sistema de contabilidad gubernamental debe cuidar que las políticas contables, estén alineadas con las disposiciones fiscales y financieras que rigen las finanzas públicas.

- Plan general de cuentas. Corresponde al ordenamiento metódico de los códigos y conceptos, que serán utilizados para realizar los registros de los hechos económicos que ingresan al proceso contable. Este se caracteriza por poseer un criterio de organización debidamente planificado, ser flexible para incorporar nuevos conceptos, homogéneo al agrupar conceptos generales que faciliten la elaboración de los informes financieros y tener claridad en la terminología utilizada.

El Plan general de cuentas gubernamental permite la integración de los procesos financieros de la entidad, por ello, su estructura tiene en cuenta las necesidades de información de tipo presupuestaria y patrimonial.

- Hechos económicos. Corresponden a las diferentes transacciones y operaciones que realiza una entidad en el desarrollo de su misión institucional y que se incorporan al proceso contable, respaldados en documentación fuente interna y externa.
- Documentos fuentes. Corresponde a la documentación interna o externa que sustentan los hechos económicos y otros eventos ocurridos en el periodo contable. Esta documentación está referida fundamentalmente a contratos, órdenes de compras, nóminas, solicitudes de viáticos, facturas, informes de recepciones y despachos de almacén de bienes, actas de disposición final de bienes y cheques, entre otras.
  - Proceso

Corresponde a las transformaciones realizadas para que las entradas de datos de las transacciones económicas se conviertan en salidas de información financiera y cumplir con los objetivos del PCI.

El proceso contable institucional, está constituido por las etapas de reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación y revelación de la información financiera y las actividades vinculadas a la gestión contable y documental.

- Etapas del proceso contable institucional

La materialización de estas etapas es responsabilidad de los funcionarios encargados de llevar la contabilidad en las entidades, en atención a las NICSP, al Manual General de Contabilidad Gubernamental y las disposiciones que, para tales efectos, emita la Contraloría General de la República, como ente normativo del sistema de contabilidad gubernamental aplicado en el sector público panameño. A continuación definimos las mismas:

- Reconocimiento. Es el conjunto de acciones realizadas para incorporar una partida a los elementos de los estados financieros. En ese sentido, deberán observarse los criterios indicados en el marco conceptual.
- Medición. Es el conjunto de acciones realizadas para determinar el valor de las partidas incorporadas en los elementos de los estados financieros. Para tales efectos, se incluyen en el Marco Conceptual los métodos o bases utilizadas para realizar las mediciones de los mismos.
  - Medición inicial. Corresponde a la determinación del valor que se asigna a una partida de los elementos de los estados financieros, al momento de efectuar su reconocimiento, para lo cual es necesario seleccionar una base o método particular de medición.
  - Medición Posterior. Es la valoración de una partida de los elementos de los estados financieros con posterioridad a su medición inicial, para ajustar el saldo según libros a su valor razonable.
  - Presentación. Corresponde al proceso de estructurar, en los formatos definidos, los estados financieros que proporcionen la imagen fiel de los efectos de las transacciones y otros sucesos, de acuerdo con los criterios aplicados para el reconocimiento y medición de los elementos contenidos en éstos.

- Revelación. Corresponde a la información relevante estructurada y redactada, por la entidad, en las notas a los estados financieros; las cuales facilitarán al usuario de la información financiera, la comprensión de las cifras consignadas en ellas y el conocimiento de la situación financiera, el rendimiento obtenido, el efectivo recibido y utilizado, y los cambios experimentados en el activo neto/patrimonio durante el periodo contable.

- Gestión contable y documental

Se refiere a la realización de las actividades necesarias para incorporar al proceso contable, el efecto de los hechos económicos generados por la entidad para lograr su misión institucional; hasta la obtención de los informes financieros debidamente soportados en los documentos fuente, comprobantes de diario y los registros efectuados en los libros de contabilidad principales y auxiliares; ya sean manuales o mecanizados. Las actividades se resumen así:

- Identificación. Actividad relacionada con la realización de los hechos económicos que afectan la estructura financiera de la entidad y que después del análisis de las circunstancias y los documentos fuente, se consideran objeto de reconocimiento.

- Clasificación. Actividad que permite evaluar conceptualmente el hecho económico, para asociarlo con los elementos que integran los estados financieros.

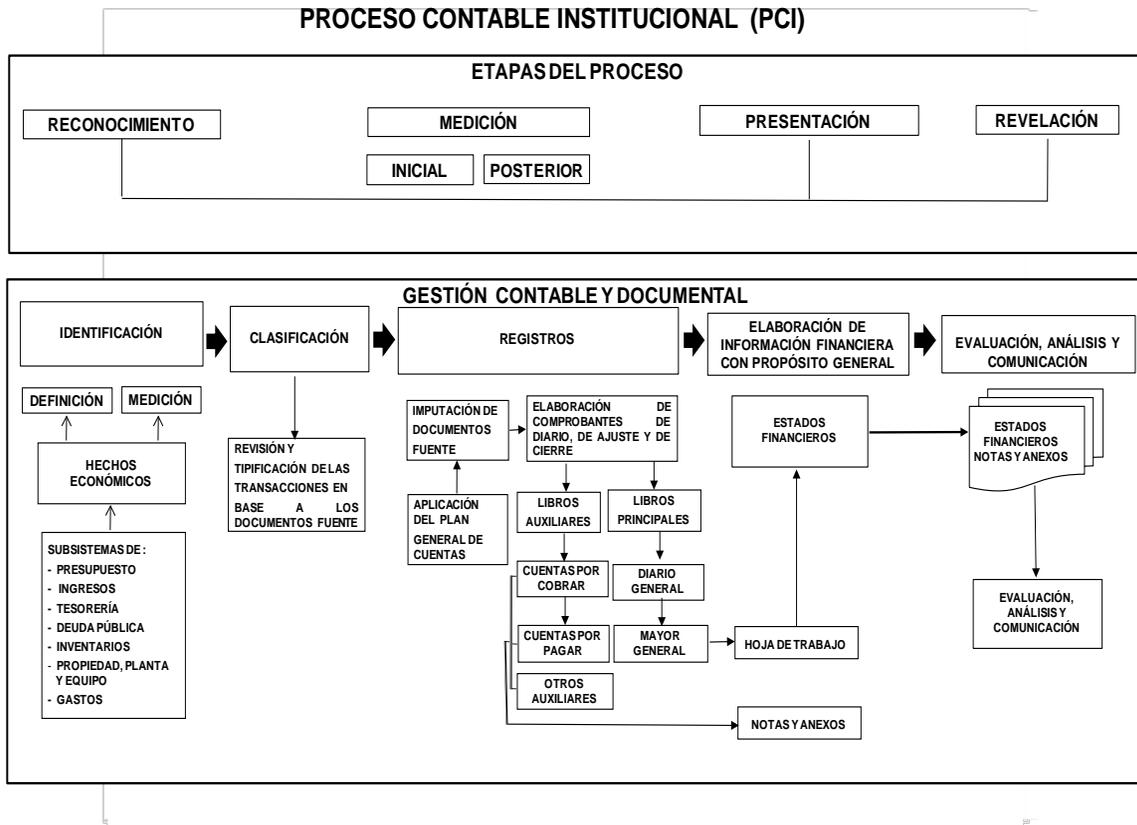
- Registros. Conjunto de actividades que permite la formulación de los asientos de contabilidad de acuerdo con los documentos fuente y los códigos, conceptos y dinámicas definidas en el Plan General de Cuentas; elaboración de los comprobantes de diario y los registros en los libros de contabilidad respectivos. Estas actividades pueden ser desarrolladas manualmente o a través de aplicativos informáticos.

En ambos casos, corresponde a la Contraloría General de la República suministrar los modelos de los registros de contabilidad (parametrizaciones) a los usuarios del sistema de contabilidad gubernamental.

En la medida en que los registros de contabilidad sean automatizados, la Contraloría General de la República, la entidad que administra el aplicativo informático y los usuarios del sistema, deberán coordinar y llevar a cabo, de acuerdo a sus competencias, las fases de análisis, formulación, desarrollo, prueba y puesta en producción de los mismos. Hacen parte de esta actividad, las tareas de verificación de la calidad de la información identificada y clasificada previamente, para proceder a los ajustes que sean necesarios, antes de la preparación de los estados financieros.

- Elaboración de información financiera. Actividad que permite la obtención de la información financiera procesada a partir de los valores registrados en los libros de contabilidad manuales o automatizados, de acuerdo con los formatos definidos en el Capítulo VI.

- Evaluación, análisis y comunicación de la información. Estas actividades permiten a la entidad, determinar la situación financiera, el resultado de las operaciones realizadas y su capacidad para generar flujos de efectivos. Además, las mismas contribuyen a la comunicación de la información financiera a los diferentes usuarios, para soportar las decisiones de acuerdo con sus necesidades relacionadas con la gestión, el control y la rendición de cuentas, en un contexto de transparencia pública.

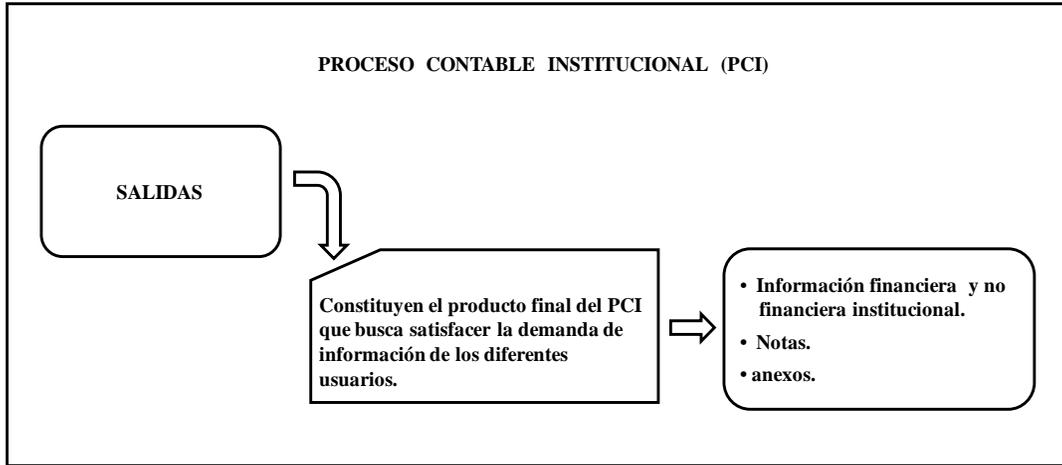


• Salidas

Constituyen el producto final del PCI, que buscan satisfacer la demanda de información financiera de los diferentes usuarios.

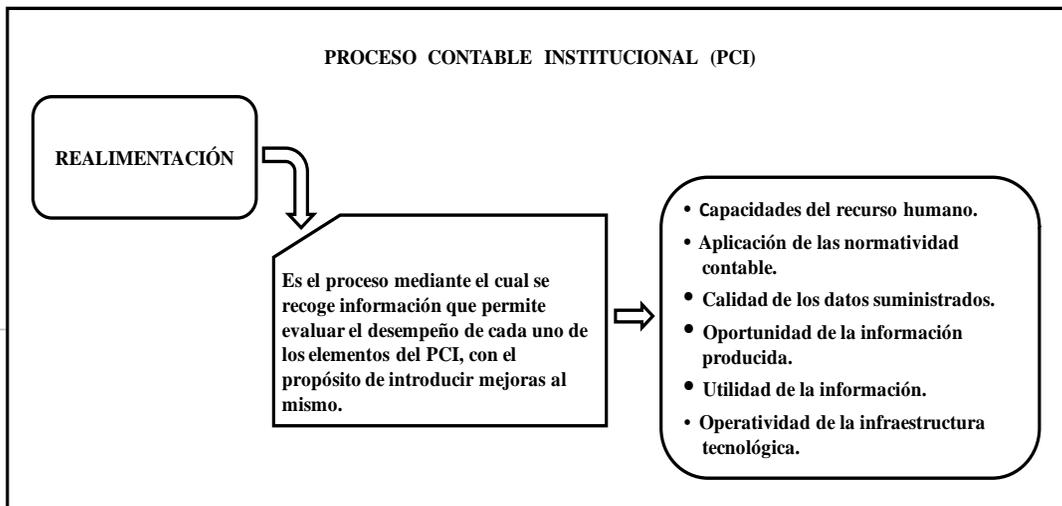
Las salidas del PCI corresponden a:

- Información financiera y no financiera institucional: Esta información es presentada por las entidades, a través de los estados financieros. Para tales efectos, deberán utilizar los modelos de estados financieros contenidos en el Capítulo VI.



• Realimentación

Es el proceso mediante el cual se recoge información que permite evaluar el desempeño de cada uno de los elementos del PCI, con el propósito de introducir mejoras al mismo.



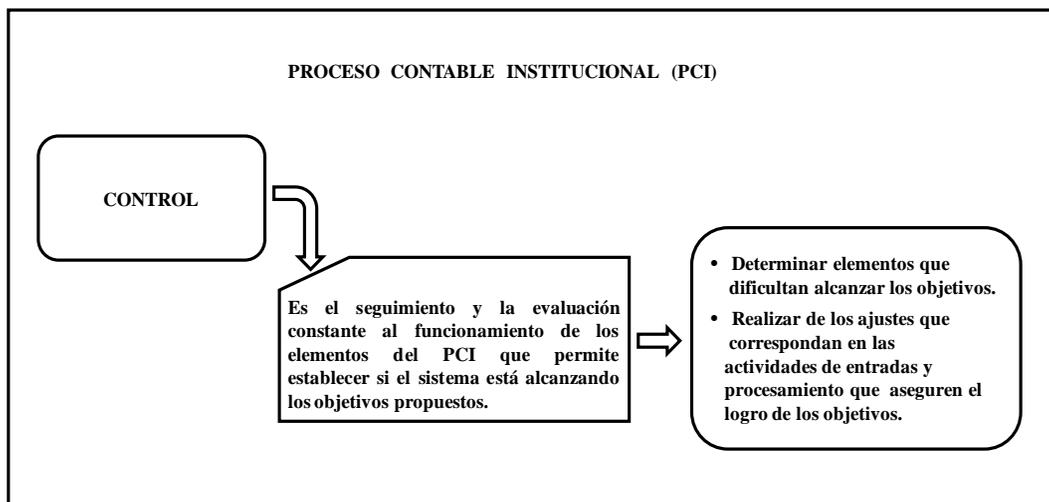
Para el PCI, las revisiones están relacionadas fundamentalmente con:

- Capacidades del recurso humano.
- Aplicación de la normativa contable.
- Calidad de los datos suministrados.
- Oportunidad de la información proporcionada.
- Utilidad de la información, y
- Operatividad de la infraestructura tecnológica.
  - Control

Es el seguimiento y la evaluación constante al funcionamiento de los elementos del PCI que permite establecer si el sistema está alcanzando los objetivos propuestos; es decir, proporcionar información útil para la toma de decisiones, el ejercicio del control y la rendición de cuentas.

El control busca asegurar básicamente los aspectos siguientes:

- Determinar los elementos que dificultan alcanzar los objetivos, y
- Realizar los ajustes que correspondan en las actividades de entradas y procesamiento, que aseguren el logro de los objetivos.

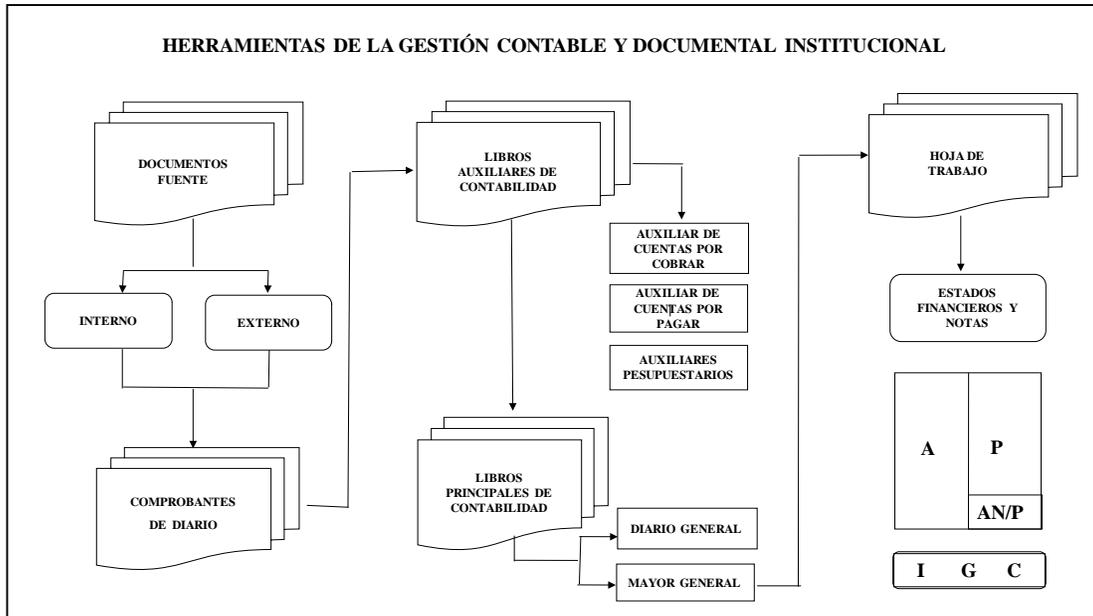


### 3. HERRAMIENTAS DE LA GESTIÓN CONTABLE Y DOCUMENTAL INSTITUCIONAL

En este apartado se abordarán los temas relacionados con la interacción de los hechos económicos, ejecutados por las entidades, con los documentos fuente que los respaldan, los cuales permiten conocer el origen de los mismos, constituyéndose en las pruebas jurídico-contables de las actividades financieras realizadas.

