



**ALCALDIA MUNICIPAL DE SAN
MARTIN, DEPARTAMENTO DE SAN
SALVADOR**

**MANUAL DE CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL Y PRESUPUESTO
MUNICIPAL**

San Martín, Marzo 2015

INDICE

Ítems	No. Pág.
I. Introducción.....	3
II. Sistema de Administración Financiera SAF.....	4
III. Fundamentos Legales y Conceptuales.....	5
IV. Constitución de la Republica.....	13
V. Ley de la Corte de Cuentas de la Republica.....	13
VI. Código Municipal de la Contabilidad y Auditoría.....	13
VII. Ley General Tributaria Municipal.....	15
VIII. Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Publica y su Reglamento.....	17
IX. Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado y su Reglamento.....	18
X. Sistema de Administración Financiera del Estado.....	18
XI. Antecedentes en materia de Contabilidad Gubernamental.....	20
XII. Contabilidad Gubernamental y Sistema de Información Financiera.....	21
XIII. El Contador Gubernamental.....	22
XIV. Normas Generales de la Contabilidad Gubernamental.....	27
XV. Estados Financieros del Sector Publico.....	36
XVI. Antecedentes y Generalidades de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	48
XVII. Conceptos más utilizados en la investigación referente a Contabilidad Gubernamental y Normas Internacionales de Contabilidad.....	52

MANUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

I - INTRODUCCION

El presente Manual de Contabilidad Gubernamental está basado en la codificación de la normativa técnica contable del Sistema de Administración Financiera, junto a la cual persigue establecer y mantener en cada institución del Estado, un sistema específico y único de Contabilidad y de información gerencial que integre las operaciones financieras, presupuestarias, patrimoniales y de costos e incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al sector público y que este destinado a satisfacer los requerimientos operacionales y gerenciales de información, para la toma de decisiones.

Este aporte constituye un Manual de Procedimientos técnicos de operación contable y tiene entre sus finalidades, la de cubrir la demanda de las personas que están al servicio de instituciones públicas en áreas financieras o de control, necesitan disponer de una guía metodológica de aplicación práctica de la normativa del Sistema de Administración Financiera que entro en vigencia en el país a partir de enero de 2001 y que funciona bajo la rectoría del Ministerio de Hacienda.

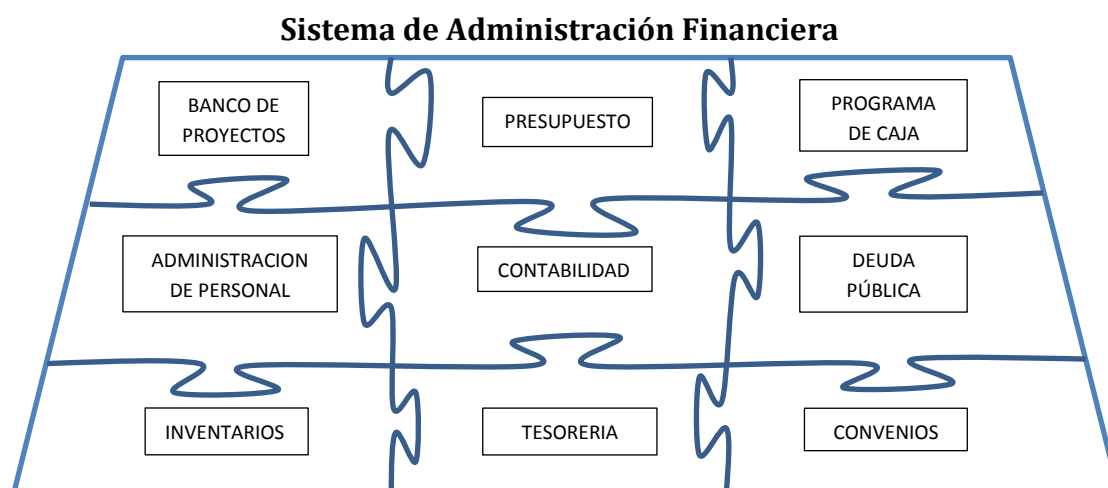
Cabe también, anotar, que según lo establecido en la Ley Orgánica de Administración Financiera, el Ministerio de Hacienda y Finanzas es el órgano rector del Sistema Nacional del Presupuesto Público y tiene la obligación de elaborar el sistema de información que registre los resultados que se deriven de las operaciones presupuestarias, de forma compatible con el sistema de Contabilidad Gubernamental; le corresponde también la atribución de establecer las normas técnicas de presupuesto y los clasificadores presupuestarios de ingresos y gastos, siendo su titular el funcionario responsable, en el grado superior, de la administración de los recursos financieros del Gobierno Nacional.

Con dichos antecedentes constitucionales y legales resulta claro y preciso señalar que las máximas autoridades de cada institución publica, son los principales responsables de la entrega de la información financiera, la que debe producirse mensualmente y de acuerdo con las políticas y normas técnicas expedidas por esa Cartera de Estado.

II - SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA – SAFI

En cumplimiento de los mandatos constitucionales y legales sustantivos antes referidos, el Ministerio de Hacienda ha expedido y actualizado la normativa del Sistema de Administración Financiera (grafico 1) constituida por los principios de dicho Sistema, los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, el Catalogo General de Cuentas, las Normas Técnicas del Presupuesto, el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos y las Normas Técnicas de Tesorería, elementos que constituyen la normatividad secundaria que rige la gestión financiera publica en El Salvador.

Dicho sistema está integrado por el conjunto de elementos interrelacionados, interactuantes e interdependientes, que debidamente organizados y coordinados entre sí, persiguen la consecución de un fin común, el transparentar la Administración Financiera del Estado.



Dicha normativa tiene por finalidad instruir y orientar al funcionario financiero en su gestión, disponga o no de sistemas informáticos para auxiliar sus actividades.

Este Manual didáctico de la Contabilidad Gubernamental se dedica a instruir respecto de la aplicación de los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, elementos que constituyen los fundamentos básicos y las orientaciones técnicas, en su orden, para el reconocimiento, valoración, registro y control contable de los hechos económicos que ocurren en los entes públicos, bajo la visión sistemática e integradora que debe existir entre los diversos componentes del Sistema de Administración Financiera, y fundamentalmente, entre Presupuesto, Contabilidad y Tesorería.

III- FUNDAMENTOS LEGALES Y CONCEPTUALES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

* **Base Conceptual**

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

Para comenzar el tratamiento del tema central del presente Manual es preciso referirse al elemento presupuestario, en razón de su esencial significación y participación en el desarrollo del proceso contable gubernamental; por consiguiente, pero sin profundizar en los conceptos, se indica con la exposición de los elementos presupuestarios más sobresalientes.

* **El Presupuesto**

El presupuesto de la municipalidad es el instrumento de política fiscal en el cual constan las estimaciones de ingresos a obtener, así como de los gastos que podrán realizarse en función del financiamiento previsto. Es decir, consta por una parte el origen de sus fuentes de financiamiento a través de la identificación de las diferentes fuentes tributarias y no tributarias y por otra, el destino que se dará a los recursos financieros durante su vigencia.

La formulación del presupuesto municipal tiene el marco legal de referencia en base a la Constitución Política de la Republica, disposiciones de Ley, Decretos, normas técnicas complementarias de carácter secundario constantes en acuerdos ministeriales emitidos por el ente rector de la administración financiera pública y otras disposiciones administrativas.

El Presupuesto debe tener determinadas características para ser razonablemente formulado: estar fundamentado en la planificación y en la programación de acciones debidamente priorizadas, en ese sentido se dice que el Presupuesto es la cola de la Planificación; debe contener todas la previsiones de ingresos y gastos sin excepción y estar debidamente equilibrado; es decir, los ingresos deben ser siempre igual a los gastos.

Equilibrio Presupuestario



El equilibrio presupuestario representado en el gráfico, es un principio básico de transparencia que debe observarse para que no existan presiones que pongan en peligro la estabilidad macroeconómica de la Municipalidad, además tiene que reflejar lo más fielmente posible el comportamiento esperado de los ingresos y gastos, evitando las sobre o las subestimaciones.

* **Proceso Presupuestario**

El proceso presupuestario está constituido por una serie cíclica de fases o etapas que implican actividades que deben cumplirse en forma ordenada y secuencial (excepto las dos últimas) estas son:

Etapas del Proceso Presupuestario

1. Planificación	2. Programación	3. Formulación o Elaboración
4. Discusión y aprobación	5. Ejecución	6. Clausura
7. Liquidación	8. Control	9. Evaluación

- a. Planificación.** Etapa permanente y continua en la que deben participar, bajo la dirección, coordinación y supervisión de la unidad interna encargada de la Planificación, todas las unidades administrativas de cada institución, con el propósito de esbozar las acciones que llevarían a cabo en el corto, mediano y largo plazo, las que deben guardar conformidad con sus respectivas competencias y estar enmarcadas dentro de la visión y misión institucional.

En los últimos años esta etapa ya no se le considera de responsabilidad privativa de los dignatarios, funcionarios, servidores y trabajadores de la Municipalidad, sino que se la ha abierto a la participación ciudadana, para que pueda expresar con libertad sus deseos y aspiraciones, lo que sin duda va a coadyuvar y ampliar el espectro de necesidades insatisfechas.

En esta fase esencial en toda actividad humana, quienes intervienen estarán orientados a idealizar, a soñar sin limitaciones, a pensar sobre todas las acciones que podrían hacerse en bien del país o de la comunidad del área de influencia de las actividades de índole administrativa, de construcción de proyectos de obra pública y de programas sociales que realice, y que vayan a procurar el bienestar económico y social.

En la medida de la calidad de los participantes, se podrá construir un cúmulo de actividades, proyectos y programas que se destinaran al estudio y consideración, para que con esa base pueda construirse un banco de proyectos y programas.

- b. Programación.** En función de las políticas y directrices establecidas por el gobierno municipal de turno, las acciones a cumplir en esta fase están encaminadas primero a priorizar las actividades, proyectos y programas que estarían dentro de los lineamientos definidos por la autoridad, a establecer cronogramas de cumplimientos y a efectuar una serie de precisiones: objetivos, costos, plazos, coberturas, especificaciones técnicas, etc., a las que se ceñirán las actividades administrativas y productivas, las construcciones de obras o el desarrollo de programas sociales, para asegurar que los resultados esperados se cumplan de acuerdo a lo previsto, en los ámbitos, cantidades y calidades concertados.
- c. Formulación.** En esta fase, contando ya con los cálculos técnicos de proyecciones y estimaciones, de los ingresos a disponer o con los techos fijados por el Ministerio de Hacienda y la autoridad competente en materia presupuestaria, es el momento de elaborar o darle forma al proyecto de Presupuesto Institucional, compatibilizando los recursos financieros previstos, con los costos esperados de las actividades, proyectos y programas a desarrollar.