Las herramientas de la gestión contable y documental institucional son: los documentos fuente, los comprobantes de diario, los libros principales y auxiliares de contabilidad sean manuales o mecanizados a través de herramientas informáticas.

La interacción de las herramientas de la gestión contable y documental se esquematiza de la siguiente manera:



a) Documentos fuente

Son elementos formales de evidencia que permiten el conocimiento de la naturaleza, finalidad y resultado del hecho económico. Los mismos contienen los datos para el análisis, reconocimiento y comprobación de las transacciones u otros eventos de tipo contable.

Estos documentos respaldan el contenido de los comprobantes de diario. Deben archivarse y conservarse en la forma en que se hayan expedido, utilizando los medios tecnológicos al alcance de la entidad y siguiendo los lineamientos establecidos por las autoridades correspondientes.

Los documentos fuente pueden ser de origen interno o externo. Los de origen interno, se refieren a los generados por la entidad sin que tengan afectación directa con otras personas, éstos permiten reconocer amortizaciones, depreciaciones, deterioros, agotamiento, revaluaciones, despachos de bienes, disposiciones finales de bienes y ajustes, entre otras.

Los de origen externo involucran a la entidad con otras personas debido al desarrollo de las actividades que le permiten alcanzar sus metas y objetivos. Ejemplo de ellos lo son: recibos de ingresos, boletas de depósitos bancarios, contratos, órdenes de compras, facturas, recepciones de bienes, actas de aceptación de servicios, cheques girados, comprobantes de cajas menudas y planillas, entre otros.

#### b) Comprobantes de diario

Son documentos que elabora la entidad, para registrar los asientos de contabilidad, por partida doble, inherente a los hechos económicos que ésta realiza. Los mismos se elaboran de forma manual o mecanizada, tomando como base los documentos fuente de origen interno o externo, y las formalidades relacionadas con los tipos de comprobantes, periodicidad, conservación, numeración, personas responsables de su elaboración y revisión, entre otros, definidos de acuerdo a las disposiciones que para tales efectos emanen de la Contraloría General de la República, organismo rector del sistema de contabilidad gubernamental.

Los comprobantes de diario deben señalar, las fechas en que son elaborados, los números de las transacciones, los códigos y las denominaciones de las cuentas que serán utilizadas para realizar el registro de contabilidad, los valores y los movimientos débito o crédito que correspondan a las mismas, conservando en cada uno de ellos el cumplimiento de la partida doble; además, deberán contener una explicación breve de cada transacción y la identificación de los funcionarios que elaboran y aprueban los mismos.

Los comprobantes de diario serán elaborados de forma manual o mecanizada y los mismos, se confeccionarán preferiblemente de acuerdo a cada hecho económico realizado. En los casos en que éstos, sean mecanizados y las herramientas informáticas que los generen así lo permitan, los mismos podrán agrupar transacciones de similar naturaleza. Los comprobantes de diario, deben custodiarse y conservarse para su verificación posterior y uso en las actividades inherentes al control interno y externo.

#### c) Libros de contabilidad

Corresponden a estructuras definidas que permiten registrar información de manera sistematizada, analítica y sintetizada, sobre los hechos económicos, reconocidos y medidos de acuerdo a las NICSP y las políticas contables que se deriven de éstas.

Los registros contables de los hechos económicos, se efectuarán en los libros de contabilidad, principales y auxiliares, los cuales deben ser usados por las entidades en los distintos niveles contables, según corresponda.

Dichos libros podrán ser llevados en forma manual o por medios de aplicativos informáticos, siempre y cuando los mismos permitan imprimir los libros principales, tales como, el diario general y el mayor general; al igual que los libros auxiliares que se deriven de los requerimientos de éstas; entre los que se distinguen, los relacionados con las cuentas por cobrar, inventarios, propiedad, planta y equipo, cuentas por pagar, ingresos y gastos financieros y presupuestarios, entre otros.

- Tipos de libros

Indistintamente de la forma en que se lleven los libros de contabilidad, ya sea de forma manual o mecanizada, las entidades llevarán los siguientes libros:

- Libros principales:
  - o Diario general
  - o Mayor general

- Libros auxiliares:
  - o Auxiliar de cuentas por cobrar
  - o Auxiliar de inventarios
  - o Auxiliar de propiedades, planta y equipo
  - o Auxiliar de cuentas por pagar
  - o Auxiliar de ingresos financieros y presupuestarios
  - o Auxiliar de gastos financieros y presupuestarios

Los libros principales son utilizados para asentar de manera cronológica y sintetizada los registros de contabilidad, inherente a los hechos económicos, contenidos en los comprobantes de diario.

Los libros auxiliares permiten registrar en forma cronológica, analítica y detallada la información reconocida en los libros principales; por tanto, la información contenida en éstos, sustenta los registros incluidos en los libros principales.

Dada la responsabilidad en el proceso contable, indistintamente el medio en el que se generen los libros principales de contabilidad, corresponde a la Contraloría General de la República, ente rector del sistema de contabilidad gubernamental, oficializar los mismos mediante su registro, foliación y rúbrica, acciones que deberán consignarse en las actas de aperturas correspondientes.

Los libros principales llevados de forma manual, serán oficializados antes de su uso; mientras que aquellos que sean generados por medio de aplicativos informáticos, los impresos respectivos, deberán oficializarse dentro de los quince (15) días después de cada trimestre. Los libros auxiliares serán registrados y rubricados en las direcciones de administración, direcciones de finanzas u oficinas que hagan sus veces en las entidades. Para este efecto se abrirá un registro denominado "Control de libros de contabilidad", en el que se inscribirán los libros principales y auxiliares.

- Uso de los libros de contabilidad

Los libros de contabilidad antes señalados tendrán los siguientes usos:

- Diario general. Este libro de entrada original, es utilizado para registrar cronológicamente los asientos de contabilidad contenidos en los comprobantes de diario.
- Mayor general. Este libro contiene la clasificación de las cuentas derivadas del plan general de cuentas, el mismo es usado para registrar de manera cronológica y sintetizada los movimientos débitos o créditos experimentados por éstas, debido a los asientos de contabilidad contenidos en el libro diario general, a efecto de mostrar los saldos correspondientes.
- Auxiliar de cuentas por cobrar. El libro auxiliar de cuentas por cobrar permite llevar registros analíticos de los movimientos débito y crédito por deudores, a efecto de determinar los saldos correspondientes. Este libro incluirá información relacionada con las fechas de ocurrencia de las transacciones, datos generales de los deudores y de los

documentos fuente utilizados en la venta de bienes y servicios (contratos y facturas); además, deberán considerarse aquellos elementos adicionales que resulten de las necesidades de información de la entidad.

- Auxiliar de inventarios. Este libro auxiliar permite realizar los registros detallados de las entradas, salidas, bajas en libros y saldos de las existencias físicas y valores de los bienes custodiados en los almacenes. Se considerarán datos como las fechas de las transacciones, tipos, marcas, modelos, ubicación física, proveedores, documento fuente de entradas (contratos, órdenes de compras, facturas, actas o informes de recepciones), salidas (actas o informes de despachos de almacén) y actas de disposición final; así como otros elementos que resulten de las necesidades de información de la entidad.
  - Auxiliar de propiedades, planta y equipo. En este libro auxiliar se llevan los registros detallados sobre las cantidades físicas y valores de las adquisiciones de los bienes que califiquen como activo fijo, bajas en libros, deterioros, amortizaciones, revaluaciones y saldos. Se incluirán datos relacionados con las fechas de las transacciones, tipos, marcas, modelos, series, ubicación física, proveedores, documentos fuente de adquisiciones (contratos, órdenes de compras, facturas, actas o informes de recepciones y despachos de almacén) y actas de disposición final; así como otros elementos que resulten de las necesidades de información de la entidad.
  - Auxiliar de cuentas por pagar. Este libro auxiliar permite llevar registros analíticos de los movimientos débito y crédito según acreedores para obtener los saldos respectivos. El mismo debe incluir información sobre las fechas en que fueron realizadas las transacciones, datos generales de los acreedores y los documentos fuente utilizados en las adquisiciones de bienes y servicios (contratos u órdenes de compras y facturas); además, deberán considerarse aquellos elementos que resulten de las necesidades de información de la entidad.
  - Auxiliar de ingresos presupuestarios. Este libro auxiliar se utiliza para llevar los registros detallados de los ingresos presupuestarios, corrientes y de capital, de acuerdo a las partidas consignadas en el Presupuesto General del Estado.
  - Auxiliar de gastos presupuestarios. Este libro auxiliar se utiliza para registrar en detalle los gastos presupuestarios, corrientes y de capital, atendiendo a las etapas secuenciales prescritas en las Normas Generales de Administración Presupuestaria.
- Formalidades de los libros de contabilidad

Los libros de contabilidad deben llevarse en idioma español, administrarse y conservarse de forma que garanticen la autenticidad e integridad de la información inherente a los registros cronológicos y oportunos de los hechos económicos que afectan la situación financiera de la entidad. Los mismos son la fuente de información básica para la elaboración de los estados financieros e informes complementarios.

Cuando los hechos económicos se registren a través del procesamiento electrónico de datos, deben grabarse copias de respaldo en medios magnéticos y archivarlas de forma tal que se garantice su conservación.

- Forma de llevar los libros de contabilidad

Sin perjuicio de la forma de llevar los libros de contabilidad, ya sea manual o por medios electrónicos, las entidades al momento de su actualización deberán garantizar que en ellos se anote el número y la fecha de los comprobantes de diario que sirven de respaldo.

En los libros de contabilidad no está permitido, alterar las fechas secuenciales de los registros a que se refieren los hechos económicos, dejar espacios en blanco, borrar, tachar, remover ni cambiar las hojas, hacer interlineaciones ni correcciones. En caso de presentarse errores de transcripción en los libros de contabilidad, éstos deben corregirse mediante el comprobante de diario contentivo del asiento de contabilidad correspondiente. La anulación de un folio debe hacerse sobre el mismo, indicando la causa, fecha de la anulación, nombre y firma del funcionario responsable.

- Exhibición de los libros de contabilidad y documentos

Los libros de contabilidad, comprobantes de diario y documentos fuente, forman parte integral del sistema de contabilidad gubernamental, deben estar a disposición de la Contraloría General de la República y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales, legales, de control, inspección y vigilancia.

- Custodia de los libros de contabilidad, comprobantes de diario y documentos fuente

Las entidades, están obligadas a conservar los libros de contabilidad, comprobantes de diario y documentos fuente para la justificación y comprobación de los hechos económicos, que han sido objeto de registros de contabilidad.

La responsabilidad de conservar los libros y documentos antes señalados, estará a cargo de aquellos funcionarios que el titular de la entidad designe, mediante acto administrativo, para tales efectos.

- Pérdida, hurto o destrucción de los libros de contabilidad

El funcionario responsable de la custodia de los libros de contabilidad, denunciará ante las autoridades competentes la pérdida, hurto o destrucción de los libros de contabilidad e informará dicha circunstancia a la Contraloría General de la República y al Ministerio de Economía y Finanzas.

En esta circunstancia, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias para recuperar la información contenida en los libros de contabilidad, para lo cual dispondrán del tiempo que para el efecto establezca la autoridad competente.

d) Hojas de trabajo

Las hojas de trabajo son utilizadas para resumir en forma ordenada los movimientos y saldos de las cuentas financieras y presupuestarias de un periodo contable.

Las hojas de trabajo incluyen:

- Balance de comprobación

El balance de comprobación presenta información resumida sobre las sumas acumuladas iniciales, los movimientos del mes, las sumas acumuladas finales y los saldos actuales de las cuentas patrimoniales, de gestión y presupuestarias de un periodo contable. Al inicio de cada periodo contable la información que indiquen las columnas débito y crédito de las sumas acumuladas iniciales, corresponderá a los saldos de las cuentas patrimoniales (activo, pasivo y patrimonio) derivadas del comprobante de diario contentivo del asiento de reapertura correspondiente.

- Balance constructivo

El balance constructivo muestra los saldos actuales de las cuentas patrimoniales, de gestión y presupuestarias, los asientos por ajustes y la distribución de los saldos de las cuentas de un periodo contable, con la finalidad de formular los estados financieros.

e) Estados financieros

Los estados financieros de las entidades, representan el producto final del proceso contable institucional, para satisfacer las necesidades generales de usuarios. Exhiben la estructura de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad, para revelar en forma cuantitativa la situación financiera, los cambios patrimoniales, los rendimientos, la generación y utilización de flujos de efectivo y la información cualitativa que se presenta a través de las notas a los mismos.

Los estados financieros institucionales que deben generar las entidades como salida del proceso contable son:

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Rendimiento Financiero
- Estado de Cambios en los Activos netos/Patrimonio
- Estado de Flujos de Efectivo
- Notas y anexos

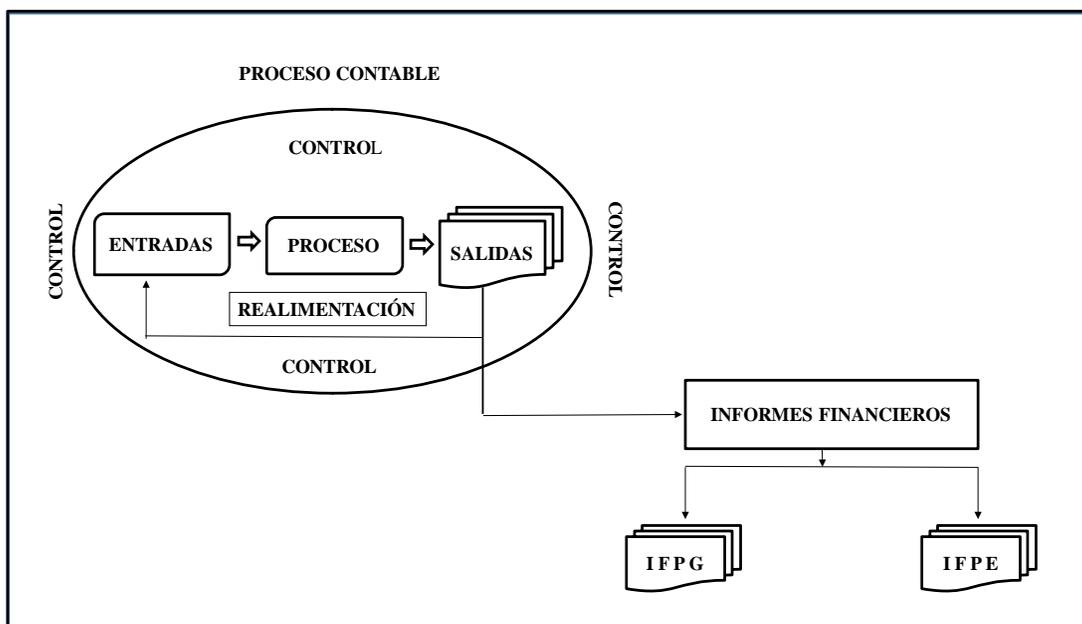
## CAPITULO VI

### INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL

#### 1. INFORMACIÓN FINANCIERA

La información financiera preparada de acuerdo con la base contable de devengo, constituye el producto final del sistema de información contable gubernamental. La misma, puede ser generada a través del Proceso Contable Gubernamental (PCG), para referirse a la información consolidada del sector público a efecto de ser utilizada principalmente para fines económicos; o producida por medio del Proceso Contable Institucional (PCI), para ser utilizada en la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas.

Los informes financieros preparados a través del proceso contable corresponden a los Informes Financieros con Propósito General (IFPG) e Informes Financieros con Propósito Específico (IFPE).



Los IFPG van destinados a los usuarios que no tienen la posibilidad de requerir información a la medida de sus necesidades específicas. Estos informes son los que se desarrollarán en este documento.

Los IFPE son preparados por las entidades, para responder a los requerimientos de usuarios que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros, a efecto de satisfacer sus necesidades específicas. Estos informes muestran, a nivel más detallado, el efecto de los hechos económicos especiales y de interés particular, tales como, la evaluación de la efi-

ciencia en la utilización de los recursos y el cumplimiento de las responsabilidades correspondientes.

La clasificación y estructura de los IFPE, están supeditadas al requerimiento específico a atender, el tipo de usuario solicitante, la disponibilidad de información y el grado de desagregación solicitado.

## **2. INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL**

Como se indicó anteriormente, los IFPG son elaborados por las entidades a la fecha sobre la que se informa, para satisfacer las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

### **a) Objetivo de los informes financieros con propósito general**

El objetivo de los IFPG, es suministrar información útil para la toma de decisiones, el control y constituirse en un medio para la rendición de cuentas, por los recursos confiados a los administradores de las entidades.

Este objetivo se alcanzará en la medida en que la entidad, proporcione información sobre las fuentes de financiación, la asignación y uso de los recursos financieros, la forma en que ha cubierto sus necesidades de efectivo y extinguido sus obligaciones y la condición financiera y sus variaciones. Otra manera de lograr este objetivo se cumple si la información suministrada, es útil para medir y evaluar el rendimiento de la entidad en función de los costos de los servicios proporcionados y los logros alcanzados en la satisfacción de las necesidades de las comunidades.

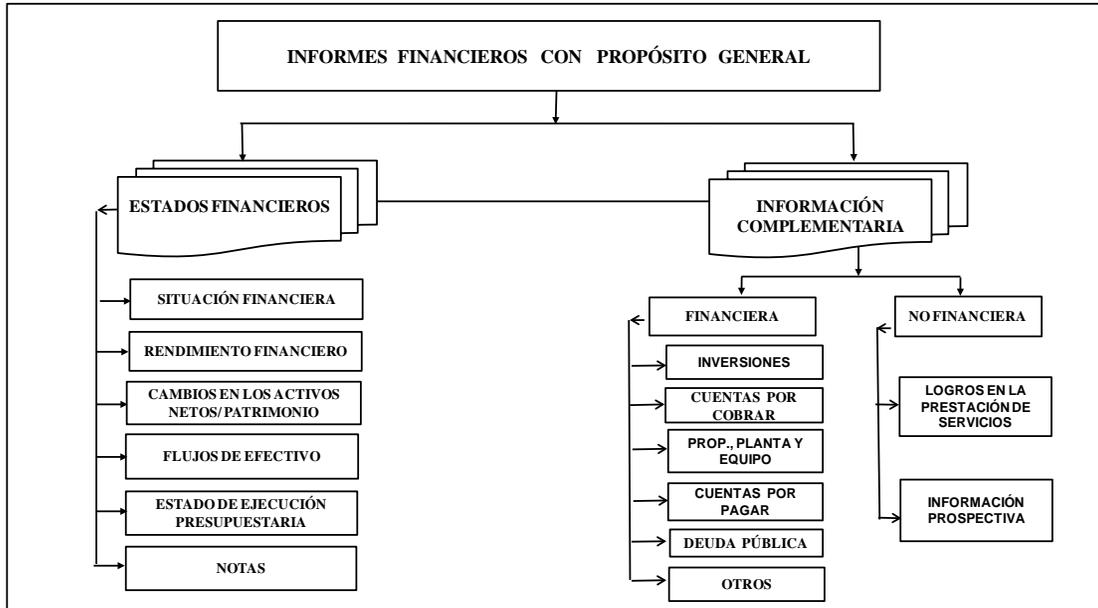
Los IFPG pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos para ejecutar las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. De igual forma, suministran a los usuarios, información que indica si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto aprobado y de conformidad con los requisitos legales, administrativos y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.

### **b) Contenido de los informes financieros con propósito general**

Los IFPG incluyen los estados financieros contentivos de la situación financiera, el rendimiento financiero, los cambios en los activos netos/patrimonio, la generación y utilización de flujos de efectivo, el resultado presupuestario y las notas correspondientes.

Por otro lado, los mismos contienen información complementaria financiera referida a inversiones, cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo y deuda pública; así como, información complementaria no financiera inherente a las actividades realizadas y los logros alcanzados en la prestación de servicios; entre otros aspectos, a efecto de ampliar y sustentar la información contenida en los estados financieros, con el fin de ofrecer a los usuarios, una descripción más completa de las actividades desarrolladas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa.

La información financiera con propósito general, también incluye los estados financieros consolidados del sector público, los cuales tienen como objetivo suministrar información de tipo económico financiero y fiscal para la toma de decisiones, la rendición de cuentas y las evaluaciones económicas, la formación de las estadísticas de las finanzas públicas y la comparación de la situación fiscal del país con otras latitudes.



c) Estados financieros

La información financiera es el resumen de los hechos económicos realizados por las entidades en un periodo contable. La misma se estructura en los estados financieros, cuyo propósito consiste en suministrar información razonable y comparativa, a la fecha sobre la que se informa, útil para la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas. Los estados financieros incluyen información sobre los aspectos siguientes:

- Los activos, pasivos y activos netos/patrimonio, para determinar la situación financiera.
- Los ingresos, costos y gastos, para obtener el resultado (ahorro o desahorro) del periodo contable.
- Los cambios en los activos netos/patrimonio.
- La generación y utilización de flujos de efectivo, y
- Los ingresos y gastos presupuestarios para obtener el resultado presupuestario.

La presentación de información financiera razonable, está referida a la representación fiel de los efectos de las transacciones económicas; así como, de otros sucesos y condiciones de acuerdo con las definiciones y criterios aplicados para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros.

Los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de entidad en marcha. No obstante, si existen condiciones de incertidumbre en la continuidad de la gestión y éstos se llegasen a preparar sin considerar esta hipótesis, deberán señalarse supuestos tomados en consideración para su elaboración y las razones para considerar el riesgo de continuidad en la gestión.

Los estados financieros se preparan según la base contable de devengo, con la cual se informan a los usuarios de hechos económicos pasados que involucran derechos y obligaciones que implicarán entradas y salidas de recursos de la entidad en el futuro; así como, los cobros y pagos realizados durante el periodo sobre el que se informa.

La información cuantitativa contenida en los estados financieros se complementa con la información cuantitativa y cualitativa presentada en las Notas, lo que permite a los usuarios comprender e interpretar la situación financiera y predecir la capacidad de la entidad, para generar flujos de efectivo futuros y las necesidades de financiamiento, para atender en debida forma la prestación de los servicios que le corresponden.

Los estados financieros son los siguientes:

- Estado de Situación Financiera

El Estado de Situación Financiera (ESF), es un estado contable principal que, a la fecha de presentación, exhibe en una estructura determinada y clasificada la totalidad de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio.

Para efectos de la elaboración del ESF, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente como categorías separadas dentro del estado de situación financiera.

Los activos corrientes son los bienes o derechos, que razonablemente se esperan convertir en efectivo o que por su naturaleza puedan realizarse o consumirse dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación de los estados financieros. En esta categoría se deberán clasificar los bienes y derechos que satisfagan alguno de los siguientes criterios:

- Se espera realizar, o se mantiene para vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad.
- Se mantiene fundamentalmente para negociación.
- Se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación de los estados financieros, o
- Se trate de efectivo u otro medio equivalente al 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 de presentación de los estados financieros.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Los pasivos corrientes son aquellas obligaciones derivadas del desarrollo de las actividades de la entidad que se esperan pagar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de

presentación de los estados financieros, y que además, satisfagan alguno de los siguientes criterios:

- Se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad.
- Se mantiene fundamentalmente para negociación.
- Debe liquidarse dentro del período de los doce meses desde la fecha de presentación de los estados financieros, o
- La entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

Las condiciones de un pasivo que pueda dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de crédito o patrimonio, no afectan a su clasificación.

Los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

Por su parte, el activo neto/patrimonio, representa la porción residual de los activos. Incluye los recursos que dieron origen a la entidad; así como, las variaciones patrimoniales derivadas de los resultados y reservas, y los intereses minoritarios.

- Estado de Rendimiento Financiero

El Estado de Rendimiento Financiero (ERF), es un estado financiero principal que revela el resultado (ahorro o desahorro) de un periodo contable de acuerdo con los ingresos, costos y gastos reconocidos en el mismo.

Todas las partidas de ingresos, costos y gastos reconocidas en un periodo contable, deberán incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) de dicho periodo, a menos que una norma específica establezca lo contrario.

El ERF incluirá como mínimo, para cada periodo contable, líneas de partidas que presenten los importes de los conceptos siguientes:

- Ingresos
- Costos y gastos
- Resultado (ahorro o desahorro) del periodo, y
- Participación en el resultado del periodo contable.

La participación en el resultado del periodo contable, se revelará de la forma siguiente:

- Resultado (ahorro o desahorro) atribuible a los intereses minoritarios, y
- Resultado (ahorro o desahorro) atribuible a los propietarios de la entidad controladora.

El resultado financiero del periodo contable, representa el vínculo entre el ERF y ESF, en la medida en que el mismo afecta directamente los activos netos/patrimonio de la entidad económica.

La información sobre el rendimiento financiero de una entidad, documentará las evaluaciones de temas, tales como, si la entidad ha adquirido recursos de forma económica y los ha utilizado de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos en la prestación de servicios.

La información sobre los costos de la prestación de servicios, y los importes y fuentes de recuperación de costos durante el periodo sobre el que se informa, ayudará a determinar si los costos operativos se recuperaron de, por ejemplo, impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de la entidad.

- Estado de Cambios en los Activos netos/Patrimonio

El Estado de Cambios en los Activos netos/Patrimonio (ECP), revela en forma detallada y clasificada, en términos monetarios, las variaciones de las cuentas de los activos netos/patrimonio, a través de un periodo contable.

Además de mostrar esas variaciones, el ECP, busca explicar y analizar cada una de las variaciones, sus causas y consecuencias dentro de la estructura financiera de la entidad.

Una entidad económica presentará un ECP para mostrar:

- El resultado (ahorro o desahorro) del periodo contable.
- Cada partida de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por Normas, se reconozcan directamente en los activos netos/patrimonio, y el total de estas partidas.
- El total de los ingresos y gastos del periodo, calculado como la suma de los apartados mostrados anteriormente, que indica separadamente el importe total atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios.
- Para cada componente de los activos netos/patrimonio 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.

- Estado de Flujos de Efectivo

El Estado de Flujos de Efectivo (EFE), muestra el saldo del efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo sobre el que se informa, las fuentes de entrada de efectivo y las partidas en que ha sido utilizado el mismo, en las actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable, y el saldo de efectivo y equivalentes de efectivo a la fecha de presentación. Así, como la conciliación de los flujos de efectivo neto de las actividades de operación y el resultado del periodo contable.

La información sobre los flujos de efectivo permite a los usuarios, determinar la forma en que una entidad, ha obtenido el efectivo necesario para financiar sus actividades y la manera en que dicho efectivo ha sido utilizado; además, permite evaluar la capacidad de la entidad para obtener flujos de efectivo futuros, a efecto de determinar necesidades de financiamiento interno o externo, para cumplir oportunamente con sus obligaciones.

El EFE se elabora utilizando bien sea el método directo o el método indirecto. El método directo presenta por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. El método indirecto, según el cual el resultado (ahorro o desahorro) se corrige por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido o acumulaciones (o devengos) de cobros o pagos de operación en efectivo pasados o futuros, y las partidas de ingresos o gastos asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación.

El sistema de contabilidad gubernamental, prescribe el uso del método directo para la elaboración del estado de flujos de efectivo por parte de las entidades.

El EFE suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en el patrimonio de la entidad, su estructura financiera de liquidez y solvencia y su capacidad para modificar tanto los importes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades que se puedan presentar.

Esta información también puede apoyar la evaluación del cumplimiento de la entidad, con las autorizaciones de gastos expresados en términos de flujos de efectivo, y documentar la evaluación de los importes probables de flujos de efectivo necesarios en periodos futuros, para mantener los objetivos de prestación de servicios.

Como información histórica, los flujos de efectivo se usan como indicador del importe, oportunidad y certidumbre de los flujos de efectivo futuros.

- Estado de Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Gastos

El Estado de Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Gastos (EPIG), muestra las estimaciones de los ingresos y las autorizaciones máximas de gastos aprobados en el presupuesto anual, y los ingresos y gastos ejecutados (realizados) durante el periodo contable. La comparación vertical de los totales de los ingresos y gastos ejecutados, permite obtener el resultado del presupuesto (superávit o déficit) del periodo sobre el que se informa.

Adicionalmente, la comparación horizontal, línea a línea, de los ingresos y gastos, aprobados, con los ingresos y gastos ejecutados durante el periodo sobre el que se informa; permite establecer las diferencias que expresan los saldos de los ingresos y gastos dejados de ejecutar, ejecutados de más, o ejecutados en igual cuantía, a los importes aprobados en el presupuesto. Los saldos dejados de ejecutar de los ingresos y gastos, representan la porción del presupuesto no realizada; por tanto, las entidades deberán explicar las causas que originaron sendos comportamientos.

Este informe permite a los usuarios de los estados financieros identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado.

- Notas

Las Notas representan la información adicional de carácter general y específico, que complementa la información revelada en los estados financieros, formando parte integral de los mismos.

Las Notas tienen por objeto facilitar la comprensión de los estados financieros de una forma sistemática. En consecuencia, presentan información acerca de las bases para la preparación de éstos y las políticas contables utilizadas; además, revelan información adicional que no se presenta en los mismos, tales como: hechos económicos que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades; así como, aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria pero que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, entre otros.

d) Información complementaria

Corresponde a la información financiera y no financiera que mejora, completa y amplía los estados financieros institucionales y estados financieros consolidados del sector público; convirtiéndose en instrumentos que coadyuvan a la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas; la misma incluye información sobre temas, tales como:

- Las actividades, logros y la sostenibilidad de la prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa.
- Las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, las consecuencias a largo plazo de las decisiones tomadas y actividades realizadas durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo las que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro del gobierno general y otra entidad del sector público.

Esta información puede presentarse en las notas a los estados financieros o en informes separados.

e) Clasificación de la información complementaria

La información complementaria se clasifica en información financiera complementaria e información no financiera complementaria.

- Información financiera complementaria

Se incluyen en esta categoría información sobre los aspectos siguientes:

- Inversiones en préstamo. El informe de inversiones en préstamos muestra, a su fecha de presentación, información comparativa sobre los saldos pendientes por recuperar de los préstamos efectuados a instituciones públicas no financieras, personas naturales y personas jurídicas; indicando los valores corrientes y los no corrientes de acuerdo a los plazos de vencimientos de los créditos otorgados.
- Inversiones financieras y patrimoniales. El informe de inversiones financieras y patrimoniales exhibe, a su fecha de presentación, información comparativa sobre los valores de las inversiones en, títulos valores, participación patrimonial en empresas controladas y asociadas, en empresas no controladas y organismos internacionales. Igualmente, incluye los bienes y derechos destinados a generar rentas, plusvalías o ambas.
- Cuentas por cobrar. El informe de las cuentas por cobrar suministra, a su fecha de presentación, información comparativa sobre la antigüedad de los saldos de éstas, de

acuerdo a los conceptos definidos en el plan general de cuentas. Su estructura permite conocer los valores de los derechos del mes corriente y posteriores a este, separando éstos últimos, de acuerdo a su antigüedad en lapsos de tiempo comprendidos entre 30, 60, 90 y más de 90 días.

- Propiedades, planta y equipo. Este informe incluye los saldos brutos de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo al inicio del periodo sobre el que se informa, las variaciones de acuerdo a las incorporaciones, revalorizaciones y retiros de bienes ocurridos durante el periodo contable, y los saldos brutos respectivos a la fecha sobre la que se informa. Igualmente, presenta información concerniente a los cambios de valor de dichos bienes determinados por amortizaciones, agotamientos y deterioros acumulados, y los saldos netos correspondientes al final del periodo contable sobre el que se informa.
- Cuentas por pagar. Este informe proporciona, a su fecha de presentación, información comparativa sobre la antigüedad de las cuentas por pagar, clasificadas según los conceptos definidos en el plan general de cuentas. Su estructura permite conocer los valores de las obligaciones del mes corriente, y posteriores a este, separando estos últimos, de acuerdo a su antigüedad en lapsos de tiempo comprendidos entre 30, 60, 90 y más de 90 días.
- Estado de la deuda pública. Este informe suministra, a su fecha de presentación, información comparativa sobre el saldo de la deuda pública total, clasificada en deuda pública interna y externa, según los conceptos definidos en el Plan General de Cuentas.

La información presentada en este Informe, es producto de la integración de los registros inherentes a la deuda pública, realizados en la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Economía y Finanzas y los registros efectuados en el aplicativo informático utilizado, para llevar el sistema de contabilidad gubernamental.

- Provisiones. Este informe suministra, a su fecha de presentación, información comparativa sobre el valor de las provisiones realizadas, según los conceptos definidos en el Plan General de Cuentas.
- Segmentos. Este informe presenta la situación y los resultados de una actividad o grupo de actividades de la entidad económica pública que por los tipos de servicios prestados, que se entienden diferenciables, y/o por los lugares de ejecución se considera necesario informar separadamente sobre ellas, con el propósito de evaluar el cumplimiento de los objetivos trazados en la gestión realizada, que permitan la toma de decisiones y la rendición de cuentas correspondientes.
- Ejecución del presupuesto de ingresos. El informe de ejecución del presupuesto de ingresos indica, a su fecha de presentación, información sobre el presupuesto de ingresos del periodo fiscal sobre el que se informa y expresa los importes de acuerdo al presupuesto ley, las modificaciones, asignaciones, los ingresos recaudados de acuerdo a las estipulaciones contenidas en las normas generales de administración presupuestaria

y los saldos correspondientes. La información suministrada en este informe, está clasificada en dos grandes grupos: ingresos corrientes e ingresos de capital y la misma se apoya en los conceptos contenidos en el Clasificador de Ingresos Presupuestario del Ministerio de Economía y Finanzas.