La formulación de la pro forma del Presupuesto Municipal le corresponde a la comisión que para tal efecto nombrara el Concejo Municipal, contando para ello con los técnicos de la Gerencia General y Contabilidad respectivamente.

Dicho documento se lo entregara al Concejo Municipal encargado de tramitarlo, considerarlo y aprobarlo en el plazo legalmente establecido.

- d. Discusión y Aprobación.** Con fundamento en la pro forma o proyecto de Presupuesto, la autoridad competente, luego de las discusiones, reorientaciones, consensos y ajustes que surjan del estudio y tratamiento de los proyectos de Presupuesto, procederá a aprobarlos, requisito necesario para que entren en vigencia.
- e. Ejecución.** Una vez aprobado el presupuesto institucional puede ser ejecutado en el transcurso de su vigencia, que coincide con el año calendario; es decir, del 1º de Enero al 31 de Diciembre. Esta etapa coincide con la instancia del flujo económico real de entrega o recepción de bienes económicos, que es registrada en la Contabilidad Gubernamental, de acuerdo al Principio del Devengado, en el cual se integran los hechos económicos ocurridos en las afectaciones presupuestarias correspondientes

- f. Clausura.** La fecha límite para la ejecución del presupuesto es hasta el 31 de Diciembre de cada año, después de este término, ya no pueden contraerse compromisos ni obligaciones que lo afecten y los ingresos corresponderán al periodo en el que se originen; queda cerrado e inhabilitado.
- g. Liquidación.** Como consecuencia de lo expresado y considerado lo expuesto respecto de la “clausura del presupuesto”, por ninguna circunstancia debe entenderse que la etapa de la liquidación presupuestaria corresponde a un lapso complementario o suplementario durante el cual se puede continuar ejecutando el presupuesto del año pasado.
- h. Evaluación.** La fase de evaluación presupuestaria, al igual que la de Control, son etapas no secuenciales dentro del proceso, es decir, están presentes en todo momento en que se efectúa una actividad en el ambiente presupuestario; está dirigida a medir y comparar el grado de cumplimiento de los objetivos planteados en el Presupuesto y sus documentos anexos de soporte, no solo a la finalización de cada actividad, proyecto o programa, sino en el transcurso de su desarrollo; sirve para alertar respecto a los avances logrados, con el propósito de que adopten por parte de la autoridad competente las acciones correctivas correspondientes en forma oportuna, no cuando ya las cosas están concluidas.
- i. Control.** Esta etapa debe estar siempre presente en toda actividad humana, es permanente y debe aplicarse a todas y cada una de las diversas fases del proceso presupuestario arriba indicadas; cada servidor debe velar por la pertinencia y legalidad de sus actuaciones, antes y durante las acciones que cumple en el ámbito del control interno que es inherente a la institución. El control interno es el que debe ejercer todo empleado de la municipalidad, sea máxima autoridad dignatario, funcionario o servidor, superior jerárquico o subordinado; tiene por finalidad, crear las condiciones para el ejercicio del control externo, está constituido por el control previo, continuo y posterior.

El control previo es el que debe ejecutar todo dignatario, funcionario, empleado y servidor público, antes de que lo que vaya a hacer cause efectos; el control continuo es el que deben realizar durante o en el mismo momento en el que se realizan las actividades inherentes a su cargo, de conformidad con los reglamentos orgánicos funcionales; y, el control posterior es el que le compete a la Corte de Cuentas de la Republica, está destinado a juzgar lo actuado y a imputar responsabilidades en los casos que corresponda.

El presupuesto concebido en la forma descrita, contiene previsiones de ingresos y de gastos, llamados asignaciones, a dichos elementos se los define a continuación.

- 1. Ingresos.** Generalmente se define al ingreso como el dinero, especies o cualquier ganancia o rendimiento de naturaleza económica, que puede obtener una persona natural, una persona jurídica (sociedad), o un gobierno local.

En el sector privado (empresa), los ingresos provienen de las ventas de bienes y servicios, de las regalías, rentas de la propiedad, intereses y rendimientos financieros y los beneficios o utilidades; son los recursos tangibles o intangibles obtenidos como resultado o en retribución por el uso de los factores de la producción en la gestión económica.

El ingreso en el sector público está conformado por los derechos de cobro provenientes fundamentalmente de tasas, impuestos, contribuciones especiales y los aportes del Gobierno a través de los Fondos FODES.

- 2. Gastos.** Los gastos desde la óptica presupuestaria están constituidos por las adquisiciones de “bienes y servicios” que realizan las personas o las instituciones para el cumplimiento de sus respectivos objetivos o fines; constituyen las compras de los insumos necesarios para el desarrollo de determinada función productiva, ya sea este de índole comercial, industrial, agropecuaria, minera, financiera, profesional, administrativa, etc.

Bienes económicos son aquellos bienes y servicios de naturaleza corporal o incorporeal, mueble o inmueble, tangible o intangible, fungible o no fungible, que sirven para satisfacer necesidades y que tienen un precio.

Vistos desde la perspectiva contable, los gastos difieren de la concepción presupuestaria antes referida, se los reconoce por las “utilizaciones o consumos” que se hacen de los bienes económicos, dentro del proceso administrativo o productivo en que intervienen.

Las obligaciones asumidas por determinada unidad económica provienen de las relaciones comerciales, al adquirir a terceros bienes o servicios o al recibirles obras previamente contratadas; pero también por aportes o transferencias sin contraprestación.

El conjunto de obligaciones asumidas por la Municipalidad con terceros, como consecuencia de la recepción total o parcial de bienes, el devengamiento de servicios y los pagos no recuperables del gobierno municipal (transferencias), constituyen el gasto público.

Clasificación de los Ingresos y los Gastos de acuerdo a su naturaleza	
INGRESOS	GASTOS
Por el origen:	Por el destino:
Tributarios:	Gastos en Personal de:
- Impuestos	- Consumo
- Tasas	- Producción
- Contribuciones Especiales y de Mejora	- Inversión
No Tributarios:	Bienes y Servicios de:
- Venta de Bienes y Servicios	- Consumo
- Renta de Inversiones (Patrimoniales)	- Producción
- Aportes o Transferencias y Donaciones	- Inversión
- Endeudamiento	
	Infraestructura Física:
	- Muebles
	- Inmuebles
	Gastos Financieros
	Otros Gastos
	Amortización de la Deuda

Ingresos. Los ingresos de acuerdo a su origen se clasifican en tributarios y no tributarios.

Ingresos Tributarios. Según el Código Tributario Municipal, por tributos se entiende a los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales.

La constitución política establece que solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir los tributos.

Los impuestos constituyen aportes obligatorios establecidos en base a disposiciones legales, establecidas en las Ordenanzas Municipales, que los sujetos pasivos, estamos obligados a rendir a favor de la Municipalidad, para acceder generalmente a un derecho, de ahí que se dice que, las tasas crean derechos.

Gastos. En cuanto a los gastos se les clasifica según el destino que se da a los recursos obtenidos, o sea en que son utilizados y esto está en función de los insumos requeridos en los procesos administrativos, productivos e inversiones en que son utilizados; por ejemplo, se requerirá mano de obra a la que hay que remunerar, comprar materias primas, incurrir en gastos indirectos, adquirir muebles o inmuebles, realizar inversiones físicas y sociales, y redimir el endeudamiento obtenido.

* **Clasificación económica de los Ingresos y los Gastos**

En función de la clasificación económica, los ingresos son: corrientes, de capital y de financiamiento; los gastos se clasifican en: corrientes, de producción, de inversión, de capital y de aplicación del financiamiento.

Ingresos		Gastos	
1	Corrientes	4	Corrientes
2	Capital	5	Producción
3	Financiamiento	6	Inversión
		7	Capital
		8	Aplicación del Financiamiento

- Ingresos corrientes son aquellos que provienen: de la acción coercitiva de la Municipalidad, entre ellos están los impuestos, las tasas, y las contribuciones; de la venta de bienes y servicios producidos; del manejo económico del patrimonio, arrendamientos, intereses, utilidades; de la aplicación de multas; de la recepción de aportes y transferencias corrientes; etc.
- Los ingresos de capital provenientes de las disminuciones de sus bienes de larga duración por la venta de activos económicos no financieros (bienes de larga duración: muebles e inmuebles, y bienes no renovables); de la reducción de sus inversiones por la recuperación de deudores e inversiones financieras; y, de la recepción de fondos en calidad subvenciones, aportes o transferencias predestinados a la utilización en gastos para la formación bruta de capital fijo. Contrariamente a los ingresos corrientes, producen modificaciones directas en la composición patrimonial de la Municipalidad.
- Los ingresos de financiamiento se obtienen de los saldos sobrantes de caja y bancos del año anterior y de operaciones crediticias de origen interno o externo, destinadas a gastos de inversiones.

Los ingresos corrientes pueden destinarse a financiar cualquiera de los tipos de gastos, esto siempre será lo recomendable y deseable; los ingresos de capital y los de financiamiento solo pueden destinarse a financiar gastos de producción, inversión y de capital.

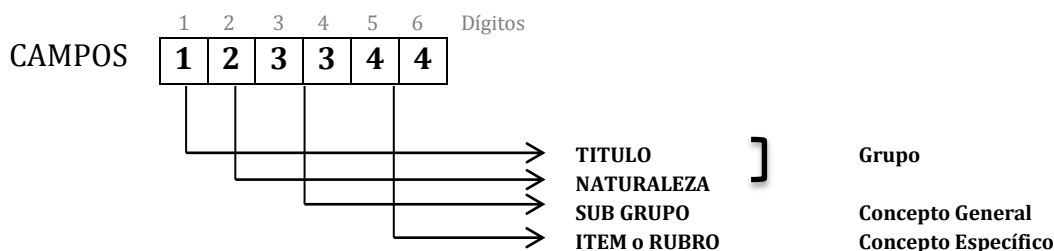
- Gastos corrientes son aquellas en que incurren los entes públicos por la compra de bienes generalmente fungibles y servicios como la mano de obra, que quedan inservibles o desaparecen ya sea por el consumo o el uso de que son objeto en el proceso administrativo o productivos en el que son utilizados; incluyen también los intereses de la deuda pública tanto interna como externa y las transferencias.

- Los gastos de producción, inversión y de capital, son aquellos en los que incurren las instituciones municipales al adquirir insumos para la producción de bienes o servicios, la construcción de obras de infraestructura física, la realización de programas sociales y en la compra de bienes muebles de larga duración e inmuebles existentes en la economía; incluyen las reparaciones mayores en bienes y en obras.
- Los gastos de aplicación del financiamiento son aquellos destinados a la amortización de la deuda pública interna y externa.

La remuneración a la mano de obra, las compras de insumos materiales y los gastos indirectos, se subdividen en función de los procesos en que son utilizados en gastos de tipo corriente, de producción y de inversión.

* **Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos**

La clasificación económica y por el origen de los ingresos y el destino de los gastos, referidas anteriormente, forman parte del clasificador presupuestario de ingresos y gastos.



INGRESOS						GASTOS					
1	1	0	1	0	1	5	1	0	1	0	1
2	4	0	1	0	1	6	1	0	1	0	1
3	6	0	1	0	1	7	1	0	1	0	1
						8	7	0	1	0	1
						9	6	0	1	0	1

El Clasificador Presupuestario es el instrumento que permite establecer una clara y ordenada identificación de los diversos rubros de ingresos y de gastos; su codificación y detalle permiten discriminar el origen y el destino de las asignaciones constantes en el Presupuesto y su ordenamiento a partir de la concepción económica. Está constituido por 6 dígitos que forman 4 campos.

El primer dígito permite clasificar el título y la clasificación económica del ingreso o del gasto.

IV - CONSTITUCION DE LA REPUBLICA

La Constitución de la Republica de El Salvador como Ley primaria y fundamental para el ordenamiento de las operaciones de Gobierno y del país en general, enmarca lo correspondiente a la Hacienda Pública, en los Artículos 223, 224, 225 y 226 relacionados con la contabilidad gubernamental.

V - LEY DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA

En las entidades y organismos del sector público, la responsable de realizar la auditoria gubernamental es la Corte de Cuentas de la Republica, es por ello que en el Art. 30 de su ley establece como atribución de este ente el examinar y evaluar en las entidades y organismos del sector público, las transacciones, registros, informes y estados financieros, la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones. Por ello es indispensable el conocimiento de la Ley en referencia para el desarrollo de una adecuada contabilidad gubernamental.

*** Normas Técnicas de Control Interno Específicas**

Con el propósito de regular el funcionamiento de las instituciones del sector público, la Corte de Cuentas de la Republica como ente contralor del Estado autorizo la emisión de las normas técnicas de control interno específicas que incluye normas generales, de recursos humanos, sobre bienes y servicios, financieras, de sistemas automatizados y de inversión pública. Específicamente las normas financieras incorporan las aplicables a Presupuestos, tesorería y contabilidad gubernamental.

Estas normas se constituyen con el propósito de fomentar la buena administración de sus recursos y el cumplimiento de leyes y otras regulaciones aplicables y promover la transparencia, eficiencia, efectividad y economía en la ejecución de las operaciones técnicas, administrativas y financieras del Estado.

VI - CODIGO MUNICIPAL DE LA CONTABILIDAD Y AUDITORIA

Art. 103 – El municipio está obligado a llevar sus registros contables de conformidad al sistema de contabilidad gubernamental, el cual está constituido por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las transacciones realizadas.

Asimismo utilizara los formularios, libros, tipo de registros definidos para llevar contabilidad gubernamental y otros medios que exigencias legales o contables requieran.

Art. 104 – El municipio está obligado a:

- a. Implementar el sistema de contabilidad de acuerdo con los requerimientos de control e información interna y dentro del marco general que se establezca para la contabilidad gubernamental.
- b. Registrar diaria y cronológicamente, todas las transacciones que modifiquen la composición de los recursos y obligaciones municipales; y en los casos que proceda, mantener registros contables destinados a centralizar y consolidar los movimientos contables de las entidades dependientes del municipio.
- c. Establecer los mecanismos de control interno que aseguren el resguardo del patrimonio municipal y la confiabilidad y la integridad de la información, dentro de lo que al respecto defina la contabilidad gubernamental y la Corte de Cuentas de la Republica; y,
- d. Comprobar que la documentación que respalda las operaciones contables cumpla con los requisitos exigibles en el orden legal y técnico.

Art. 105. – los municipios conservaran, en forma debidamente ordenada, todos los documentos, acuerdos del Concejo, registros, comunicaciones y cualesquiera otros documentos pertinentes a la actividad financiera y que respalde las rendiciones de cuentas o información contable para los efectos de revisión con las unidades de auditoria interna respectivas y para el cumplimiento de las funciones fiscalizadoras de la Corte de Cuentas de la Republica.

Todos los documentos relativos a una transacción específica serán archivados juntos o correctamente referenciados. La documentación deberá permanecer archivada como mínimo por un periodo de cinco años y los registros contables durante diez años, excepto aquellos documentos que contengan información necesaria al municipio para comprobar el cumplimiento de otro tipo de obligaciones.

Art. 106. – los municipios con ingresos anuales inferiores a cinco millones de colones o su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, deberán tener auditoria interna, con autoridad e independencia orgánica y funcional para ejercer el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales. Estará sometida a las leyes y ordenanzas del municipio.

La auditoría interna estará bajo la responsabilidad y dirección de un auditor que nombrara el Concejo Municipal, por todo el periodo de sus funciones, pudiendo ser nombrado para otros periodos.

Art. 107. – Los municipios con ingresos anuales superiores a cinco millones de colones o su equivalente en dólares de Estados Unidos de América, deberán contratar un auditor externo para efectos de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales.

VII - LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL

* **Obligación Tributaria Municipal**

Art. 11. – La obligación tributaria municipal es el vínculo jurídico personal que existe entre el municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual, estos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca o, en su defecto, en el estipulado en esta Ley.

Son también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyente, responsables y terceros, referente al pago de intereses o sanciones, al cumplimiento de deberes formales.

* **Hecho Generador**

Art. 12. - se entiende por hecho generador o hecho imponible, el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva de creación de tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

* **Normas de Interpretación del Hecho Generador**

Art. 13. – Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico se interpretara conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se establezca en consideración a conceptos económicos, el criterio para interpretarlo tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencias de las formas jurídicas que se utilicen.

* **Momento en que se realiza el Hecho Generador**

Art. 14. – El hecho generador se considera realizado desde el momento en que se producen todas las circunstancias y elementos constitutivos previstos en la ley u ordenanza respectiva, o en el momento en que legalmente se considera producido.

* **Lugar en que ocurre el Hecho Generador**

Art. 15. – El hecho generador se considera que ocurre:

- a. En el lugar donde se han realizado las circunstancias y elementos constitutivos del mismo; y,
- b. Donde se ha realizado el último de estos, salvo la disposición legal en contrario aplicable a todos los municipios.

En el caso de titulares de establecimiento que tuvieran su matriz radicada en un municipio determinado, las agencias, sucursales, oficinas o cualquier otro tipo de activo gravable, de acuerdo a lo que la presente Ley y otras de la materia defina, que dicho titular posee en otros municipios serán objeto de la aplicación de tributos en dichos municipios. En tal caso, para la aplicación de los tributos correspondientes a la matriz, se deducirán las cantidades aplicadas por las municipalidades de las comprensiones en que operen las agencias, sucursales, oficinas u otros activos gravables, de acuerdo a lo que la presente Ley y otras de la materia definan, siempre que la base imponible fuere la misma para aquella y para estas.

La deducción se hará únicamente de los tributos afectados.

* **Ordenamiento Legal que Rige la Obligación Tributaria**

Art. 16. – La obligación tributaria Municipal se rige por el ordenamiento legal vigente en el momento y en el Municipio en que ocurre su hecho generador, salvo lo prescrito en el literal b. del artículo anterior.

* **Sujeto Activo de la Obligación Tributaria Municipal**

Art. 17. – El sujeto activo de la obligación tributaria municipal es el Municipio acreedor de los tributos respectivos.

* **Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria Municipal**

Art. 18. – El sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que según la ley u ordenanza respectiva, está obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable.

Se consideran también sujetos pasivos, las comunidades de bienes, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aun cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales, se les atribuye la cantidad de sujetos de derechos y obligaciones.

Es estado de El Salvador, sus Instituciones Autónomas incluyendo CEL, y los Estados Extranjeros serán sujetos pasivos de las tasas por los servicios municipales que reciban. Las Instituciones Autónomas que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios, con excepción de las de seguridad social, serán también sujetos pasivos de impuestos municipales.

* **Contribuyentes**

Art. 19. – Contribuyente es el sujeto pasivo respecto al cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Los herederos al título universal o curador de la herencia yacente del contribuyente fallecido cumplirán las obligaciones o ejercitarán los derechos de este, hasta el monto de la masa hereditaria.

* **Responsable**

Art. 20. – Responsables de la obligación tributaria es aquel que, sin ser contribuyente, por mandato expreso de ley o de la ordenanza respectiva debe cumplir con las obligaciones de este.

* **Obligaciones de los Sujetos Pasivos**

Art. 21. – La obligación de los sujetos pasivos consiste en el pago de los tributos, en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que les correspondan y de los deberes formales contemplados en esta Ley o en disposiciones municipales de carácter tributario.

La extensión de la obligación relativa al pago del impuesto no liberal al contribuyente del cumplimiento de los deberes formales.

Las obligaciones y deberes podrán ser cumplidos por medio de representantes o terceros debidamente autorizados.

VIII - LEY DE ADQUISICIONES Y CONTRATACIONES DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA Y SU REGLAMENTO.

Para el estudio de este contenido es necesario conocer el marco jurídico que regula las adquisiciones y contrataciones de las instituciones de la Administración Pública, con los principios del derecho administrativo, los criterios de probidad pública y las políticas de modernización de la Administración del Estado;

Conociendo el deber del Estado que las adquisiciones y contrataciones de las instituciones de la Administración Pública se realicen en forma clara, ágil y oportuna, asegurando procedimientos idóneos y equitativos;

Que es deber del Estado velar por el uso racional de sus recursos financieros, y para ello es menester la unificación de las normas reguladoras de las adquisiciones y contrataciones dentro de los principios de libre competencia;

Y que en concordancia con lo establecido en el Artículo 234 de la Constitución de la República, las adquisiciones y contrataciones de obras, bienes y servicios que realice el Estado, deberán someterse a licitación pública, excepto en los casos regulados por la Ley.

* **Objeto de la Ley**

Art. 1. – La presente Ley tiene por objeto regular las adquisiciones y contrataciones de obras, bienes y servicios, que deben celebrar las instituciones de la Administración Pública para el cumplimiento de sus fines; entendiéndose para los alcances y efectos de esta, que la regulación comprende además los procesos enunciados en esta Ley.