- Ejecución del presupuesto de gastos. El informe de ejecución del presupuesto de gastos señala, a su fecha de presentación, información sobre el presupuesto de gastos del periodo fiscal sobre el que se informa y expresa los importes de acuerdo al presupuesto ley, las modificaciones, las asignaciones, los gastos imputados al presupuesto, de acuerdo a los momentos de la ejecución presupuestaria en sus momentos de compromiso, devengado y pagado, tal como lo estipula las normas generales de administración presupuestaria y los saldos correspondientes. La información proporcionada en este informe, está clasificada de acuerdo a los conceptos contenidos en el Manual de Gastos Presupuestario del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Conciliación de resultados contables y presupuestarios. El sistema de contabilidad gubernamental determina que las entidades, presenten estados financieros destinados a informar sobre el resultado del periodo contable (ahorro o desahorro) y el resultado presupuestario (superávit o déficit). Como se observa, existen dos magnitudes que incluyen el término resultado; con significados distintos pero interrelacionados. La conciliación de las magnitudes señaladas permite expresar la correlación que existe entre el resultado del periodo contable y el resultado presupuestario, al explicar las diferencias que se suscitan al aplicar bases de registros distintas, al momento de reconocer los ingresos y gastos en ámbito contable y presupuestario.

Las entidades económicas, podrán presentar información financiera complementaria adicional, cuando la misma sea requerida para la rendición de cuentas y el control.

- Información no financiera complementaria

Se incluye en esta categoría información relacionada con:

- Logros en la prestación de servicios. Se informa sobre las actividades desarrolladas por las entidades y los resultados alcanzados para mejorar el nivel de bienestar de la comunidad, durante el periodo sobre el que se informa. Esta información permite medir el grado de eficiencia, eficacia y economía en que han sido utilizados los recursos confiados a los administradores públicos; por tanto, representa uno de los elementos básicos que deben presentar los administradores de las entidades para cumplir con la obligación de rendir cuentas.
- Información prospectiva. Se refiere a información que contiene las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, y las consecuencias a largo plazo de decisiones tomadas y actividades realizadas durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo las que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro de las entidades del sector público.

### 3. FORMATOS PARA LA PRESENTACIÓN ESTADOS FINANCIEROS

CUADRO A					
(Nombre de la Entidad que informa)					
<b>ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA</b>					
al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1					
( en miles de Balboas)					
<b>ACTIVOS</b>	20X2	20X1	<b>PASIVOS</b>	20X2	20X1
<b>Activos corrientes</b>			<b>Pasivos corrientes</b>		
Efectivo y equivalentes de efectivo	XX	XX	Cuentas por pagar	XX	XX
Cuentas por cobrar	XX	XX	Deuda pública a corto plazo	XX	XX
Inversión en préstamos a corto plazo	XX	XX	Fondos de terceros	XX	XX
Inventarios	<u>XX</u>	<u>XX</u>	Provisiones	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Total activos corrientes</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b>Total pasivos corrientes</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
			<b>Pasivos no corrientes</b>		
<b>Activos no corrientes</b>			Cuentas por pagar a largo plazo	XX	XX
Inversiones a largo plazo	XX	XX	Deuda pública a largo plazo	XX	XX
Cuentas por cobrar a largo plazo	XX	XX	Provisiones a largo plazo	XX	XX
Propiedades de inversión	XX	XX	<b>Total de pasivos no corrientes</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Propiedades, planta y equipo	XX	XX	<b>Total pasivos</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Bienes históricos y culturales	XX	XX	<b>Activos Netos</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Activos intangibles	XX	XX	<b>Activos Netos/Patrimonio</b>		
Activos concesionados	XX	XX	Hacienda pública	XX	XX
Activos biológicos en desarrollo y de permanencia	XX	XX	Hacienda pública adicional	XX	XX
Recursos naturales y medioambientales	<u>XX</u>	<u>XX</u>	Reservas	XX	XX
<b>Total de activos no corrientes</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	Resultados acumulados	XX	XX
<b>Total de activos</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	Intereses minoritarios	XX	XX
			<b>Total de Activos Netos/Patrimonio</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>

Las notas forman parte integrante de este informe.

\_\_\_\_\_  
Representante Legal

\_\_\_\_\_  
Director de administración y/o Finanzas

\_\_\_\_\_  
Jefe del Departamento de Contabilidad

(Nombre de la Entidad que informa)		CUADRO B
<b>ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO</b>		
Terminados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1		
(en miles de Balboas)		
	20X2	20X1
<b>INGRESOS</b>		
<b>Ingresos sin contraprestación</b>		
Impuestos	XX	XX
Transferencias	XX	XX
Contribuciones a la seguridad social	XX	XX
Otros ingresos sin contraprestación	XX	XX
<b>Total de ingresos sin contraprestación</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
<b>Ingresos con contraprestación</b>		
Prestación de servicios	XX	XX
Concesiones	XX	XX
Venta de bienes	XX	XX
Participación en utilidades de empresas	XX	XX
Ingresos financieros	XX	XX
Otros ingresos con contraprestación	XX	XX
<b>Total de ingresos con contraprestación</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
<b>Total de ingresos</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
<b>COSTOS Y GASTOS</b>		
Costos de venta	XX	XX
Gastos de personal	XX	XX
Servicios prestados por terceros	XX	XX
Consumo de bienes corrientes	XX	XX
Transferencias	XX	XX
Prestaciones de la seguridad social	XX	XX
Gastos financieros	XX	XX
Depreciación, amortización, agotamiento y deterioro	XX	XX
Otros gastos	XX	XX
<b>Total de costos y gastos</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Participación en resultados de entidades asociadas	XX	XX
<b>Resultado (ahorro/desahorro) del período</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	XX	XX
Intereses minoritarios	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Totales</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Las notas forman parte integrante de este informe.		

\_\_\_\_\_  
Representante Legal

\_\_\_\_\_  
Director de Administración y/o Finanzas

\_\_\_\_\_  
Jefe del Departamento de Contabilidad

CUADRO C							
(Nombre de la Entidad que informa)							
<b>ESTADO DE CAMBIOS EN LOS ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO</b>							
al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1							
( en miles de Balboas )							
DESCRIPCIÓN	Atribuible a propietarios de la entidad controladora					Intereses minoritarios	Total activos netos/patrimonio
	Hacienda pública	Hacienda pública adicional	Reservas	Resultados acumulados	Total		
<b>Saldo al 31 de diciembre de 20X0</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
Cambios en políticas contables y corrección de errores	XX			(XX)	(XX)	(XX)	(XX)
<b>Saldos reexpresados al 31 de diciembre de 20X0</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X1</b>							
Traspaso y remesas		XX ó (XX)			XX ó (XX)	XX	XX
Reserva legal			XX		XX	XX	XX
Reservas estatutaria			XX		XX	XX	XX
Superávit de revaluación			XX		XX	XX	XX
Ingresos o gastos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio				XX ó (XX)	XX ó (XX)	XX	XX
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo contable				XX ó (XX)	XX ó (XX)	XX	XX
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo contable		XX ó (XX)	XX	XX ó (XX)	XX ó (XX)	XX	XX
<b>Saldo al 31 de diciembre de 20X1</b>	<b>XX</b>	<b>XX ó (XX)</b>	<b>XX</b>	<b>XX ó (XX)</b>	<b>XX ó (XX)</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>



CUADRO D		
(Nombre de la Entidad que informa)		
<b>ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO</b>		
Por los años terminados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1		
(en miles de Balboas)		
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	20X2	20X1
<b>Cobros por:</b>		
Ingresos sin contraprestación	XX	XX
Ingresos con contraprestación	XX	XX
<b>Pagos por:</b>		
Gastos de personal	XX	XX
Servicios prestados por terceros	XX	XX
Consumo de bienes corrientes	XX	XX
Transferencias	XX	XX
Prestaciones a la seguridad social	XX	XX
Otros pagos relativos a la actividad	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Flujos de efectivo netos de las actividades de operación</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>		
<b>Cobros por:</b>		
Disposición de activos	XX	XX
Inversiones financieras en títulos valores	XX	XX
Inversiones en préstamos	XX	XX
Participación patrimonial en empresas	XX	XX
Otros cobros relativos a la actividad	XX	XX
<b>Pagos por:</b>		
Compras de propiedades, planta y equipo	XX	XX
Inversiones financieras en títulos valores	XX	XX
Inversiones en préstamos	XX	XX
Participación patrimonial en empresas	XX	XX
Otros pagos relativos a la actividad	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Flujos de efectivo netos de las actividades de inversión</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN</b>		
<b>Cobros por:</b>		
Financiamiento de tesorería	XX	XX
Deuda pública interna	XX	XX
Deuda pública externa	XX	XX
Otros cobros relativos a la actividad	XX	XX
<b>Pagos por:</b>		
Financiamiento de tesorería	XX	XX
Deuda pública interna	XX	XX
Deuda pública externa	XX	XX
Otros pagos relativos a la actividad	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Flujos de efectivo netos de las actividades de financiación</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>Incremento (Disminución) neta en el efectivo y equivalente de efectivo</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo al inicio del período</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo al final del período</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Las notas forman parte integrante de este informe.		

CUADRO D (Continuación)		
(Nombre de la Entidad que informa)		
<b>ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO</b>		
Por los años terminados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1		
(en miles de Balboas)		
	20X2	20X1
<b>CONCILIACION DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO NETOS DE LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN Y EL RESULTADO (AHORRO/DESAHORRO) DEL PERIODO</b>		
<b>RESULTADO (ahorro/desahorro) DEL PERIODO CONTABLE</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
Más:		
Depreciación, amortización, deterioro y agotamiento del período	XX	XX
Pérdida en disposición de activos	XX	XX
Disminución en cuentas por cobrar	XX	XX
Disminución en inventarios	XX	XX
Incremento en cuentas por pagar	XX	XX
Incremento en provisiones	XX	XX
Otros	XX	XX
Menos:		
Ganancia en disposición de activos	XX	XX
Incremento en cuentas por cobrar	XX	XX
Incremento en inventarios	XX	XX
Disminución en cuentas por pagar	XX	XX
Disminución en provisiones	XX	XX
Otros	XX	XX
<b>FLUJOS DE EFECTIVO NETOS DE ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Las notas forman parte integrante de este informe.		

\_\_\_\_\_  
Representante Legal

\_\_\_\_\_  
Director de administración y/o Finanzas

\_\_\_\_\_  
Jefe del Departamento de Contabilidad

CUADRO E			
(Nombre de la Entidad que informa)			
<b>ESTADO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA DE INGRESOS Y GASTOS</b>			
al 31 de diciembre de 20X2			
( en miles de Balboas )			
DESCRIPCIÓN	PRESUPUESTO		SALDOS POR EJECUTAR
	MODIFICADO	EJECUTADO	
<b>INGRESOS</b>			
Ingresos tributarios	XX	XX	XX
Ingresos no tributarios	XX	XX	XX
Otros ingresos corrientes	XX	XX	XX
Recursos del patrimonio	XX	XX	XX
Recursos del crédito	XX	XX	XX
.....	XX	XX	XX
.....	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Total de ingresos	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>GASTOS</b>			
Servicios personales	XX	XX	XX
Servicios no personales	XX	XX	XX
Materiales y suministros	XX	XX	XX
Maquinaria, equipo y semovientes	XX	XX	XX
Inversión financiera	XX	XX	XX
Obras y construcciones	XX	XX	XX
Transferencias corrientes	XX	XX	XX
Transferencias de capital	XX	XX	XX
Servicio de la deuda pública	XX	XX	XX
Asignaciones globales	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Total de gastos	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Resultado (superávit o déficit) del presupuesto del periodo contable</b>	XX	<u>XX</u>	XX

Representante Legal

Director de administración y/o Finanzas

Jefe del Departamento de Contabilidad

#### 4. FORMATOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

ANEXO 1		
(Nombre de la Entidad que informa) <b>INVERSIONES EN PRESTAMOS</b> Al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 (en miles de Balboas)		
DESCRIPCIÓN	20X2	20X1
<b>INVERSIONES EN PRÉSTAMOS</b>		
Préstamos otorgados a instituciones públicas no financieras		
Porción a corto plazo		
Instituciones descentralizadas	XX	XX
Empresas públicas	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Sub total	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Porción a largo plazo		
Instituciones descentralizadas	XX	XX
Empresas públicas	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Sub total	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Totales</b>	<u><b>XX</b></u>	<u><b>XX</b></u>

ANEXO 2		
(Nombre de la Entidad que informa) <b>INVERSIONES FINANCIERAS Y PATRIMONIALES</b> Al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 (en miles de Balboas)		
DESCRIPCIÓN	20X2	20X1
<b>INVERSIONES FINANCIERAS Y PATRIMONIALES</b>		
Inversiones financieras en títulos valores largo plazo	XX	XX
Participación patrimonial en empresas controladas y asociadas	XX	XX
Participación patrimonial en empresas no controladas	XX	XX
Participación en organismos internacionales	XX	XX
Propiedades de inversión	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Totales</b>	<u><b>XX</b></u>	<u><b>XX</b></u>

ANEXO 3

(Nombre de la Entidad que informa)  
**CUENTAS POR COBRAR**  
 Al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1  
 ( En miles de Balboas)

DESCRIPCIÓN	Al 31 de diciembre de 20X2					
	Mes corriente	Días				Total
		30	60	90	Más de 90	
Impuestos						
Transferencias						
Contribuciones a la seguridad social						
Prestación de servicios						
Concesiones						
Contribuciones por mejoras						
Venta de bienes						
Anticipos concedidos						
Disposición de activos						
...						
<b>Totales</b>						

DESCRIPCIÓN	Al 31 de diciembre de 20X1					
	Mes corriente	Días				Total
		30	60	90	Más de 90	
Impuestos						
Transferencias						
Contribuciones a la seguridad social						
Prestación de servicios						
Concesiones						
Contribuciones por mejoras						
Venta de bienes						
Anticipos concedidos						
Disposición de activos						
...						
<b>Totales</b>						

ANEXO 4													
(Nombre de la Entidad que informa)													
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO													
Por los años terminados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1													
(en miles de Balboas)													
DESCRIPCIÓN	Al 31 de diciembre de 20X2												Saldos en el Estado de Situación Financiera
	Propiedades, planta y equipo				Depreciación y agotamiento acumulado				Deterioro acumulado				
	Saldos iniciales	Variaciones		Saldos finales	Saldos iniciales	Variaciones		Saldos finales	Saldos iniciales	Variaciones		Saldos finales	
		Adiciones	Disminuciones			Adiciones	Disminuciones			Adiciones	Disminuciones		
Terrenos	XX	XX	XX	XX	N/A	N/A	N/A	N/A	XX	XX	XX	XX	XX
Edificaciones e instalaciones	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Maquinaria, equipos y otros	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Maquinaria, equipos y otros en almacén	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Infraestructura pública no concesionada	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Proyectos en ejecución	XX	XX	XX	XX	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	XX
Activos biológicos	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Totales	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX

Al 31 de diciembre de 20X1													
DESCRIPCIÓN	Propiedades, planta y equipo				Depreciación y agotamiento acumulado				Deterioro acumulado				Saldos en el Estado de Situación Financiera
	Saldos iniciales	Variaciones		Saldos finales	Saldos iniciales	Variaciones		Saldos finales	Saldos iniciales	Variaciones		Saldos finales	
		Adiciones	Disminuciones			Adiciones	Disminuciones			Adiciones	Disminuciones		
	Terrenos	XX	XX	XX	XX	N/A	N/A	N/A	N/A	XX	XX	XX	
Edificaciones e instalaciones	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Maquinaria, equipos y otros	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Maquinaria, equipos y otros en almacén	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Infraestructura pública no concesionada	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Proyectos en ejecución	XX	XX	XX	XX	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	XX
Activos biológicos	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Totales	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX

N/A: No aplica

ANEXO 5						
(Nombre de la Entidad que informa)						
<b>CUENTAS POR PAGAR</b>						
Al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1						
( En miles de Balboas)						
DESCRIPCIÓN	Al 31 de diciembre de 20X2					
	Mes corriente	Días				Total
		30	60	90	Más de 90	
Gastos de personal y retenciones tributarias						
Retenciones no tributarias						
Adquisiciones de bienes y servicios						
Impuestos						
Transferencias						
Prestaciones de la seguridad social						
Gastos financieros						
Devolución de impuestos de períodos anteriores						
Recaudo a favor de terceros						
...						
<b>Totales</b>						
DESCRIPCIÓN	Al 31 de diciembre de 20X1					
	Mes corriente	Días				Total
		30	60	90	Más de 90	
Gastos de personal y retenciones tributarias						
Retenciones no tributarias						
Adquisiciones de bienes y servicios						
Impuestos						
Transferencias						
Prestaciones de la seguridad social						
Gastos financieros						
Devolución de impuestos de períodos anteriores						
Recaudo a favor de terceros						
...						
<b>Totales</b>						