IX - LEY ORGANICA DE ADMINISTRACION FINANCIERA DEL ESTADO Y SU REGLAMENTO

* **Ley Orgánica de Administración Financiera**

En el marco normativo básico y orgánico que permitió la modernización de la gestión financiera del sector público, pues armonizo las distintas disposiciones legales con los principios y criterios de la administración financiera moderna.

Entre sus objetivo está el de regular la gestión financiera del sector público y establecer el Sistema de Administración Financiera Integrado que comprenda los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Inversión y Crédito Público y Contabilidad Gubernamental.

* **Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado**

Este reglamento desarrollo la normativa general relacionada con la organización, funcionamiento, dirección, coordinación y supervisión de la Administración Financiera del Estado lo que permite asegurar la debida aplicación de la correspondiente Ley Orgánica.

X - SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA DEL ESTADO

Art. 1. - El presente reglamento tiene por objeto:

- a. Desarrollar la normativa general relacionada con la organización, funcionamiento, dirección, coordinación y supervisión de la Administración Financiera del Estado que asegure la debida aplicación de su correspondiente Ley Orgánica; y,
- b. Fijar el ámbito y los niveles de competencia en que se desarrolla el Sistema de Administración Financiera en el Ministerio de Hacienda y en las instituciones y entidades comprendidas en el Art. 2 de la Ley.

Art. 2. – para los efectos de la Ley SAFI y del presente Reglamento, la Administración Financiera del Estado se orienta por los siguientes conceptos:

El termino Ley utilizado en el Reglamento, se refiere a la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado.

Es el conjunto de objetivos, políticas, organismos, principios, funciones, procedimientos, registros e información que interactúan a través de un vínculo común, que es el Presupuesto Público, con la finalidad de obtener y aplicar recursos financieros o fondos en la consecución de los fines del Estado, mediante la dirección general del Gobierno.

Constituye el enfoque moderno de la Administración Financiera del Estado, que se fundamenta en la aplicación de la teoría general del sistema a la administración, para desarrollar procesos de gestión conjunta, mediante la integración de funciones, procedimientos, registros e información, referidos a la obtención y aplicación de los recursos financieros, sustentados en el Presupuesto Público.

Esta organizado como un conjunto de subsistema interrelacionados e integrados en sus operaciones centralizadas y descentralizadas, con apoyo de sistemas computarizados, para lograr un flujo de información que concurra a las instancias de dirección, para respaldar el proceso de toma de decisiones.

En el ámbito del SAFI cada uno de los Subsistemas, cumple un rol de centralización normativa, para la definición de políticas generales que enmarquen el funcionamiento de cada uno de ellos; para el establecimiento y aplicación de normas, metodologías y procedimientos generales y comunes que regulen la operación de cada uno; y para desarrollar la aplicación de modelo con características comunes a todos los subsistemas.

En el ámbito SAFI las instituciones en Art. 2 de la Ley, tomaran sus propias decisiones administrativas y operativas en el marco del Sistema, para cumplir con los objetivos y propósitos de las mismas, las responsables de ello, son las Unidades Financieras Institucionales (UFIs)

Consiste en la integración de las actividades a través del desarrollo de normas, metodología, procedimientos, registros e información, que a la vez de responder a las necesidades propias de cada subsistema, establece las relaciones de información, procedimientos y registros entre ellos, integrándolos para operar eficaz y eficientemente en los ámbitos central y descentralizados.

Conjunto de leyes, reglamentos, directivas, instructivos y procedimientos, que permitan el registro y flujo de información integrados para la toma de decisiones, que aseguren la adecuada relación y coordinación de las actividades de los subsistemas del SAFI, para la uniformidad de la gestión financiera del Estado.

Unidad Financiera Institucional, responsable administrativa ante el SAFI central de la gestión de las instituciones y entidades comprendidas en el Art. 2 de la Ley.

Es el conjunto de acciones mediante las cuales las entidades tienden al logro de sus fines, objetivos y metas gubernamentales.

XI - ANTECEDENTES EN MATERIA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

*** Antecedentes de la Contabilidad en El Salvador**

la historia de la Contaduría Pública en El Salvador, podría decirse que es reciente y se inició a principios del siglo XX con la fundación de un colegio que enseñaba comercio, el cual estaba dirigido por un ciudadano de origen italiano.

Entre los años 1915 y 1930 se fundaron y comenzaron a funcionar colegios, cuya especialidad era la enseñanza de contabilidad, comercio y conocimientos generales de leyes mercantiles y tributarias; entre dichos colegios figuraron: El Nuevo Colegio Mercantil, bajo la dirección de Samuel E. Mármol; Escuela Estrada, dirigida por Víctor Estrada; Nuevo Colegio de Comercio y Hacienda, el cual se convirtió después en el Instituto Orantes y Colegio Don Pedro Mena, llamado después el Instituto El Salvador.

Estos colegios otorgaban títulos de Tenedor de Libros, Contador de Hacienda, Profesor de Comercio, Perito Mercantil y Contador.

Todos estos títulos fueron extendidos inicialmente sin reconocimiento del estado, debido a que en esa época no existían programas de estudios oficiales, por lo que cada colegio tenía sus propios programas e impartían sus conocimientos según sus propios criterios de allí que cada uno expedía títulos bajo diferentes nombres.

En el año 1937, se comenzó a planear un anteproyecto de ley, para que el Estado reconociera el título de contador como profesión, dicho proyecto denominado "Plan de Estudios de la Carrera de Contador", fue elaborado por el Ministerio de Instrucción Pública de aquel entonces.

En el año 1938, en Sr. Manuel Enrique Hinds, Sub-Auditor General de la Republica remitió al Ministerio de Industria y Comercio, el proyecto de la Ley denominado "Proyecto de la ley que establece la profesión de Contador Público licenciado".

Dos acontecimientos fueron influyentes para que la aprobación de la Contador Público, fuera reconocida oficialmente, estos fueron, la Organización y Fundación de la Corporación de Contadores de El Salvador y la contratación por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de una firma privada de auditoria de origen inglés para estudiar la contabilidad pública del país y proponer los medios de corregir sus deficiencias. Esta firma fue la de Layton Bennet Chine & Tait, la que al concluir su trabajo presentaron su informe. Dos de los auditores de dicha firma se quedaron en el país, ejerciendo la contaduría pública en forma ellos fueron William Brin y Lyon Sullivan, quienes durante la década de 1929 y 1939 ejercieron solo ellos la contaduría pública del país.

En el año de 1939, se dieron dos nuevos acontecimientos de transcendencia para la evolución de la contaduría pública en el país:

- Se reglamentó la enseñanza de contabilidad, es decir, el estado reconoció la profesión de contador, por lo cual los títulos que se expedían de Tenedor de Libros y de Contador fueron reconocidos legalmente.
- A todas aquellas personas que antes de la reglamentación de la enseñanza de contador, habían obtenido sus títulos, los cuales no eran reconocidos; el estado emitió un decreto para legalizar dichos títulos.

El 15 de octubre de 1940, fue publicado en el Diario Oficial No. 233, el Decreto Legislativo No. 57 que daba vigencia a la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público Certificado, dando nacimiento oficial a la profesión del contador público.

El 25 de octubre de 1944 en cumplimiento de los artículos 2 y 18 de la ley, se creó el primer Concejo Nacional de Contadores Públicos, el cual estaba formado por cinco miembros, los cuales fueron nombrados por el poder ejecutivo.

Con la promulgación del Código de Comercio, por el decreto legislativo No. 671 del 8 de mayo de 1970, publicado en el Diario Oficial No. 140 del 31 de julio de 1970 y puesto en vigencia a partir del 1 de abril de 1971, se reglamentaron las disposiciones legales que regulan en parte el ejercicio de la profesión del contador público.

En la actualidad, dada la importancia de la Contaduría Pública ha alcanzado dentro del país, está en vigencia una Ley que regula las actividades de la misma, la cual tiene por nombre, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.

XII - CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y SISTEMA DE INFORMACION FINANCIERA

Según la Norma de Contabilidad Financiera No. 25 “Divulgación para la preparación de informes contables y presentación de los Estados Financieros gubernamentales” los estados financieros muestran la forma en que una institución gubernamental ha relacionado los diversos factores de producción, cuyo resultado ha sido la combinación de estos siendo utilizados para hacer evaluaciones y tomas decisiones de carácter financiero, económico y administrativo, por lo que es necesario que aquellos presenten información clara y comprensible, de modo que los usuarios puedan formarse juicios confiables.

Las unidades contables tienen la responsabilidad y la obligación de informar periódicamente su gestión financiera a los diversos interesados (por ejemplo a la Dirección General de Contabilidad Gubernamental) a través de los estados Financieros básicos que se deriven de los registros contables. La responsabilidad de rendir información sobre la entidad contable descansa en la administración.

Para que los Estados Financieros cumplan con el propósito de informar sobre la Situación Financiera, Ejecución Presupuestaria, Rendimiento Económico y los

Flujos de Fondos de la Unidad Contable deben prepararse de acuerdo común conjunto de principios y procedimientos técnicos, para que la información financiera reúna los requisitos de utilidad y confiabilidad.

Los entes responsables de llevar contabilidad gubernamental deberán preparar informes y estados sobre la marcha económico-financiera y presupuestaria que permitan apoyar el proceso de toma de decisiones de la Administración, en la forma y contenido que lo soliciten las entidades y organismos, tanto nacionales como extranjeros, en dicho caso la información se considera preliminar y el resultado económico presentado será para fines de establecer un rendimiento comparativo a la fecha.

Los estados financieros deberán estar referidos, exclusivamente, a los conceptos propios de las actividades institucionales que desarrollen.