ANEXO 6			
(Nombre de la Entidad que informa)			
<b>ESTADO DE LA DEUDA PÚBLICA</b>			
Por los años terminados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1			
(en miles de Balboas)			
DESCRIPCIÓN	20X2	20X1	Variación
Deuda Interna corto plazo:			
Empréstitos de organismos del sector público	XX	XX	XX
Empréstitos de la banca privada	XX	XX	XX
Empréstitos de proveedores privados	XX	XX	XX
Empréstitos de inversionistas privados	XX	XX	XX
Otros empréstitos internos	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Total deuda interna corto plazo</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Deuda externa corto plazo:			
Empréstitos de organismos multilaterales	XX	XX	XX
Empréstitos de organismos bilaterales	XX	XX	XX
Empréstitos de gobiernos extranjeros	XX	XX	XX
Empréstitos de banca privada	XX	XX	XX
Empréstitos de proveedores privados	XX	XX	XX
Empréstitos de inversionistas privados	XX	XX	XX
Otros empréstitos externos	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Total deuda externa corto plazo</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
<b>Total deuda corto plazo</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Deuda Interna largo plazo:			
Empréstitos de organismos del sector público	XX	XX	XX
Empréstitos de la banca privada	XX	XX	XX
Empréstitos de proveedores privados	XX	XX	XX
Empréstitos de inversionistas privados	XX	XX	XX
Otros empréstitos internos	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Total deuda interna largo plazo</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
Deuda externa largo plazo:			
Empréstitos de organismos multilaterales	XX	XX	XX
Empréstitos de organismos bilaterales	XX	XX	XX
Empréstitos de gobiernos extranjeros	XX	XX	XX
Empréstitos de banca privada	XX	XX	XX
Empréstitos de proveedores privados	XX	XX	XX
Empréstitos de inversionistas privados	XX	XX	XX
Otros empréstitos externos	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Total deuda externa largo plazo</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
<b>Total deuda largo plazo</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>
<b>Totales</b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>	<b><u>XX</u></b>

ANEXO 7		
(Nombre de la Entidad que informa)		
<b>PROVISIONES</b>		
Al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1		
(en miles de Balboas)		
DESCRIPCIÓN	20X2	20X1
PROVISIONES A CORTO PLAZO		
Provisiones para prestaciones sociales	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Provisiones diversas	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Total provisiones a corto plazo	<u>XX</u>	<u>XX</u>
PROVISIONES A LARGO PLAZO		
Provisiones para prestaciones sociales	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Provisiones diversas	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Total provisiones a largo plazo	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<b>Totales</b>	<u>XX</u>	<u>XX</u>





(Nombre de la Entidad que informa)		ANEXO 10
<b>CONCILIACIÓN DE RESULTADOS CONTABLES Y PRESUPUESTARIOS</b>		
Por el año terminado el 31 de diciembre de 20X2		
(en miles de Balboas)		
<b>Resultado (ahorro/desahorro) del período contable</b>		<b>XX</b>
Menos:		
Ingresos financieros	XX	
Ingresos presupuestarios	<u>XX</u>	
Diferencia entre los ingresos financieros y los ingresos presupuestarios		XX
Más:		
Gastos financieros	XX	
Gastos presupuestarios	<u>XX</u>	
Diferencia entre los gastos financieros y los gastos presupuestarios		XX
<b>Igual al Resultado (superávit o déficit) del presupuesto del período contable</b>		<b><u>XX</u></b>

## CAPÍTULO VII

### CONTROL INTERNO

El control interno es un proceso ejecutado por la máxima autoridad de la entidad, el consejo de directores, los jefes de departamentos y el resto de los servidores públicos que laboran en la misma, para salvaguardar los activos y proporcionar seguridad razonable en la consecución de los objetivos institucionales, en las siguientes categorías: eficacia (logro de objetivos) y eficiencia (menor costo) de sus operaciones, confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas que le son aplicables.

Por tanto, el control interno está constituido por un conjunto de acciones interrelacionadas con el propósito de asegurar que las operaciones y los procedimientos sean realizados dentro de la legalidad, preservar y hacer buen uso del patrimonio público, desarrollar los planes y políticas de la organización y producir información confiable y oportuna.

#### 1. ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Según las Normas de Control Interno Gubernamental, la estructura del control interno consiste en las disposiciones legales, políticas y procedimientos aplicables, destinados a dar a la administración la garantía razonable, de que se cumplirán los objetivos y metas de la entidad.

Una de sus finalidades principales es garantizar la subordinación de los actos administrativos al principio de legalidad.

##### a) Componentes de la estructura del control interno

El control interno consta de cinco componentes interrelacionados

- Ambiente de control

Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influya sobre las actividades que desarrolla el personal con respecto al control de sus actividades. Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustentan o actúan los otros cuatro componentes.

Consiste en la actitud reflejada por la máxima autoridad de la entidad, el nivel directivo y demás servidores públicos que laboran en ésta, frente al cumplimiento de las disposiciones legales, políticas, procedimientos y acciones que sustentan la importancia del control.

Incluye la integridad, los valores éticos y la capacidad de los funcionarios de la entidad, la filosofía y estilo de gestión del nivel directivo, la estructura organizacional, la asignación de autoridad y responsabilidad y las políticas y procedimientos establecidos para la administración del recurso humano.

- Evaluación de riesgos

Es el conjunto de actividades que ejecuta la administración para identificar y analizar la existencia de riesgos relevantes, que puedan afectar el cumplimiento de sus objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Asimismo, se

refiere a los mecanismos necesarios para reconocer y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, que influyen en el entorno de la entidad como en el interior de ella.

Estos cambios pueden surgir por variaciones en el ambiente operativo, personal con poca experiencia, sistemas de información nuevos o rediseñados y adopciones de nuevos procedimientos contables, entre otros.

- Información y comunicación

Consiste en la identificación, ordenamiento, registro, producción, publicación y protección de información operativa y financiera veraz y oportuna; así como, la comunicación efectiva de la información necesaria para que los funcionarios puedan cumplir con sus responsabilidades.

- Actividades de control

Son las políticas y procedimientos, además de las incluidas en los otros cuatro componentes, que contribuyen a asegurar que se toman las medidas para limitar la ocurrencia de riesgos que pueden afectar el alcance de los objetivos de la entidad.

Ejemplos de éstas son: las aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones y segregación de funciones, entre otras.

- Monitoreo o supervisión

Se refiere a la evaluación continua o periódica, de acuerdo a la importancia del riesgo, que compruebe la eficacia del sistema de control interno a través del tiempo; a fin de determinar que el mismo esté funcionando de conformidad con los planes y objetivos propuestos e incorporar, en caso necesario, los ajustes de manera oportuna.

#### b) Objetivos de la estructura de control interno

Como se indica en las Normas de Control Interno Gubernamental, y de acuerdo con el principio de legalidad que debe caracterizar los actos administrativos de las instituciones del sector público, el diseño de la estructura de control interno se dirigirá al logro de los siguientes objetivos:

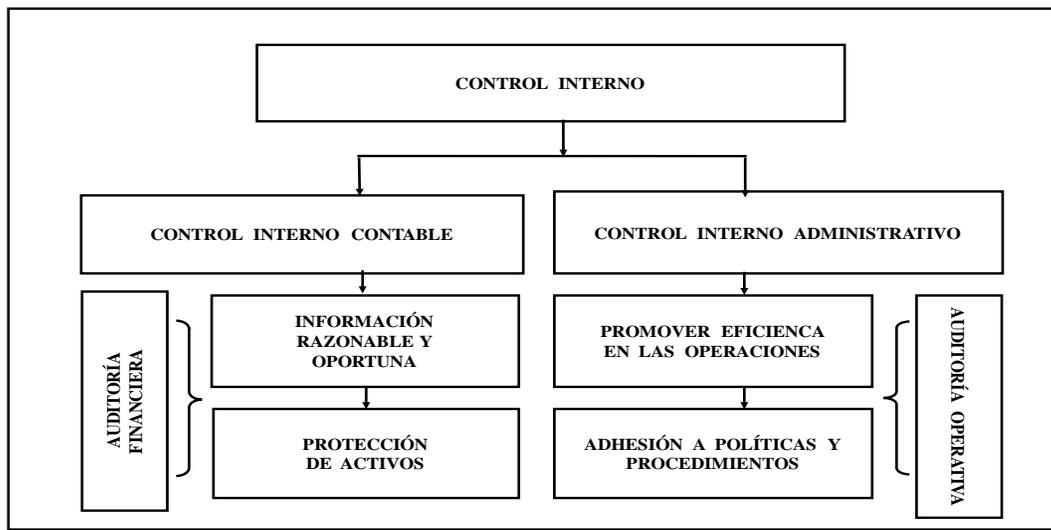
- Garantizar que la entidad disponga de mecanismos de planificación y presupuesto, diseñados para dirigir su gestión hacia el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales en términos de economía, eficiencia y efectividad.
- Asegurar que la institución disponga de una estructura orgánica funcional que proporcione el marco adecuado para planificar, dirigir y controlar su gestión; así como, para asignar responsabilidades y delegar autoridad en los diferentes estratos de la organización.
- Disponer de un instrumento normativo que permita diseñar, definir, documentar e implementar los mecanismos y procedimientos de control de las actividades que se realizan en el entorno al proceso contable.
- Garantizar la eficiencia y efectividad de las actividades que se realizan en el proceso contable.

- Asegurar que exista un plan de desarrollo de recursos humanos, que garantice a la entidad, disponer del personal calificado para cumplir sus objetivos.
- Proteger los recursos de la entidad mediante la identificación y evaluación de riesgos relevantes que puedan afectar el logro de los objetivos establecidos por la administración.
- Procurar que la administración responda eficazmente a los riesgos, como medio para reducir los errores e irregularidades.
- Asegurar la oportunidad, confiabilidad, exactitud e integridad de la información.
- Garantizar que la información contable cumpla con los propósitos de identificar, reunir, clasificar, analizar, registrar e informar sobre los resultados de las operaciones de los entes públicos y tener responsabilidad de los activos relacionados.
- Establecer un adecuado sistema de control que garantice que las operaciones se realizan de acuerdo a las disposiciones legales y los procedimientos correspondientes.
- Definir y aplicar actividades de monitoreo que aseguren la evaluación continua o periódica de la eficacia del diseño y operación de la estructura de control interno, a fin de determinar que está de acuerdo con lo planeado y que se adapta fácilmente a los cambios internos y del entorno.

## **2. CLASIFICACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

El sistema de control interno, de acuerdo a los propósitos, se divide en control interno administrativo y control interno contable.

El cuadro que se presenta a continuación muestra las divisiones antes señaladas, al igual que los propósitos fundamentales que buscan materializar cada una de ellas; así como, los elementos de control que se aplican sobre las mismas.



a) Control interno administrativo

El control interno administrativo consiste en la adhesión a las políticas y procedimientos prescritos, para todas las dependencias o áreas de la organización, a efecto de lograr la eficiencia operacional. El mismo está relacionado con los procesos de decisión conducentes a la autorización de transacciones, entendida ésta como la función gerencial directamente asociada con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la organización, constituyéndose en el punto de partida para establecer el control interno contable sobre las transacciones.

Este incluye el plan organizativo, análisis estadísticos, estudios de movimiento y tiempo, reportes operacionales, programas de capacitación para fortalecer las capacidades del recurso humano y los controles de calidad, entre otros.

El control interno administrativo se valida a través de la auditoría operativa, que hace evaluaciones constructivas y objetivas de las distintas actividades o gestiones ejercidas por las organizaciones, a efecto de determinar el grado de eficiencia, economía y efectividad con que la administración realiza sus planes, políticas y programas para materializar los objetivos propuestos.

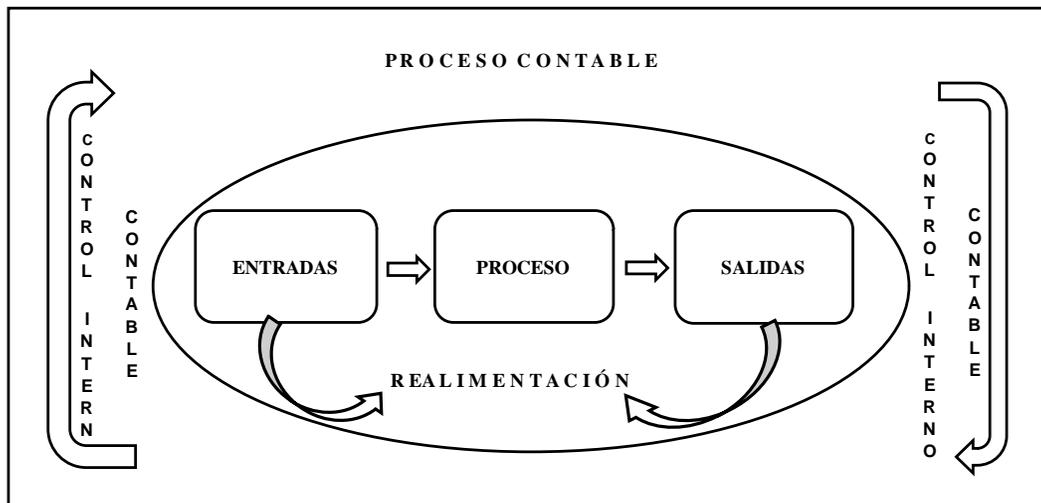
b) Control interno contable

El control interno contable se define como el conjunto de actividades de seguimiento y evaluación adoptadas por el representante legal de las entidades económicas e implementadas por los funcionarios que se desempeñan en los departamentos u oficinas de contabilidad, con el fin de garantizar que la información financiera derivada del desarrollo de las etapas de reconocimiento, medición, presentación y revelación del proceso contable, cumpla con las características cualitativas, y por ende contribuya a que los activos e información financiera, estén protegidos contra riesgos, y que la comprobación de su efectividad permita generar procesos de retroalimentación, necesarios para introducir mejoras a la continuidad del mismo. De conformidad con lo establecido en las Normas de Control Interno Gubernamental, la estructura del control interno contable, está conformada por las disposiciones legales, políticas y procedimientos aplicables al proceso contable, a efecto de ofrecer la garantía razonable sobre la calidad de la información financiera.

De igual forma, incluye los componentes de la estructura del control interno y los factores relacionados con la estructura organizacional de la entidad, considerando las actividades que realiza cada una de las áreas que la integran y el impacto derivado de la participación de éstas en el proceso contable.

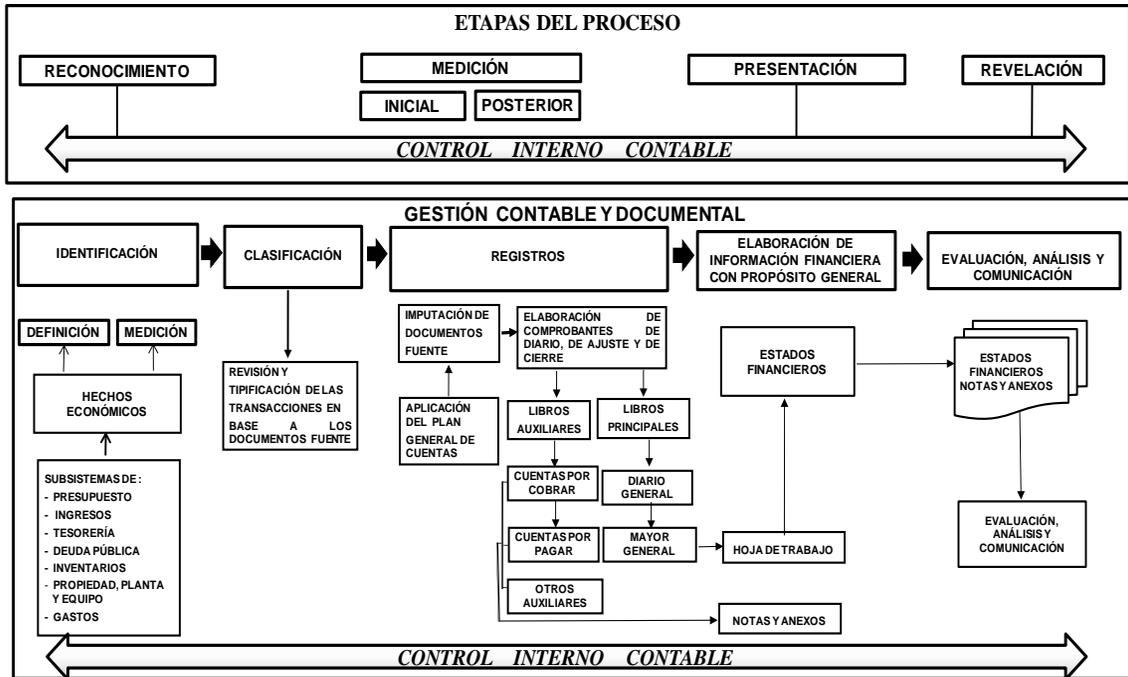
- Diagramas

- Diagramación general. El siguiente diagrama presenta la estructura general del proceso contable, visto como una estructura sistémica, el cual incluye al control interno contable como un elemento a tener en cuenta dentro de todos los eslabones que conforman la cadena del sistema.



- Diagrama específico. Este diagrama retoma las diferentes etapas del proceso contable, por las que transcurren los hechos económicos para convertirse en productos finales del mismo, a efecto de hacer énfasis en que el control interno contable debe estar incorporado en cada tarea que corresponda a las etapas de dicho proceso.

**ALCANCE DEL CONTROL INTERNO CONTABLE**



- Roles y responsabilidades del control interno contable

El representante legal de la entidad, es responsable de la implementación de las actividades conducentes a la materialización de los elementos de la estructura de control interno definidos en las Normas de Control Interno Gubernamental, a efecto de contribuir con la puesta en marcha de los métodos y procedimientos dirigidos a asegurar la calidad, eficiencia y eficacia del Control Interno Contable.

El desarrollo de estas actividades, también será responsabilidad de cada uno de los funcionarios públicos que según sus funciones, realicen tareas que directa o indirectamente, estén relacionadas con las etapas del proceso contable.

Las unidades de auditoría interna tendrán a su cargo la revisión y evaluación de la estructura del control interno contable en los términos definidos en las Normas de Control Interno Gubernamental, sin perjuicio de las atribuciones constitucionales y legales conferidas a la Contraloría General de la República en esta materia.

- Implementación del control interno contable

La implementación se define como la acción de aplicar métodos necesarios para llevar a cabo una actividad que conlleve a solucionar un conjunto de factores o circunstancias que afectan a alguien o algo en un momento determinado.

Implementar un sistema de control interno contable, en la entidad, significa orientar a los funcionarios responsables de la información financiera, para que realicen las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera de acuerdo a las características cualitativas a que se refiere el marco conceptual.

Entre las acciones, a tomar en cuenta, para la implementación del control interno contable, se incluyen las siguientes:

- Estructuración del área contable. La entidad deberá contar con un área de contabilidad, llámese dirección, departamento, sección o unidad cuya estructura y recursos dotados, estén en armonía con la complejidad de las funciones orientadas al logro de la misión institucional, a efecto de gestionar la ejecución adecuada de las actividades inmersas en cada una de las etapas del proceso contable.

Adicionalmente, la entidad debe establecer los mecanismos para garantizar que los insumos, requeridos para la ejecución del proceso contable, fluyan oportunamente entre los usuarios internos y externos del área contable, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la eliminación o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

- Políticas contables. Para garantizar la eficiencia del sistema de control interno contable, la entidad deberá formular, documentar e implementar las políticas contables con base en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y el Manual General de Contabilidad Gubernamental, previa coordinación con la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República.

Las políticas contables a considerar, entre otras, están relacionadas con la definición de las fechas de cierre o corte para la preparación de información financiera, métodos de amortización, estimación de vidas útiles, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes, fechas de publicación o exhibición de información financiera, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares, forma de elaborar las notas a los estados financieros, fechas de presentación de información a los órganos de control y otros usuarios.

- Procedimientos contables. La entidad en conjunto con la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República, deberán elaborar y mantener actualizados los Manuales Específicos de Contabilidad Gubernamental (MECG) que contengan, entre otros elementos, la estructura organizacional del área contable, el recurso humano asignado y sus funciones, la metodología utilizada para desarrollar las actividades del proceso contable institucional (manual, mixto o automatizado), el plan de cuentas, descripción de las dinámicas de las cuentas, los asientos contables tipos, principalmente aquellos que son muy propios de la entidad y los informes financieros.
- Recurso humano idóneo. En el área contable de la entidad, los responsables directos de la ejecución de las actividades propias del proceso contable, deben tener la formación necesaria que contribuya a dimensionar y entender el sistema de contabilidad gubernamental, de tal manera que les permita la debida identificación, clasificación, registro y ajustes, elaboración, análisis, interpretación y comunicación de la información financiera.

Por consiguiente, el representante legal de la entidad, debe implementar políticas para mantener actualizado a los funcionarios que se desempeñan en el área contable; lo que implica la asistencia de éstos a cursos, seminarios, congresos o conferencias, que sean efectivos para garantizar el cumplimiento de las NICSP y las disposiciones que en ese sentido expida la Contraloría General de la República como órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental.

- Sistemas de información. Con el fin de garantizar la eficiencia, eficacia y economía en la ejecución del proceso contable, con independencia de la forma que utilice la entidad para procesar la información, sea esta manual, mixta o automatizada, se requiere que el sistema de información utilizado permita el procesamiento de información con alto grado de efectividad.

Cuando el sistema de información se apoye en aplicativos informáticos para automatizar actividades del proceso contable, la Máxima Autoridad de la entidad (representante legal), el Director de Administración y/o Finanzas, el Director de Contabilidad, el Jefe del Departamento, Sección o Unidad de Contabilidad y el Director o Jefe del Departamento u Oficina de Auditoría Interna, evaluarán el desempeño de tales aplicativos analizando los resultados (productos) obtenidos. Por consiguiente, realizarán el monitoreo constante para verificar, el cumplimiento de las políticas de seguridad de la información, la integridad de los registros patrimoniales y presupuestarios, y la producción oportuna de información financiera.

Igualmente, la Contraloría General de la República realizará las actividades de evaluación y monitoreo sobre el funcionamiento de tales aplicativos, en cumplimiento de su rol de ente rector del sistema de contabilidad gubernamental y fiscalizador del manejo de los fondos y bienes públicos.

El Ministerio de Economía y Finanzas, por su parte, es el ente responsable del funcionamiento correcto de tales aplicativos, de acuerdo a las disposiciones que regulan el sistema de contabilidad gubernamental.

- Determinación y administración de los riesgos: La entidad deberá realizar las acciones administrativas necesarias que permitan administrar los riesgos en los que se encuentra inmerso su proceso contable, a fin de preservar el cumplimiento de las características cualitativas de la información financiera, producto del proceso contable.

En ese sentido, las entidades deben estar atentas a la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características cualitativas.

- Coordinación entre las diferentes dependencias: Teniendo en cuenta que los datos, derivados de los hechos económicos, reconocidos en el proceso contable se generan en las diferentes dependencias en las que se estructura la entidad, es responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, proporcionar los mismos para su debido procesamiento. Lo antes anotado implica un compromiso institucional liderado por la máxima autoridad de la entidad y los funcionarios responsables de las mencionadas dependencias.

La información que se produce en las diferentes dependencias será la base para reconocer contablemente los hechos económicos. Por consiguiente, éstas deben garantizar que la información circule adecuadamente, con la debida calidad y oportunidad.

- Elementos de control interno contable

Con el propósito de lograr que la información financiera, producto del proceso contable, cumpla con las características cualitativas, la entidad debe observar, como mínimo, los siguientes elementos:

- Depuración permanente de cifras. La entidad debe garantizar que la información contable refleje la realidad financiera, para ello, en forma permanente, debe depurar las cifras contenidas en los estados financieros.

La entidad tendrá en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se pueden reflejar en los estados financieros cifras y demás datos sin la certeza de su existencia o razonabilidad, para proceder a su depuración. Asimismo, en caso de que existan, debe determinar las razones por las cuales no se hayan incorporado en la contabilidad los derechos y obligaciones que correspondan.

En ese orden de ideas, la entidad debe adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele, entre otros, valores que no representen bienes, derechos u obligaciones ciertas. Así como, aquellos que carecen de documentos

fuelle, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

- Registro de la totalidad de los hechos económicos. En el desarrollo del proceso contable, la entidad debe adoptar los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de los hechos económicos llevados a cabo, sean incorporados al proceso contable aplicando las disposiciones en materia de contabilidad gubernamental, de manera independiente a su cuantía y en relación con su función, para lo cual deberá implementar una política que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.
- Individualización de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades económicas públicas deberán identificarse de manera individual, bien sea por los departamentos de contabilidad o en bases de datos administradas por otras unidades administrativas.
- Reconocimiento de efectos de valoraciones. La entidad deberá realizar los cálculos y reconocimientos adecuados de los deterioros, agotamientos y revaluaciones, en forma individual y asociadas a los bienes, derechos y obligaciones, según el caso, de conformidad con las disposiciones correspondientes.

Los bienes, derechos y obligaciones deberán permanecer reconocidos en la contabilidad a valores actualizados, para lo cual se deberán aplicar criterios técnicos establecidos en la normatividad contable acordes a cada circunstancia.

- Soportes documentales. La totalidad de los hechos económicos realizados por la entidad, deben estar respaldados en documentos fuente, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

En cada caso, los documentos fuente deberán cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

- Conciliación de información. Las conciliaciones deben realizarse permanentemente para comprobar la consistencia de la información suministrada por las distintas unidades que intervienen en el proceso contable, a efecto de realizar los ajustes, si a ello hubiere lugar.

Para un control riguroso del efectivo o sus equivalentes, la entidad implementará los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, manteniendo como principal actividad la elaboración mensual de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las diferencias entre el saldo indicado en el estado de cuenta recibido de la entidad financiera y el saldo según libros.

Para efectos de controlar los depósitos de efectivo o sus equivalentes, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos reportados en los estados de cuentas

bancarias, con independencia de que no se identifiquen los respectivos conceptos, los mismos deben registrarse en la contabilidad. No obstante, debe efectuarse la investigación respectiva, a fin de determinar la procedencia y los conceptos correspondientes.

- Libros de contabilidad. La información registrada en los libros de contabilidad, será la fuente para la elaboración de los estados financieros. Esta información incluye los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información. Por tanto, la entidad deberá mantener los libros de contabilidad, principales y auxiliares, como soporte de los estados financieros. En ningún caso, los valores que aparecen registrados en libros, serán diferentes a los revelados en los estados financieros y demás informes complementarios.

Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad y deben estar a disposición de la Contraloría General de la República y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales y legales, de control, inspección y vigilancia.

Los libros de contabilidad, los documentos fuente y los comprobantes deben conservarse en medios físicos o electrónicos, en este último caso debe garantizarse su consulta y reproducción exacta.

- Riesgos inherentes y controles asociados al proceso contable

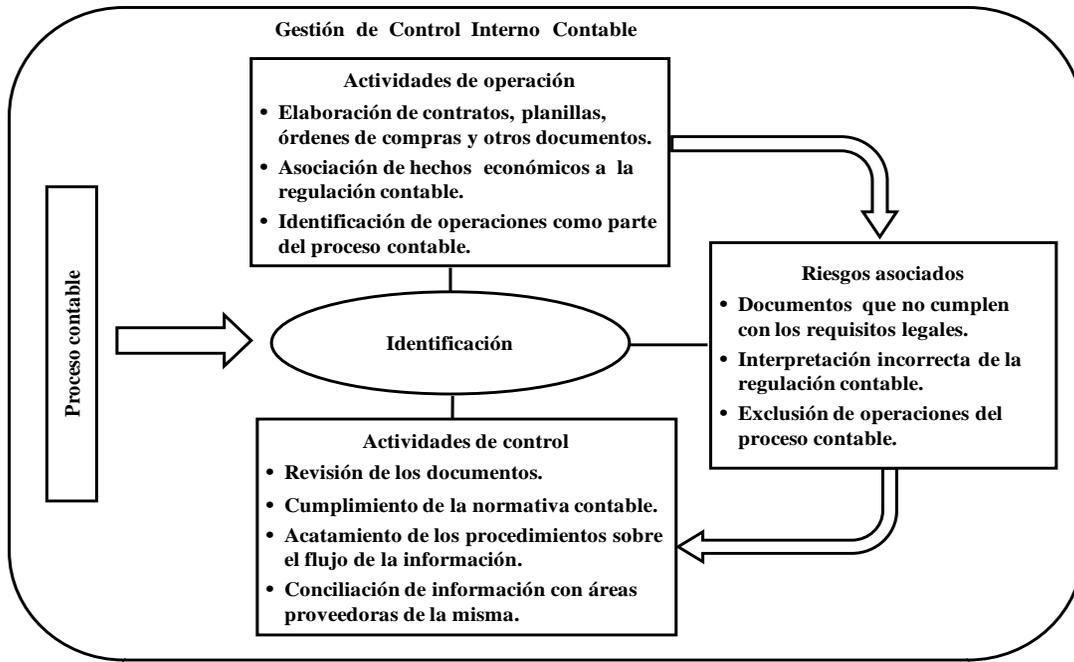
Las actividades del proceso contable incorporadas a la gestión contable y documental corresponden a la identificación, clasificación y registro de las transacciones, ajustes, elaboración de información financiera, y la evaluación, análisis y comunicación de la información; las mismas están expuestas a riesgos, por tanto, se requiere implementar los controles que los mitiguen o erradiquen.

El riesgo contable es la probabilidad que ocurran situaciones o eventos en el proceso contable, que afecten negativamente la información producida y la misma no cumpla con las características cualitativas, bien sea porque los hechos económicos no fueron reconocidos, medidos o revelados, conforme lo señalan las disposiciones respectivas.

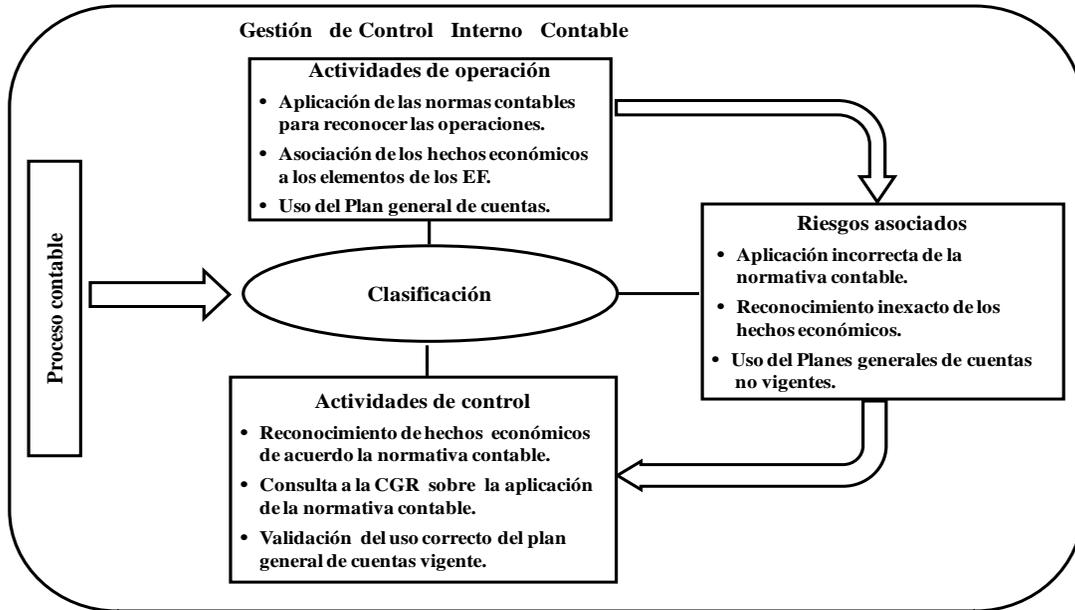
- Actividades, riesgos y controles del proceso contable

Las principales tareas instrumentales a realizar dentro de cada actividad, los riesgos a los que estarían expuestas y los controles que se pueden asociar para evitar o mitigar su impacto si llegasen a materializarse son:

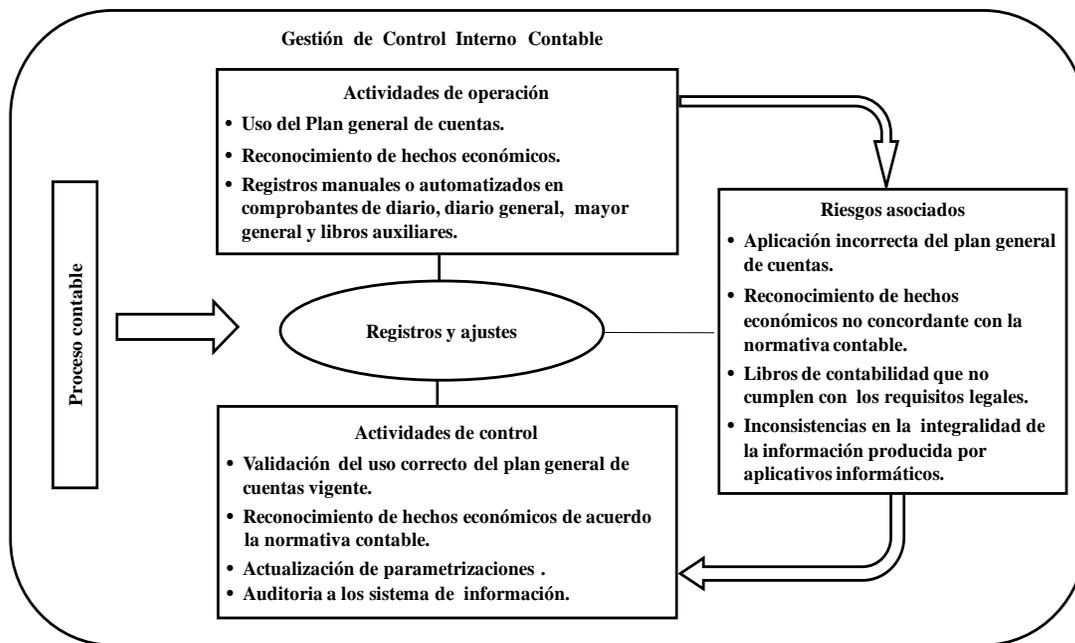
- **Actividad de Identificación.** Actividad relacionada con la realización de los hechos económicos que afectan la estructura financiera de la entidad y que después del análisis de las circunstancias y documentos fuente se consideran objeto de reconocimiento.