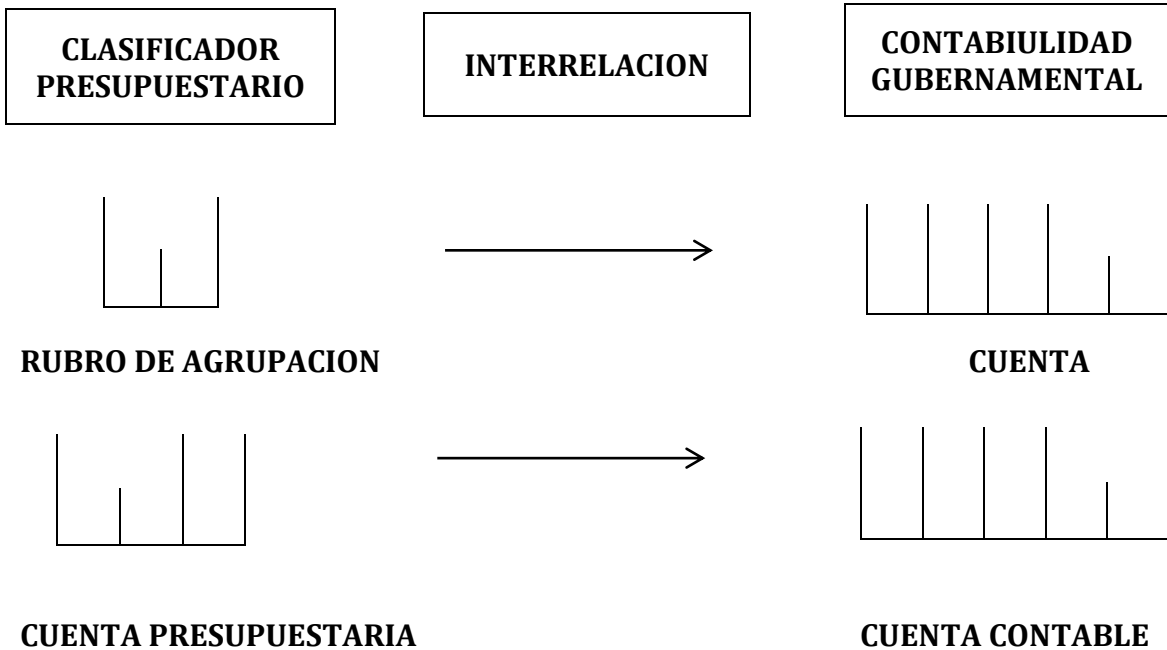
XIII - EL CONTADOR GUBERNAMENTAL

RESUMEN DEL SISTEMA CONTABLE Y DE LAS RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR	
Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado	Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado
<p>Formación de la Unidad Financiera Institucional Art. 16. - Cada entidad e institución mencionada en el Artículo 2 de esta Ley establecerá una unidad financiera institucional responsable a su gestión financiera, que incluyen la realización de todas las actividades relacionadas a las áreas de presupuesto, tesorería, inversión, y crédito público y contabilidad gubernamental, de acuerdo a lo dispuesto por la presente Ley.</p> <p>Esta unidad será organizada según las necesidades y características de cada entidad e institución y dependerá directamente del Titular de la institución correspondiente</p>	<p>Contabilización de los Hechos Económicos Art. 191. - En concordancia con el Art. 12 de la Ley el periodo contable coincidirá con el ejercicio fiscal, es decir, del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año.</p> <p>El devengamiento de los hechos económicos deberá registrarse en el periodo contable en que se produzca, quedando estrictamente prohibido al ejercicio financiero, la postergación en la contabilización de las operaciones ejecutadas y reconocidas.</p>
<p>Documentos y Registros Art. 19. - Las unidades financieras institucionales conservaran, en forma debidamente ordenada, todos los documentos, registros, comunicaciones</p>	<p>Registro del Movimiento Contable Institucional Art. 192. - Las anotaciones en los registros contables deberán efectuarse diariamente y con estricto orden</p>

<p>y cualesquiera otros documentos pertinentes a la actividad financiera y que respalde las rendiciones de cuentas e información contable, para los efectos de revisión por las unidades de auditoria interna respectivas y para el cumplimiento de las funciones fiscalizadoras de la Corte de Cuentas de la Republica.</p> <p>Todos los documentos relativos a una transacción específica serán archivados juntos o correctamente referenciados. La documentación deberá permanecer archivada como mínimo por un periodo de cinco años y los registros contables durante diez años.</p> <p>Los archivos de documentación financiera son de propiedad de cada entidad o institución y no podrán ser removidos las oficinas correspondientes, sino con orden escrita de la autoridad competente.</p>	<p>cronológico, en moneda nacional de curso legal en el país, quedando estrictamente prohibido diferir la contabilización de los hechos económicos. El Ministerio de Hacienda podrá autorizar, excepcionalmente, que determinadas instituciones o fondos pueden llevar contabilidad en moneda dólar americano.</p> <p>Soporte de los Registros Contables Art. 193. – toda operación que de origen a un registro contable, deberá contar con la documentación necesaria y toda la información pertinente que respalde, demuestre e identifique la naturaleza y finalidad de la transacción que se está contabilizando.</p>
<p>Subsistema de Contabilidad Gubernamental Art. 98. – El Subsistema de Contabilidad Gubernamental es el elemento integrado del Sistema de Administración Financiera y está constituido por un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las transacciones del sector público, expresable en términos monetarios, con el objeto de proveer información sobre la gestión financiera y presupuestaria.</p>	<p>Cierre del Movimiento Contable Art. 194. – Las Unidades Contables al término de cada mes, tendrán la obligación de efectuar el cierre mensual de sus operaciones, y prepararan la información financiero-contable, que deberán enviar a la DGCG dentro de los diez días del siguiente mes.</p>
RESUMEN DEL SISTEMA CONTABLE Y DE LAS RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR	
Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado	Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera y del estado
<p>Para facilitar la administración financiera institucional, dentro del marco general de la presente Ley. Dichos instrumentos antes de difundirse o ponerse en práctica,</p>	<p>a. Si no proporciona la información en las fechas establecidas; b. Si se contabilizan, de forma manifiesta, operaciones en conceptos diferentes;</p>

deberán ser aprobados por el Ministerio de Hacienda.	<ul style="list-style-type: none"> c. Si se observan deficiencias en el cumplimiento de las normas de control interno; d. Si no cumple con la actualización de los conocimientos contables propuestos por la Dirección General; y, e. Si no mantiene un adecuado resguardo y ordenamiento de la documentación de respaldo de los movimientos contables.
--	--

CONCEPTO FINANCIERO	CONCEPTO GUBERNAMENTAL
ACTIVO	RECURSOS
PASIVO	OBLIGACIONES CON TERCEROS
CAPITAL	OBLIGACIONES PROPIAS
CUENTAS DE RESULTADO DEUDOR	GASTOS DE GESTION
CUENTAS DE RESULTADO ACREEDOR	INGRESOS DE GESTION
CUENTAS DE ORDEN	CUENTAS DE ORDEN



* **ENTE CONTABLE**

Toda institución o fondo creado por ley o decreto que administre recursos y obligaciones del sector público, constituirá un ente contable con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conformaran el ente contable gubernamental. Este principio determina que el sector público llevara contabilidad de los recursos y obligaciones que administra, tanto a nivel global como de cada una de las instituciones o fondos legalmente creados, según lo determinen las leyes o las autoridades competentes.

* **MEDICION ECONOMICA**

La contabilidad gubernamental registrara con imparcialidad todo recurso y obligación susceptible de valuar en términos monetarios, reduciendo los componentes heterogéneos o una expresión común, medidos en moneda nacional de curso legal, salvo autorización expresa en contrario.

El principio precisa que la contabilidad gubernamental registrara todos los hechos económicos que puedan modificar los recursos u obligaciones del sector público, empleando como unidad de medida la moneda nacional de curso legal en el país, independientemente la interpretación que los usuarios puedan darle a la información contable. Excepcionalmente, cuando las circunstancias técnicas lo ameriten y previa autorización de Ministerio de Hacienda, podrá llevarse contabilidad en moneda extranjera, en cuyo caso será necesario fijar mecanismos de conversión de los datos.

* **DUALIDAD ECONOMICA**

La contabilidad gubernamental reconocerá la igualdad entre los recursos disponibles y las fuentes de financiamiento de los mismos.

El principio reconoce como método de registro en la contabilidad gubernamental la partida doble y consecuentemente la ecuación de balance, que se representa así:
Recursos = Obligaciones o bien, Activo = Pasivo + Patrimonio

* **DEVENGADO**

La contabilidad gubernamental registrara los recursos y obligaciones en el momento que se generen, independientemente de la percepción o pago de dinero, y siempre que sea posible cuantificarlos objetivamente.

El principio establece que los hechos económicos que modifiquen la composición de los recursos y obligaciones del sector público, serán reconocidos en el momento que sea posible conocer y cuantificar los efectos, independientemente que produzca o no cambios en los recursos de fácil poder liberatorio. La sola estimación o intensión de producir cambios en la composición de los recursos y obligaciones no es interpretada como un hecho económico, luego que excluya de

los recursos disponibles y las fuentes de financiamiento de los mismos, excepto como información. Referencia a través de cuentas de orden, en los casos que se estime procedente.

* **REALIZACION**

La contabilidad gubernamental reconocerá los resultados de variaciones patrimoniales cuando los hechos económicos que los originen cumplan con los requisitos jurídicos y/o inherentes a las transacciones.

El principio reconoce como mecanismo contable plenamente valido registrar ajustes periódicos que permitan depurar y actualizar los valores que muestran los recursos y obligaciones, a fin de lograr una adecuada razonabilidad en la presentación de la información contable.

* **PERIODO CONTABLE**

La contabilidad gubernamental definirá intervalos de tiempo para dar a conocer el resultado de la gestión presupuestaria y la situación económica – financiera, que permitan efectuar comparaciones válidas.

El principio establece como requisito para medir la información financiera fijar lapsos de tiempo de igual duración, lo cual no impide la preparación de salidas de información en la oportunidad que se requiera como medio de apoyo al proceso de toma de decisión o elemento de control.

* **EXPOSICION DE INFORMACION**

Los estados financieros que se generan de la contabilidad gubernamental, incluirán información necesaria para una adecuada interpretación de las situaciones presupuestarias y económica – financiera, reflejando razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados. En notas explicativas se revelara toda transacción, hecho o situación cuantificable o no que pueda influir en análisis comparativos o decisiones de los usuarios de la información.

El principio obliga a quienes preparan estados contables a suministrar en estos toda información esencial y adicional que permite a quienes la reciban una adecuada interpretación de la gestión económico – financiera y presupuestaria.

* **EXISTENCIA PERMANENTE**

Todo ente contable responsable de llevar contabilidad gubernamental, se considera de existencia permanente y continua a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.

El principio precisa que toda entidad obligada a llevar contabilidad tiene continuidad en el tiempo, excepto que una disposición legal establezca existencia temporal o disolución de la misma.

* **CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES**

La contabilidad gubernamental estará supeditada al ordenamiento jurídico vigente, prevaleciendo los preceptos legales respecto de las normas técnicas.

Este principio tiene como finalidad precisar que frente a diferencias que puedan originarse entre la normativa técnica que se establezca para la contabilidad gubernamental y las disposiciones legales, prevalecerán estas últimas aun cuando sean contrarias a los criterios técnicos generalmente aceptados en el campo contable.

* **CONSISTENCIA**

La contabilidad gubernamental estará estructurada sistemáticamente sobre bases consistentes de integración, unidad y uniformidad.

El principio reconoce la existencia de un sistema de contabilidad gubernamental como medio destinado a registrar todos los recursos y obligaciones del sector público, como también los cambios que se produzcan en el volumen y composición de los mismos; que es aplicables a todos y cada uno de los entes que lo integran, no siendo admisible la existencia de sistemas contables paralelos; y, que se debe contabilizar sobre bases iguales y consistentes los hechos económicos de igual naturaleza.

XIV - NORMAS GENERALES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

A continuación se detallan las normas generales que regulan al sistema de contabilidad gubernamental;

* **Instrucciones Generales**

Las instrucciones que imparta la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, en uso de las facultades que le confieren la Ley de Administración Financiera del Estado (AFI) y su reglamento, serán de carácter obligatorias para todas las instituciones responsables de llevar contabilidad gubernamental.

Las dudas que existan respecto a la contabilización de hechos económicos o acerca de la interpretación de los principios, normas y procedimientos técnicos que se establezca, serán resueltas por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, para cuyo efecto actuara de oficio o a requerimiento de las unidades contables.

* **Acatamiento de Normas Legales**

Las normas legales contenidas en la Constitución de la Republica y las demás leyes aplicables al proceso administrativo financiero del sector público tendrán primacía sobre las normas contables. En caso de discrepancia deberá aplicarse la norma legal, aun cuando sea contraria a las prácticas contables de general aceptación, en cualquier caso, será la Dirección General de Contabilidad Gubernamental quien establecerá el criterio técnico de aplicación de la disposición legal.

* **Exclusión contable de estimaciones presupuestarias**

La contabilidad gubernamental excluye toda posibilidad de registrar contablemente estimaciones presupuestarias, en tanto los hechos económicos no se generen, debiendo cumplir estos con las reglas y fundamentos que establecen los principios y normas contables.

* **Importancia relativa de los hechos económicos**

Los principios, normas y procedimientos técnicos que establezca la contabilidad gubernamental deberán aplicarse con sentido práctico, siempre y cuando no se distorsione la información contable, o bien, que el costo de registrar técnicamente los hechos económicos no sea superior a los beneficios de la información que se pudiera obtener.

* **Periodo de contabilización de los hechos económicos**

El periodo contable coincidirá con el año calendario, es decir, del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

El devengamiento de los hechos económicos deberá registrarse en el periodo contable en que se produzca, quedando estrictamente prohibida la postergación en la contabilización de las operaciones ejecutadas. En consecuencia, no es aceptable ninguna justificación para dejar de cumplir con lo dispuesto en esta norma, así como registrar en cuentas diferentes a las técnicamente establecidas según la naturaleza del movimiento.

Los registros contables deberán quedar cerrados al 31 de diciembre de cada año, todo hecho económico posterior deberá registrarse en el periodo contable vigente.

* **Estructura de sistemas contables institucionales**

Las instituciones obligadas a llevar contabilidad serán responsables de diseñar, optimizar y registrar en sus propios sistemas contables, de acuerdo con la organización administrativa determinada por las leyes o autoridades competentes y las necesidades de información interna, todo ello dentro del marco doctrinario que establezca la Dirección General de Contabilidad Gubernamental. El sistema deberá, además, estructurarse en armonía con los principios de control interno

que aseguren la confiabilidad en el registro de los hechos económicos y el acatamiento de las normas legales.

* **Ajuste de los hechos económicos contabilizados erróneamente**

Los hechos económicos contabilizados erróneamente, a nivel institucional, se regularizaran con signo negativo, cuando las normas contables específicas así lo determinen, en caso contrario, deberá efectuarse la reversión del movimiento contable. De conformidad a la técnica contable de general aceptación.

➤ **Normas sobre la clasificación presupuestaria**

Es el clasificador presupuestario de Ingresos y Gastos se reconocerán los tres niveles de clasificación presupuestaria, siendo los rangos de codificación y niveles los siguientes:

01	—————>	Rubro de agrupación	<—————	99
011	—————>	Cuenta presupuestaria	<—————	999
01101	—————>	Objeto específico	<—————	999 99

Las cuentas de agrupación presupuestaria estarán asociadas contablemente a las cuentas de los subgrupos Deudores Monetarios y Acreedores Monetarios, las cuentas y objetos específicos presupuestarios estarán asociados contablemente a las contra cuentas que registren los derechos o compromisos monetarios devengados, como resultado de los incrementos o disminuciones en las inversiones, financiamiento de terceros y obligaciones propias, (Ingresos y Gastos de Gestión), los rubros de agrupación presupuestaria de Ingresos que comprenden los objetos específicos que se individualizan en cada caso, se asociaran a las cuentas del sub grupo de deudores monetarios.

Los rubros de asociación presupuestaria de Egresos, que comprenden los objetos específicos que se individualizan en cada caso, se asocian a las cuentas contables del sub grupo de acreedores monetarios.

➤ **Normas sobre listado de cuentas**

El listado de cuentas del sub sistema de Contabilidad Gubernamental está estructurado de acuerdo con la naturaleza de los hechos económicos, desde una conceptualización general a una desagregación pormenorizada, reconociendo los siguientes rangos de codificaciones y niveles:

1	Titulo	9
11	Grupo	99
111	Sub grupo	999
11101	Cuenta	999 99
11101001	Sub Cuenta	999 99999
11101001001	Analítico	999 9999999
11101001001001	Sub analítico	999 999999999
11101001001001001	Sub Analítico	999 99999999999

Los niveles de título y grupo estarán conformados por los siguientes códigos y conceptos:

CODIGO	CONCEPTO
2	Recursos
21	Fondos
22	Inversiones Financieras
23	Inversiones en existencia
24	Inversiones en bienes de uso
25	Inversiones en proyectos y programas

CODIGO	CONCEPTO
4	Obligaciones con terceros
41	Deuda Corriente
42	Financiamiento de terceros

CODIGO	CONCEPTO
8	Obligaciones propias
81	Patrimonio Estatal
82	Gastos de Gestión
83	Ingresos de Gestión

➤ **Normas sobre agrupaciones de datos contables**

En el sub sistema de Contabilidad Gubernamental, los hechos económicos deberán agruparse de acuerdo con los requerimientos de información de apoyo al proceso de toma de decisiones.

La Dirección de Contabilidad Gubernamental establecerá las agrupaciones que tendrán el carácter de obligatorias en los diseños contables institucionales. Lo anterior, es sin perjuicio que en el diseño de los sistemas contables institucionales se puedan ampliar o incorporar codificaciones propias de los requerimientos de información interna.

Las agrupaciones de datos de carácter obligatorio estarán clasificadas en dos grupos: aquellas destinadas a identificar hechos económicos de igual naturaleza y las asociadas a una cuenta contable en particular. En la primera se encuentran las codificaciones de identificación institucional, agrupación operacional, tipo de movimiento, fuente de recursos, proyectos o grupos de proyectos, área de gestión, etapa del proyecto, ubicación geográfica y actividad especial; en la segunda las agrupaciones por estructura presupuestaria, unidad presupuestaria, líneas y sub líneas de trabajo, fuentes de financiamiento, agrupación de costos productivos, centros de responsabilidad y los elementos relativos al compromiso presupuestario, en los casos que corresponda.

No obstante lo anterior el uso de los datos de agrupación contable deberán responder al Proceso Administrativo Financiero y a los requerimientos de información institucional.

➤ **Normas sobre transferencias de fondos**

Todo derecho a percibir recursos monetarios, como parte de la gestión financiera institucional, independientemente del momento de la recepción, inmediata o futura, deberá contabilizarse en devengamiento en cuentas de sub grupo Deudores Monetarios, de acuerdo con la naturaleza del hecho económico.

Todo compromiso de pagar recursos monetarios como parte de la gestión financiera institucional, independientemente del momento de la erogación, inmediata o futura, deberá contabilizarse el devengamiento en cuentas del sub grupo Acreedores Monetarios, de acuerdo con la naturaleza del hecho económico.

➤ **Normas sobre Bienes de larga duración**

Los bienes muebles o inmuebles de larga duración adquiridos con el ánimo de utilizarlos en las actividades administrativas o productivas de carácter institucional, como también aquellos que forman parte de las inversiones en proyectos, deberán contabilizarse como inversiones en bienes de uso al valor de compra más todos los gastos inherentes a la adquisición, hasta que el bien entre en funcionamiento

No obstante, aquellos bienes muebles cuyo valor de adquisición individual sea igual o inferior a seiscientos dólares (\$600.00), deberán registrarse en cuentas de Gastos de Gestión.

La Dirección General de Contabilidad Gubernamental, podrá al inicio de cada ejercicio contable, actualizar los valores de compra aplicando la variación del índice de Precios al Consumidor del año inmediato anterior, desfasado en un mes.

Las instituciones que por razones de sus actividades requieran aplicar criterios diferentes a los establecidos en estas normas, deberán someterlos a la aprobación de la Dirección General.

➤ **Normas sobre Inversiones en Proyectos**

Los desembolsos imputables a proyectos o grupos de proyectos deberán registrarse según la naturaleza de las operaciones y en armonía con los objetos específicos de la clasificación presupuestaria de egresos.

El costo contable de los proyectos o programas estará conformado por todos aquellos desembolsos inherentes a estos. Las adquisiciones de bienes muebles o inmuebles de larga duración con cargo a proyecto, que al finalizar la ejecución quedaran formando parte de los recursos institucionales, incrementaran anualmente el costo contable en el monto de la depreciación de dichos bienes.

El monto contable de los proyectos que por sus objetivos o características no estén destinados a la formación de un bien físico final, como aquellos relacionados con obras en bienes de uso público, deberá aplicarse a Gastos de Inversión Pública contra la cuenta de complemento respectiva, simultáneamente con la contabilización del hecho económico.

Al 31 de diciembre de cada año, el costo contable deberá trasladarse a la subcuenta Costo Acumulado de la Inversión de cada proyecto, excepto las cuentas que representan las adquisiciones de bienes muebles e inmuebles de larga duración, las cuales tendrán el saldo acumulado hasta que se liquide contablemente el proyecto respectivo.

➤ **Normas sobre retenciones de impuestos**

Retenciones por servicios eventuales: Las instituciones obligadas a llevar contabilidad que efectúen retenciones de impuestos por prestaciones de servicios profesionales de carácter eventual, de conformidad con las Leyes Tributarias vigente, deberán considerar el monto a enterar en arcas fiscales dentro del pago de la obligación principal y traspasar a la cuenta Depósitos por Retenciones Fiscales. El movimiento contable se efectuara en la oportunidad que sea cancelado el compromiso de los servicios recibidos.