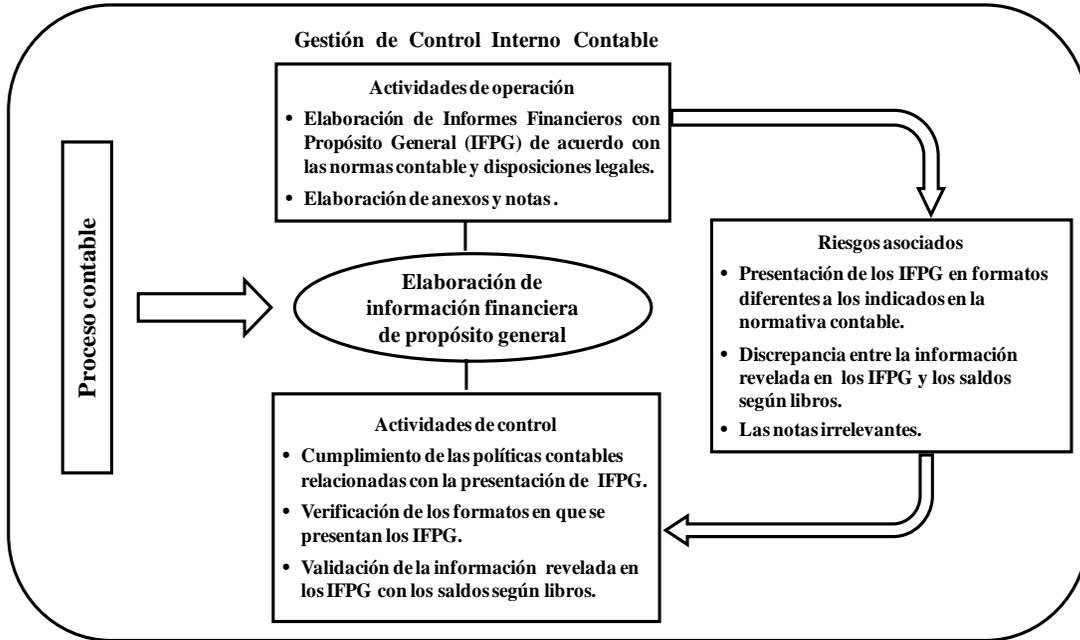
- Actividad de clasificación. Actividad que evalúa conceptualmente los hechos económicos, para asociarlos con los elementos que integran los estados financieros y su registro cronológico de acuerdo con los conceptos y códigos definidos en el Plan general de cuentas.



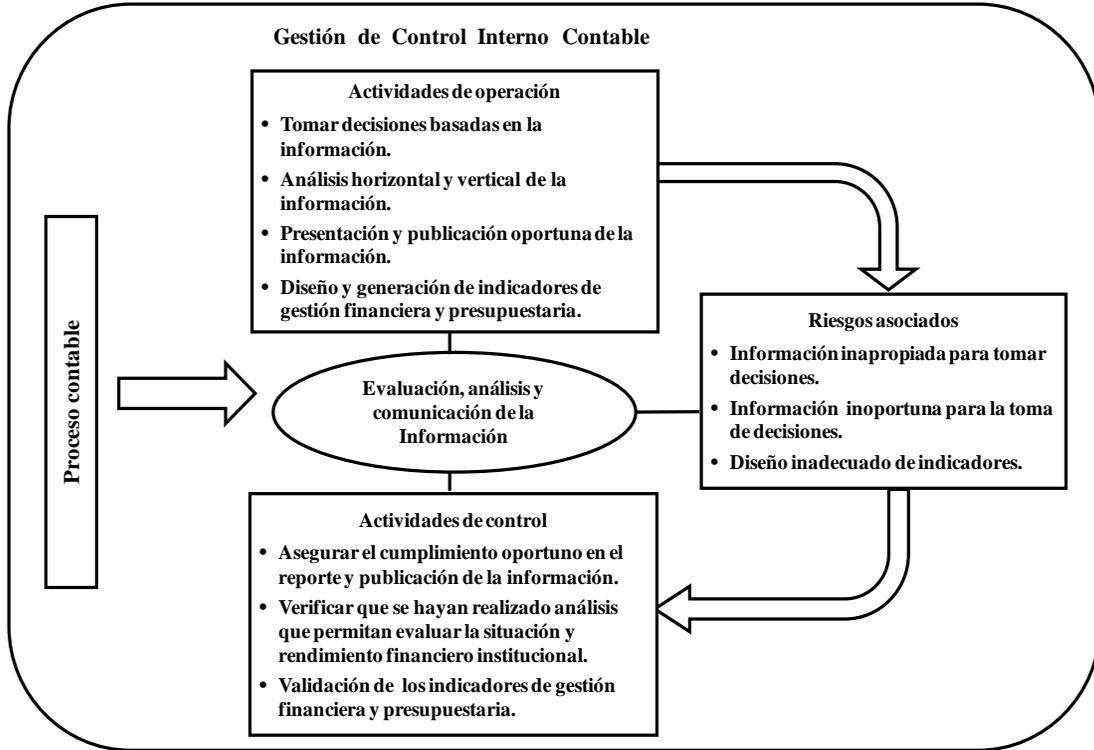
- Actividad de registros y ajustes. Consiste en la elaboración de comprobantes de diario y sus correspondientes registros manuales o automatizados en los libros de contabilidad; forman parte de esta actividad, la verificación de la calidad de la información identificada y clasificada previamente, para proceder a los ajustes que sean necesarios.



- Actividad de elaboración de información financiera con propósito general. Esta acción permite la obtención de la información financiera procesada a partir de los valores registrados en los libros de contabilidad y que se estructuran de acuerdo con los formatos definidos en el capítulo VI que trata sobre los informes financieros con propósito general.



- Actividad de evaluación, análisis y comunicación de la información. Esta actividad se relaciona con el estudio de la información que permite determinar la situación financiera de la entidad económica pública, el resultado de las operaciones realizadas y su capacidad para generar flujos de efectivo. Esta actividad se complementa con la comunicación de la información a los diferentes usuarios, para que la misma sea utilizada en la toma de decisiones que permitan satisfacer sus necesidades específicas relacionadas con la gestión, el control y la rendición de cuentas, en un contexto de transparencia pública.



• Seguimiento y evaluación del control interno contable

Esta actividad consiste en determinar la calidad y el nivel de confianza que se le puede otorgar al sistema de control interno, aplicado en el proceso contable; y comprobar que las actividades de control son eficaces, eficientes y económicas en la prevención y neutralización del riesgo contable.

- Autoevaluación del área contable. Los funcionarios que se desempeñan en el área contable de las entidades, son responsables de producir la información financiera; así como, de la supervisión continua de la eficacia de los controles integrados y de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor. Los funcionarios que laboran en el resto de las áreas administrativas en las que se generan hechos económicos, susceptibles de reconocerse contablemente, son solidarios, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable.
- Evaluación institucional independiente. La Dirección, Departamento, Sección o Unidad de Auditoría Interna, es responsable de la evaluación independiente del control interno en cada entidad. Por tanto, la máxima autoridad debe dotar a las mismas de los recursos

que faciliten el cumplimiento del monitoreo en el desarrollo del plan anual y cronograma de actividades que deberán remitir, anualmente, a la Contraloría General de la República, a más tardar el 30 de noviembre. Dicho plan deberá estar aprobado por el titular de la Institución, considerando lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental vigentes.

- Evaluación externa. A nivel externo, la evaluación del control interno contable corresponde a la Contraloría General de la República de conformidad con lo establecido en las disposiciones que sobre la materia han expedido las autoridades competentes.

- Aspectos generales de la evaluación

En el proceso del monitoreo, seguimiento y evaluación que realicen las unidades de contabilidad, auditoría interna y la Contraloría General de la República, deberán determinar, como mínimo, si los controles asociados al proceso contable permitieron:

- Proteger los recursos de la entidad mediante la identificación y evaluación de riesgos relevantes que puedan afectar el logro de los objetivos establecidos por la administración.
- Responder eficazmente a los riesgos, como medio para reducir los errores e irregularidades.
- Asegurar la oportunidad, confiabilidad, exactitud e integridad de la información.
- Garantizar razonablemente, que la información financiera generada en el proceso contable cumplió con las disposiciones que regulan la materia.
- Producir información financiera de conformidad a los instructivos que emita la Contraloría General de la República.
- Establecer y mantener las políticas contables acordes con la naturaleza de la entidad.
- Implementar y mantener un sistema de comunicación y coordinación que provea información relativa a los hechos económicos de manera confiable, oportuna, actualizada y acorde a las necesidades de la entidad.
- Establecer mecanismos para que el acceso a los recursos y los registros correspondientes, se limiten a las personas autorizadas para ello, quienes están obligadas a rendir cuentas de su custodia o utilización, cotejando periódicamente los recursos con los registros de contabilidad.
- Asegurar que en el momento del registro de los hechos económicos, se consideraron las siguientes condiciones:
  - o Existencia: Que las operaciones reconocidas y reveladas en los estados financieros, realmente ocurrieron.
  - o Integridad: Que todas las operaciones que produjeron variaciones en los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y costos, que conforman el sistema

de contabilidad, fueron registrados en los libros principales y auxiliares, manuales o automatizados correspondientes.

- Precisión: Que las operaciones generadas de la actividad desarrollada por la entidad se registraron; libres de errores, alteraciones, borrones y tachones.
- Clasificación: Que el registro de los hechos económicos se realizó según su condición, concepto, cuantía, fondo y región, dependiendo del tipo de actividad y organización de la entidad.
- Oportunidad: Que los hechos económicos realizados por la entidad, se registraron en el momento en que se produjeron.
- Asentamiento y resumen: Que los registros de los hechos económicos se efectuaron en las cuentas, clientes o acreedores a las cuales corresponden, de forma tal que permita producir informes detallados o resúmenes de saldos libre de errores.

## CAPÍTULO VIII

### CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

#### 1. ESTRUCTURA DEL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN

El proceso de consolidación se estructura en dos direcciones bien diferenciadas:

a) La consolidación de la información financiera

La consolidación de la información financiera tiene como propósito producir los estados financieros consolidados del sector público de acuerdo a las disposiciones contenidas en la NICSP 6 - Estados Financieros Consolidados y Separados.

b) La consolidación económica

La consolidación económica tiene como objeto generar información de acuerdo con las bases estadísticas de información financiera, con fundamento para las estadísticas fiscales del gobierno. La norma de referencia es la NICSP 22 - Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General - y las normas generales para las estadísticas macroeconómicas que establece el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) preparadas por las Naciones Unidas y los procedimientos establecidos por el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (FMI).

#### 2. ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES

a) Constitución Política

La Constitución Política de la República de Panamá, señala en los numerales 5, 8 y 9 del artículo 280 lo siguiente:

“Artículo 280. Son funciones de la Contraloría General de la República, además de las que señale la Ley, las siguientes:

5. Recabar de los funcionarios públicos correspondientes informes sobre la gestión fiscal de las dependencias públicas, nacionales, provinciales, municipales, autónomas o semiautónomas y de las empresas estatales.
8. Establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas señaladas en el numeral 5 de éste artículo.
9. Informar a la Asamblea Nacional y el Órgano Ejecutivo sobre el estado financiero de la Administración Pública y...”

b) Leyes

La Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, indica en su artículo 12, lo siguiente:

“Artículo 12. Es atribución privativa de la Contraloría instituir los métodos y sistemas de contabilidad para las dependencias públicas que señala la Constitución y de coordinar y velar por su adecuada aplicación.”

La Ley 97 de 21 de diciembre de 1998, por la cual se crea el Ministerio de Economía y Finanzas y se dictan otras disposiciones, señala en el inciso 6, literal c del artículo 2, lo siguiente:

“Artículo 2. El Ministerio de Economía y Finanzas tendrá las siguientes funciones:

C. En Materia de finanzas públicas:

6. Llevar la contabilidad gubernamental integrada y preparar los estados financieros consolidados del sector público, los cuales una vez auditados por la Contraloría General de la República, constituirán la fuente oficial sobre la situación financiera del sector público.”

c) Decretos

Decreto Núm.220-2014-DMySC de 25 de julio de 2014, por el cual se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en la República de Panamá.

Decreto Núm.288-2014-DMySC de 30 de septiembre de 2014 por el cual se aprueba el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

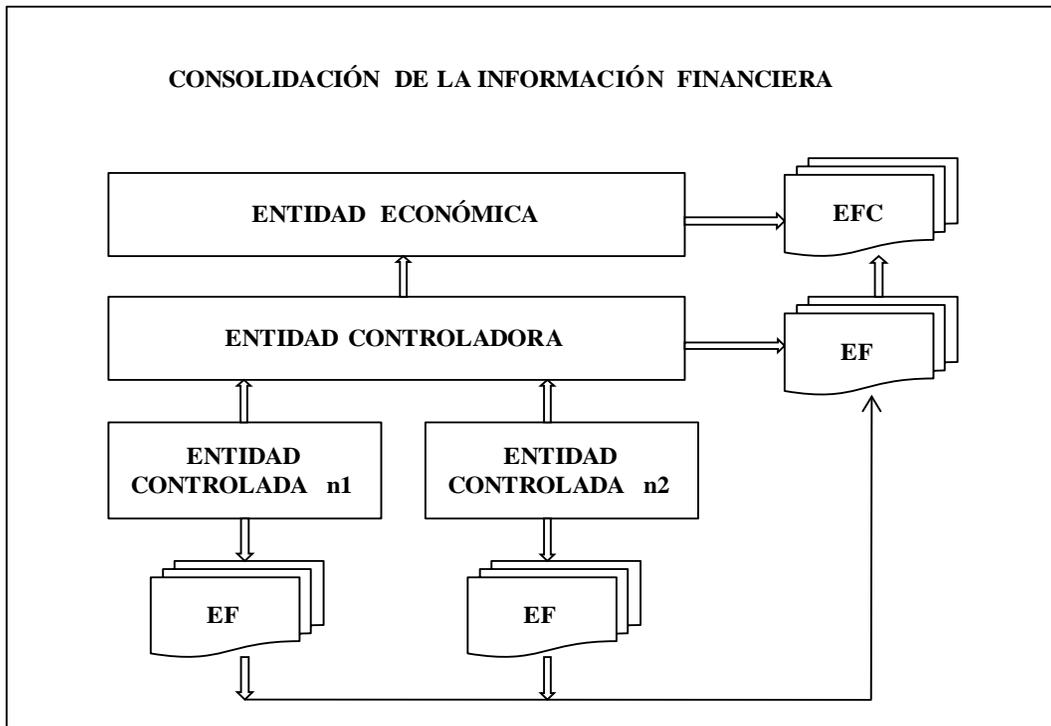
Decreto Núm.01-2017-DNMySC de 3 de enero de 2017 por el cual se aprueba el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) – Versión II

### **3. CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

La consolidación de la información financiera es una técnica que prescribe la ejecución de actividades metódicas que permiten obtener los estados financieros de un conjunto de entidades jurídicamente independientes, que constituyen un grupo o entidad económica como si se tratase de una sola entidad.

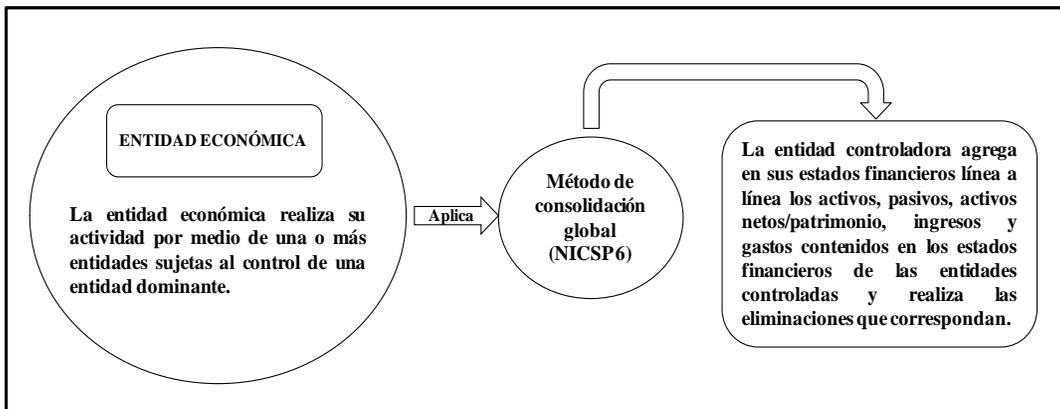
El proceso inicia con la agregación de las partidas similares contenidas en los Estados Financieros (EF) individuales, previamente homogenizados, de cada una de las entidades, y una vez realizados los ajustes y eliminaciones extra libros, para anular los efectos de las operaciones internas, se determinan los valores consolidados.