El entero de los fondos en la Dirección General de Tesorería, deberá efectuarse en las fechas establecidas para tal efecto, como un movimiento de intermediación de fondos.

Retenciones por servicios permanentes: Las instituciones obligadas a llevar contabilidad que efectúen retenciones de impuestos por prestaciones de servicios de carácter permanente, fundamentalmente por concepto de salarios u otros, deberán reflejar el compromiso de los fondos a enterar en arcas fiscales en la misma cuenta de Acreedores Monetarios que se registre la obligación principal e identificarlo dentro de la cartera de acreedores respectiva, de conformidad con la norma contable establecida al efecto.

➤ **Normas sobre depreciación de bienes de larga duración**

La depreciación corresponde a la pérdida de valor que experimentan los bienes de larga duración, como consecuencia del uso y desgaste, accidentes, agentes atmosféricos u otros factores de carácter económico, cuyo efecto se reflejara en la contabilidad mediante una depreciación periódica o acelerada, destinada a prorratear el monto contable del bien en el tiempo estimado de vida útil.

Las instituciones que en razón de sus propias actividades requieran aplicar criterios de depreciación distintos al establecido por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, deberán someterlos a este, asimismo, cuando circunstancias especiales ameriten una depreciación acelerada del valor contable de determinados bienes. En los casos que disposiciones legales fijen criterios diferentes, deben ser puestos en conocimiento previo a la Dirección General, los procedimientos de cálculo que serán aplicados.

Método de depreciación

Los bienes muebles o inmuebles destinados a las actividades institucionales y productivas, deberán depreciarse anualmente aplicando el método de depreciación basado en el cálculo lineal o constante.

La vida útil de los bienes se determinara de acuerdo con la siguiente tabla:

Bienes	Factor anual	Plazo
Edificaciones y obras de infraestructura	0.025	40 años
Maquinaria de producción y Equipo de Transporte	0.10	10 años
Otros Bienes y Muebles	0.20	5 años

Los bienes muebles e inmuebles provenientes de años anteriores, deberán amortizarse en el número de meses o años de vida útil que les resta. Las adquisiciones efectuadas en el curso del ejercicio contable, se amortizaran en la proporción mensual de permanencia en la actividad institucional o productiva.

En la determinación del monto a depreciar, deberá calcularse un porcentaje del 10% al costo de adquisición de los bienes, el que se considerara como valor

residual o valor de desecho; lo anterior, sin perjuicio de mantener un control físico de los bienes al término de la vida útil, en tanto continúen prestando servicio en las actividades institucionales o productivas.

La depreciación se contabilizara utilizando el método indirecto, reflejado en cuentas de complemento la depreciación acumulada, y el efecto económico se traspasara al grupo 83 Gastos de Gestión, con excepción de las situaciones referidas al grupo 25 Inversiones en proyectos o programas, en que se deberá aplicar la norma establecida al efecto, o bien se integre a los costos de producción de bienes o servicios.

➤ **Normas sobre el cierre y apertura de cuentas**

Las instituciones del sector público incorporadas al sistema de contabilidad gubernamental, deberán al 31 de diciembre de cada año, antes de obtener los estados contables definitivos, saldar las cuentas de Ingresos y Gastos de Gestión, trasladando el valor en libros a la fecha de cierre, a la cuenta Resultado del Ejercicio Corriente.

En las instituciones facultadas por disposiciones legales para distribuir los resultados del año anterior, deberán en el curso del primer semestre del ejercicio siguiente a la generación de estos, distribuir el saldo de la cuenta Resultado de Ejercicios Anteriores de acuerdo con las regulaciones establecidas al efecto.

Las instituciones que no dispongan de facultades legales para distribuir los resultados del año anterior, deberán al 30 de junio del ejercicio siguiente a la generación de estos, traspasar el saldo de la cuenta Resultado del Ejercicio Corriente a la Cuenta Resultado de Ejercicios Anteriores.

Al 1 de enero de cada año, las cuentas de los títulos Recursos, Obligaciones con Terceros y del grupo Patrimonio Estatal, que al 31 de diciembre del año anterior reflejaron saldos deudores o acreedores, deberán ser registrados como movimientos de apertura en los mismos conceptos contables del ejercicio finalizado.

➤ **Normas sobre control interno contable institucional**

❖ **Documentación del sistema contable**

Las entidades obligadas a llevar Contabilidad Gubernamental deberán mantener en las unidades contables, en un lugar de fácil acceso y a disposición de los usuarios, un ejemplar del manual contable institucional aprobado y sus modificaciones; un compendio de las interpretaciones técnicas, propias de situaciones institucionales, que afecten el análisis de la información contable; y, la reglamentación de los procedimientos administrativos para el manejo de los recursos financieros institucionales.

Además deberá poseer un ejemplar del Manual de Sub sistema de la Contabilidad Gubernamental, y copia de las resoluciones modificativas comunicadas por la Dirección General, cuando no corresponda a la última versión oficial; y, una recopilación de los instructivos y circulares impartidas por la Dirección General, destinados a regular el funcionamiento de la Contabilidad Gubernamental.

❖ **Contabilización de hechos económicos**

Los hechos económicos diariamente se deberán contabilizar en el registro de Diario, por orden cronológico, quedando estrictamente prohibido diferir las anotaciones. Asimismo, periódicamente deberán mayorizarse los movimientos contables.

❖ **Registros contables en medios computacionales**

Las entidades incorporadas al Sub sistema de Contabilidad Gubernamental, al término de cada jornada laboral, deberán actualizar los archivos maestros y editar el registro de diario en formatos pre numerados e impresos, en tanto no se dispongan se emplearan hojas sueltas numeradas correlativamente.

Al término de cada mes, conjuntamente con el cierre operacional, se deberán editar el registro de Mayor y un Balance de Comprobación.

Los registros de Diario, Mayor y Balance de Comprobación, conjuntamente con una constancia escrita de aprobación de los datos por el Contador, deberán ser empaquetados o encuadrados mensualmente.

❖ **Registros Auxiliares**

Las cuentas de Recursos y Obligaciones con terceros que muestran saldos deudores o acreedores permanentes o que las normas contables lo establezcan, deberán ser controladas en registros auxiliares que incluyan datos de identificación, tanto de carácter general, origen de los movimientos, como cargos y abonos de las operaciones registradas.

Los saldos de los registros auxiliares deberán ser conciliados, continuamente, con las cuentas de mayor respectivas.

❖ **Validación anual de los datos contables**

Durante el ejercicio contable, periódicamente, será obligatorio que los saldos de las cuentas de recurso y obligaciones con terceros se encuentren debidamente respaldadas en conciliaciones bancarias, circulaciones de saldos, inventario físico de bienes o cualquier otro medio de validación que asegure la existencia real de los recursos disponibles y compromisos pendientes de carácter institucional.

❖ **Archivo de documentación contable**

Las autoridades institucionales, conjuntamente con el contador deberán adoptar las medidas administrativas y condiciones óptimas de seguridad para el resguardo de la documentación, registros y todo otro antecedente de respaldo de las rendiciones de cuentas e información contable.

Los antecedentes incorporados al archivo deberán disponer de medios de identificación y ubicación que permita el fácil acceso, debiendo permanecer por los plazos establecidos en la Ley Orgánica de la Administración Financiera.

❖ **Información de apoyo a la toma de decisiones**

Las unidades contables deberán evaluar permanentemente los requerimientos de información, tanto de las autoridades administrativas institucionales como usuarios externos a fin de generar reportes con efectividad y economía, dentro de los límites de disponibilidad real de datos.

Los contadores tendrán la obligación de informar con el carácter de extraordinario, como apoyo al proceso de toma de decisiones de las autoridades responsables de la conducción financiera institucional, toda desviación detectada u observada en relación con el comportamiento de las políticas, planes y programas institucionales y de Gobierno.

XV - ESTADOS FINANCIEROS DEL SECTOR PÚBLICO

Según la Norma de Contabilidad Financiera No. 25 “Divulgación para la preparación de Informes Contables y presentación de los Estados Financieros Gubernamentales” los estados financieros muestran la forma en que una institución gubernamental ha relacionado los diversos factores de producción, cuyo resultado ha sido la combinación de estos siendo utilizados para hacer evaluaciones y tomar decisiones de carácter financiero, económico y administrativo, por lo que es necesario que aquellos presenten información clara y comprensible, de modo que los usuarios puedan formarse juicios confiables.

Las unidades contables tienen la responsabilidad y la obligación de informar periódicamente su gestión financiera a los diversos interesados (por ejemplo a la Dirección General de Contabilidad Gubernamental) a través de los Estados Financieros básicos que se derivan de los registros contables. La responsabilidad de rendir información sobre la entidad contable descansa en la administración.

Para que los Estados Financieros cumplan con el propósito de informar sobre la Situación Financiera, Ejecución Presupuestaria, Rendimiento Económico y los Flujos de Fondos de la unidad contable deben prepararse de acuerdo con un conjunto de principios y procedimientos técnicos, para que la información financiera reúna los requisitos de utilidad y contabilidad.

Normas sobre Estados Financieros básicos

✓ Preparación de los Estados Financieros

Los entes responsables de llevar contabilidad gubernamental deberán preparar informes y estados sobre la marcha económico – financiero y presupuestaria que permitan apoyar el proceso de toma de decisiones de la Administración, en la forma y contenido que lo soliciten las entidades y organismos, tanto nacionales como extranjeros, en dicho caso la información se considerará preliminar y el resultado económico presentado será para fines de establecer un rendimiento comparativo a la fecha.

Los estados financieros deberán estar referidos, exclusivamente, a los conceptos propios de las actividades institucionales que desarrollen.

✓ Estados Financieros básicos y fecha de preparación

Al 30 de junio y 31 de diciembre de cada año deberán prepararse los siguientes estados financieros básicos: Estado de Situación Financiera, Estado de Rendimiento Económico, Estado de Ejecución Presupuestaria, Estado de Flujo de Fondos.

Los estados financieros deberán incluir notas explicativas que formarán parte integral de ellos, destinados a proporcionar información complementaria para una adecuada interpretación de la información. El periodo comparativo corresponde al inmediatamente anterior.

✓ Estado de Situación Financiera

Contenido y Parte Superior Identificación: Representa el nombre u otro tipo de identificación institucional del ente al que pertenece la información financiera.

Estado de Situación Financiera: Identifica el nombre asignado técnicamente al informe.