A continuación se presenta un cuadro que incluye de manera general el proceso de consolidación de la información financiera, cuyos productos finales son los Estados Financieros Consolidados (EFC) de la entidad económica.



**4. MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL**

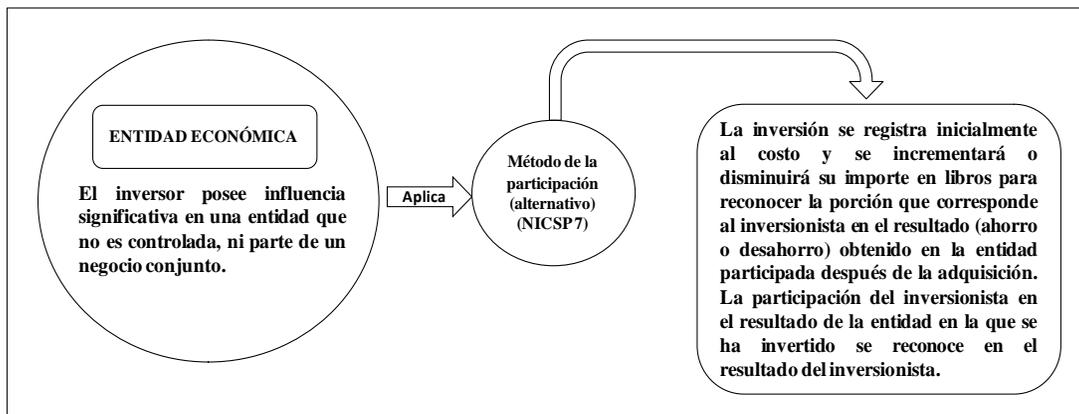
Este método de consolidación consiste en incorporar a los estados financieros de la entidad controladora, línea a línea, las partidas que representen activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar, incluidas en los estados financieros de las entidades controladas, sin perjuicio de las homogenizaciones previas y eliminaciones que resulten pertinentes. Este método es aplicado por la entidad económica que desarrolla su actividad por medio de una o más entidades controladas sujetas al control de la entidad controladora.



**5. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN**

Es el método de consolidación, según el cual la inversión se reconoce inicialmente al costo y se incrementará o disminuirá su importe en libros para reconocer la porción que corresponde al inversionista en el resultado (ahorro o desahorro) obtenido en la entidad participada después de la adquisición. La participación del inversionista en el resultado de la entidad en la que se ha invertido se reconoce en el resultado del inversionista.

Este método es aplicado cuando la entidad económica inversora tenga influencia significativa sobre la entidad en la que ha invertido (entidad participada); es decir, cuando la entidad económica inversora tiene el poder de intervenir en las decisiones de políticas financieras y de operación de la entidad participada, sin llegar a tener el control o el control conjunto de la misma.



**6. ENTIDAD CONTROLADORA**

Es una entidad que tiene una o más entidades controladas. Pueden existir entidades controladoras que individualmente hacen parte del sector gobierno general, las cuales conforman una unidad o grupo económico, y que como consecuencia de ello, deben preparar y presentar estados financieros consolidados. Esto implica la contabilización por parte de la entidad controladora de las inversiones que posee en las entidades controladas, cumpliendo con el postulado de devengo o acumulación.

**7. ENTIDAD CONTROLADA**

Es aquella, incluyendo una entidad sin forma societaria tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra entidad a la que se le denomina entidad controladora.

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 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. Los dos elementos de la definición de control son:

- El elemento poder. Poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad controlada.

- El elemento beneficio. Capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la entidad controlada.

Para establecer el control, la entidad controladora necesita beneficiarse de las actividades de la entidad controlada. Por ejemplo, en función de la distribución de sus resultados positivos (ahorros), tales como dividendos y exponerse al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos, una entidad controladora puede no obtener beneficios financieros de la entidad controlada, pero puede, en cambio, beneficiarse de su capacidad para dirigir a la entidad controlada, a efecto de alcanzar sus objetivos.

También es posible que una entidad controladora obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una empresa pública puede proporcionar a una entidad controladora un dividendo y posibilitar el logro de algunos de sus objetivos de política social.

En general, el control emana de la capacidad que tenga 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 patrimonio de la segunda.

La capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habersele conferido esta potestad a la entidad controladora 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 posibilidad de ejercer tal potestad. El control existe cuando la potestad de controlar es suficiente, a pesar de que la controladora puede optar por no ejercer dicha potestad.

También es necesario señalar, que la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad o que esté involucrada en ellas. En muchos casos, una entidad puede que sólo ejercite su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompe o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y su controladora.

#### a) Criterios para determinar la existencia de control

Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada y que, por tanto, se debe consolidar, pero en otros casos, puede que no sea tan claro; por ello, es necesario establecer elementos y criterios para determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera consolidada.

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

Las principales condiciones de poder corresponden 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.
- 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.
- La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta directiva de la otra entidad.
- 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.

- Indicadores de poder

Existen indicadores que suponen poder por parte de una entidad sobre otra, entre los cuales se señalan los siguientes:

- La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.
- La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.
- La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- La entidad posee acciones preferentes o equivalentes en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de la misma.

- Condiciones de beneficio

Las principales condiciones de beneficio corresponden 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 satisfacer la condición de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.
- 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.

- Indicadores de beneficio

Existen indicadores que suponen que una entidad se beneficia de las actividades de otra entidad, entre los cuales se señalan los siguientes:

- La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.
- 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.
- La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de sus objetivos.
- La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.

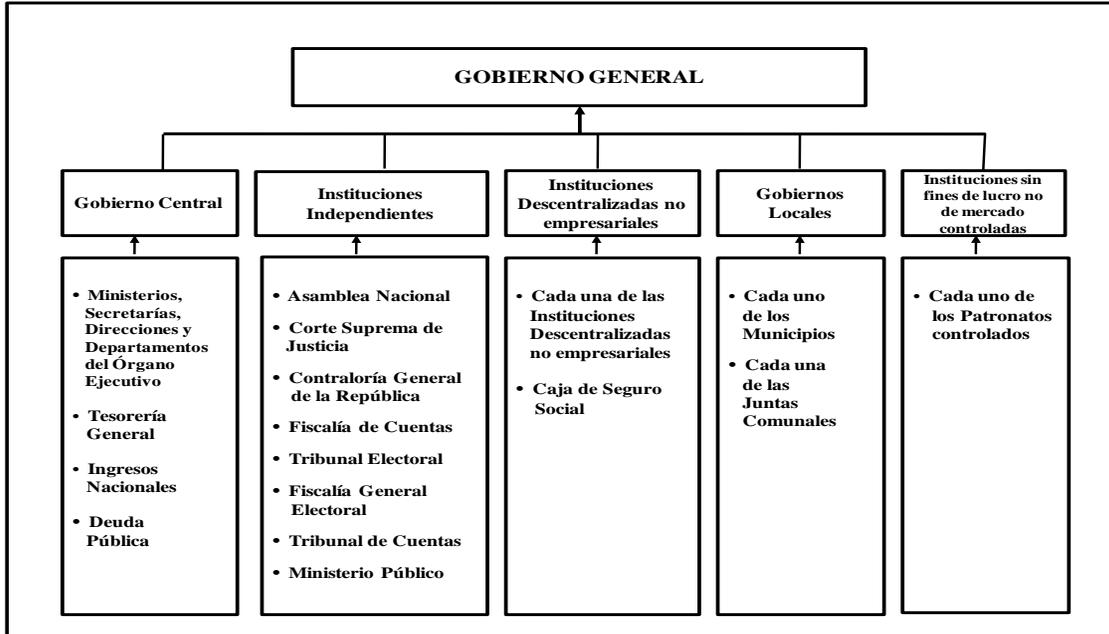
## **8. CLASIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES PARA LA CONSOLIDACIÓN**

La clasificación para la consolidación de la información financiera obedece a los criterios de control definidos para los grupos económicos, en los cuales se identifican las entidades controladoras y controladas, sobre la base principal de la participación patrimonial de las primeras en las segundas.

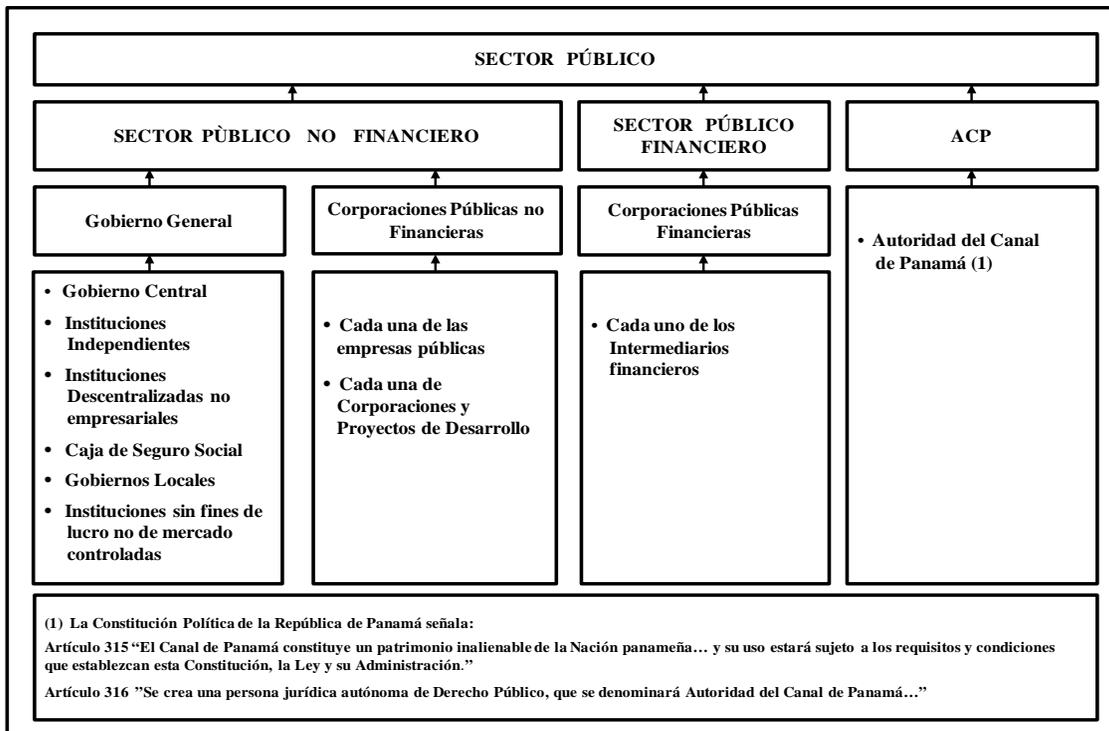
No obstante, se pueden presentar circunstancias en las cuales el control no necesariamente se deriva de una participación patrimonial mayoritaria, sino de otros criterios que pueden estar relacionados con el poder o beneficios obtenidos.

Con el propósito de demarcar el perímetro de consolidación se presentan los esquemas contentivos del grupo de entidades que conforman el gobierno general y el grupo de las entidades que integran el sector público. Considerando en este último la incorporación de los estados financieros preparados por la Autoridad del Canal de Panamá.

• Entidades económicas del gobierno general



• Grupos de entidades económicas que conforman el sector público



## 9. ASPECTOS TÉCNICOS PARA REALIZAR EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN

Para la preparación de los estados financieros consolidados, de acuerdo con el método de integración global, el Ministerio de Economía y Finanzas entidad responsable de este proceso, llevará a cabo las actividades que a continuación se detallan:

- Obtener los estados financieros de la entidad controladora y de cada una de las entidades controladas.
- Preparar manual o electrónicamente una hoja de trabajo, que contenga los pasos secuenciales del proceso. Es importante tener en cuenta que el proceso de consolidación es de carácter extra contable.
- Combinar los estados financieros de la controladora y sus controladas, línea a línea, agregando las partidas que, de acuerdo al plan general de cuentas, representen activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar.
- Comprobar la homogeneidad de las bases contables utilizadas por las entidades a consolidar. Si se detectan diferencias, y éstas son significativas, se deben efectuar los ajustes correspondientes a los estados financieros consolidados.
- Verificar que los saldos recíprocos de las cuentas contenidos en los estados financieros presentados por la controladora y sus controladas sean totalmente coincidentes, para realizar y garantizar el proceso de eliminación de los mismos. Si éstos no coinciden, se deben preparar los ajustes correspondientes en la hoja de trabajo.
- La primera operación recíproca a eliminar corresponde al valor de la inversión de la controladora en libros en cada entidad controlada, así como la porción de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora. El proceso debe identificar el porcentaje de participación que tiene la controladora en cada una de las controladas y el valor respectivo.
- Los saldos y las transacciones que se hayan realizado entre las entidades que forman parte de la entidad económica a consolidar deben ser eliminados en su totalidad, por tanto:
  - o Los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, incluyendo los ingresos por ventas y transferencias, los ingresos reconocidos como consecuencia de una asignación presupuestaria, los gastos y los dividendos o distribuciones similares, se eliminarán en su totalidad.
  - o Los resultados (ahorro o desahorro) que se deriven de las transacciones dentro de la entidad económica que se hayan reconocido como inventarios y activos fijos, se eliminarán en su totalidad.
- Los resultados negativos (desahorro) dentro de la entidad económica pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados.

- Se identifican las participaciones de las no controladoras o los intereses minoritarios en resultados (ahorro o desahorro) de las entidades controladas consolidadas, que se refieran al periodo sobre el que se informa.
- Los intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio de las entidades controladas consolidadas se identifican por separado de los activos netos/patrimonio de la controladora. Los intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio están compuestos por:
  - o Los importes de dichos intereses minoritarios a la fecha de la combinación original.
  - o La participación de los minoritarios en los cambios generados en los activos netos/patrimonio desde la fecha de combinación.
- Los saldos o valores consolidados se obtienen a partir de los saldos y valores agregados, más o menos los ajustes realizados, menos las eliminaciones de las operaciones recíprocas, más el valor del interés minoritario.
- Una vez realizadas estas actividades se preparan los estados financieros consolidados con sus respectivas notas explicativas, las cuales se generan del análisis de éstos y no de la agrupación de las notas individuales incluidas en los estados financieros presentados por las entidades controladas.

#### **10. ELEMENTOS ADICIONALES A TENER EN CUENTA PARA LA CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

- a) Los estados financieros de la controladora y de sus entidades controladas, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, estarán referidos a la misma fecha de presentación. Cuando las fechas de presentación de la controladora y de la controlada sean diferentes, ésta última elaborará, a efectos de la consolidación, estados financieros adicionales a la misma fecha que los de la controladora, a menos que sea impracticable hacerlo.
- b) Si los estados financieros de una controlada, utilizados en la elaboración de los estados financieros consolidados, presenta una fecha diferente a la utilizada por la controladora, se practicarán los ajustes que sean necesarios para reflejar los efectos de las transacciones y eventos significativos ocurridos entre las dos fechas citadas. En ningún caso la diferencia entre las fechas de presentación de la controladora y la entidad controlada podrá ser mayor de tres meses.
- c) Los estados financieros consolidados se elaborarán utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas. Si una entidad, de la entidad económica, utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, ésta realizará oportunamente los ajustes adecuados en sus estados financieros, a efecto de poder elaborar los estados financieros consolidados.
- d) En la preparación de las notas a los estados financieros consolidados, la entidad responsable del proceso debe informar, entre otras situaciones, sobre lo siguiente:

- La lista de entidades controladas.
- El nombre de cualquier entidad controlada en la que la controladora mantiene una participación y/o derechos de voto del 50% o menos, y una explicación de cómo se produce el control.
- Las razones por las que la entidad, aun teniendo más del 50% del poder de voto actual o potencial de la entidad objeto de inversión, no posee el control de la misma.
- La fecha de presentación de los estados financieros de la entidad controlada, cuando los mismos hayan sido utilizados para elaborar los estados financieros consolidados y correspondan a una fecha de presentación o a un periodo que no coincida con los utilizados por la controladora, así como las razones para utilizar esta fecha o este periodo diferentes.

## **11. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS**

Los estados financieros consolidados, son aquellos que muestran la situación financiera, los resultados de la operación y los flujos de efectivo de una entidad económica que comprende una entidad controladora y una o más entidades controladas; los mismos son presentados por la entidad controladora como los estados financieros de una sola entidad.

Verificados y superadas las pruebas de consistencia de los saldos consolidados se procede a elaborar los documentos siguientes:

- Estado de Situación Financiera Consolidado
- Estado de Rendimiento Financiero Consolidado
- Estado de Flujos de Efectivo Consolidado
- Estado de Cambios en los Activos netos/Patrimonio Consolidado
- Estado de Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Gastos Consolidado
- Notas a los Estados Financieros Consolidados
- Anexos contentivos de informes complementarios Consolidados

Los formatos antes señalados corresponden a los definidos en el capítulo VI que trata sobre los informes financieros con propósito general.