Fecha (al): _____: Identifica el día, mes y año de preparación de la información contenida del informe.

Recursos: Identifica los recursos que se poseen con la potencialidad de general beneficios futuros.

Obligaciones: Identifica las obligaciones que pueden ejercer terceros sobre los recursos, incluye además el derecho que le asiste al sector público sobre los mismos después de deducir las obligaciones con terceros.

Corriente: Saldos del ejercicio contable vigente.

Anterior: Saldos del ejercicio contable anterior que se informa para fines comparativos; deberá corresponder al ejercicio anual inmediatamente precedente.

Sub- total: Sumatoria de las obligaciones con terceros, es decir, deuda corriente más el financiamiento de terceros.

Totales: Sumatoria de las cantidades tanto de recursos como obligaciones, debiendo ser iguales entre sí.

Parte inferior del informe:

El informe deberá contener notas explicativas que permitan una adecuada interpretación de la información financiera o los efectos futuros que puedan modificar la composición de los recursos y obligaciones. El informe deberá incluir nombre, firma y sello de los funcionarios responsables de la información financiera, entre ellos, el Jefe de la Unidad Financiera y el contador institucional.

Generación del informe

El informe podrá prepararse en forma de cuenta para efectos de información ejecutiva y en forma de reporte para los respectivos análisis contables, seguimiento y auditorías.

Esquema del Estado de Situación Financiera

NOMBRE DEL RAMO					
NOMBRE DE LA INSTITUCION					
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 20__					
EN MILES DE DOLARES					
RECURSOS	CORRIENTE	ANTERIOR	OBLIGACIONES	CORRIENTE	ANTERIOR
FONDOS	\$ -	\$ -	DEUDA CORRIENTE	\$ -	\$ -
DISPONIBILIDADES			DEPOSITOS DE TERCEROS		
ANTICIPOS DE FONDOS			ACREEDORES MONETARIOS		
DEUDORES MONETARIOS					
INVERSIONES FINANCIERAS	\$ -	\$ -	FINANCIAMIENTO DE TERCEROS	\$ -	\$ -
INVERSIONES FINANCIERAS			ENDEUDAMIENTO INTERNO		
INVERSIONES PERMANENTES			ENDEUDAMIENTO EXTERNO		
INVERSIONES EN PRESTAMOS, CORTO PLAZO			ACREEDORES FINANCIEROS		
INVERSIONES EN PRESTAMOS, LARGO PLAZO					
DEUDORES FINANCIEROS					
INVERSIONES INTANGIBLES					
(-) AMORTIZACION ACUMULADA					
INVERSIONES NO RECUPERABLES					
(-) ESTIMACIONES INVERSIONES NO RECUPERABLES					
INVERSIONES EN EXISTENCIA					
EXISTENCIAS INSTITUCIONALES			SUBTOTAL	\$ -	\$ -
EXISTENCIA DE PRODUCCION EN PROCESO					
INVERSIONES EN BIENES DE USO	\$ -	\$ -			
BIENES DEPRECIABLES					
(-) DEPRECIACION ACUMULADA					
BIENES NO DEPRECIABLES			FINANCIAMIENTO	\$ -	\$ -
INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS	\$ -	\$ -	PATRIMONIO		
INVERSIONES EN BIENES PRIVATIVOS			RESERVAS		
(-) APLICACIÓN A GASTOS DE GESTION			DETRIMENTO PATRIMONIAL		
INVERSIONES EN BIENES DE USO PUBLICO Y DE DESARROLLO SOCIAL			RESULTADOS EJERCICIOS ANTERIORES		
(-) APLICACIÓN DE INVERSIONES PUBLICAS			RESULTADO DEL EJERCICIO		
TOTAL DE RECURSOS	\$ -	\$ -	TOTAL DE OBLIGACIONES	\$ -	\$ -
NOTAS EXPLICATIVAS:					
FIRMA Y SELLO DEL JEFE DE UNIDAD FINANCIERA			FIRMA Y SELLO DEL CONTADOR INSTITUCIONAL		

✓ **Estado de Rendimiento Económico**

Contenido, Parte superior, Identificación: Presenta el nombre u otro tipo de identificación institucional del ente al que pertenece la información financiera

Estado de Rendimiento Económico: identifica el nombre asignado técnicamente al informe.

Periodo (del - al): Identifica el periodo que comprende la información.

(En miles de dólares): Identifica el tipo de moneda en curso legal e indica el nivel de precisión expresado en la presentación de las cifras de los Estados Financieros.

Contenido del informe, Gastos de gestión: Identifica los conceptos que disminuyen indirectamente el Patrimonio Estatal.

Ingresos de gestión: Identifica los conceptos que aumentan indirectamente el Patrimonio Estatal.

Corriente: Flujo del periodo contable en informe.

Anterior: Flujo del periodo contable anterior que se incluye para fines comparativos; deberá corresponder al ejercicio anual inmediatamente precedente.

Sub-total: Sumatoria de gastos e ingresos de gestión.

Resultado del Ejercicio: Diferencia entre la sumatoria de los gastos e ingresos de gestión.

Totales: Sumatoria de gastos e ingresos de gestión, debiendo ser iguales entre sí.

Parte inferior del informe: El informe deberá incluir nombre, firma y sello de los funcionarios responsables de general la información, entre ellos el Jefe de la Unidad Financiera y el contador institucional.

Esquema del Estado de Rendimiento Económico

NOMBRE DEL RAMO					
NOMBRE DE LA INSTITUCION					
ESTADO DE RENDIMIENTO ECONOMICO					
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 20__					
EN MILES DE DOLARES					
GASTOS DE GESTION	CORRIENTE	ANTERIOR	INGRESOS DE GESTION	CORRIENTE	ANTERIOR
GASTOS DE INVERSIONES PUBLICAS			INGRESOS TRIBUTARIOS		
GASTOS PREVISIONALES			INGRESOS SEGURIDAD SOCIAL		
GASTOS EN PERSONAL			INGRESOS FINANCIEROS Y OTROS		
GASTOS EN BIENES DE CONSUMO Y SERVICIOS			INGRESOS POR TRANSFERENCIAS CORRIENTES RECIBIDAS		
GASTOS EN BIENES CAPITALIZABLES			INGRESO POR TRANSFERENCIAS DE CAPITAL RECIBIDAS		
GASTOS FINANCIEROS Y OTROS			INGRESOS POR VTAS. DE BIENES Y SERVICIOS		
GASTOS EN TRANSFERENCIAS OTORGADAS			INGRESOS POR ACTUALIZACIONES Y AJUSTES		
COSTOS EN VENTAS Y CARGOS ACUMULADOS					
GASTOS DE ACTUALIZACIONES Y AJUSTES					
TOTAL GASTOS DE GESTION	\$ -	\$ -	TOTAL INGRESOS DE GESTION	\$ -	\$ -
RESULTADO DEL EJERCICIO (SUPERAVIT)			RESULTADO DEL EJERCICIO (DEFICIT)	\$ -	
FIRMA Y SELLO DEL JEFE DE UNIDAD FINANCIERA			FIRMA Y SELLO DEL CONTADOR INSTITUCIONAL		

✓ **Estado de Flujo de Fondos**

Contenido, Parte superior, Identificación: Representa el nombre u otro tipo de identificación institucional del ente al que pertenece la información financiera.

Estado de Flujo de Fondos: Identifica el nombre asignado técnicamente al informe.

Periodo: Identifica el periodo que comprende la información.

En miles de dólares: Identifica el tipo de moneda de curso legal e indica el nivel de precisión expresado en las cifras de los Estados Financieros.

Contenido del informe, Estructura: Identifica el saldo disponible al inicio del periodo; el resultado operacional neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como de usos; el financiamiento de terceros neto que comprende los empréstitos contratados menos las amortizaciones de los mismos; el resultado no operacional neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como de usos no considerados operacionales; y el saldo disponible al final del periodo.

Corriente: Cifras del ejercicio contable vigente.

Anterior: Cifras del ejercicio contable anterior que se informa para fines comparativos; deberá corresponder al ejercicio anual inmediatamente precedente.

Disponibilidades iniciales: Indica el saldo al inicio del periodo que se informa.

Resultado Operacional Neto: identifica el total de fuentes provenientes de las actividades de operación menos los usos que se han hecho de las mismas durante el periodo que se informa.

Financiamiento de Terceros Neto: Identifica el monto de los empréstitos recibidos en el periodo que se informa menos las erogaciones por concepto de amortización de los mismos.

Resultado no operacional neto: identifica los saldos de flujo de variaciones acreedores (fuentes) menos el flujo de variaciones deudores (usos) originados en ingresos y egresos, no provenientes de la actividad operacional en el periodo que se informa.

Disponibilidades finales: Identifica el saldo disponible al final del periodo que se informa.

Parte Inferior: El informe deberá contener notas explicativas que permitan una adecuada interpretación de la información presupuestaria.

El informe deberá incluir nombre, firma y sello de los funcionarios responsables de generar la información, entre ellos, el Jefe de la Unidad Financiera y el contador institucional.

✓ Estado de Ejecución Presupuestaria

Contenido, Parte superior, Identificación: Representa el nombre u otro tipo de identificación institucional del ente al que pertenece la información financiera.

Estado de Ejecución Presupuestaria: Identifica el nombre asignado técnicamente al informe.

Periodo: Identifica el periodo que comprende la información.

En miles de dólares: Identifica el tipo de moneda de curso legal e indica el nivel de precisión expresado en las cifras de los Estados Financieros.

Contenido de informe, Ingresos: Identifica los conceptos de las clasificaciones presupuestarias que reflejan derecho monetario.

Egresos: Identifica los conceptos de las clasificaciones presupuestarias que reflejan compromisos monetarios.

Ingresos Corrientes: Identifica los conceptos relacionados con la gestión operacional.

Ingresos de capital: Identifica los conceptos relacionados con transformaciones de recursos y fuentes de financiamiento.

Egresos corrientes y de capital: Identifica los conceptos de gastos de funcionamiento, transferencias destinadas a financiar gastos de consumo, así como las destinadas a inversiones para formación de capital y servicios de deuda.

Presupuesto: Monto de las estimaciones correspondientes al periodo que se informa.

Ejecución: Monto de los derechos o compromisos monetarios devengados.

Porcentaje: Relación porcentual de ejecución (ejecución / presupuesto* 100).

Déficit presupuestario: Diferencia si la sumatoria de egresos es superior a los ingresos en el periodo en informe.

Superávit presupuestario: Diferencia si la sumatoria de ingresos es superior a los egresos en el periodo en informe.

Total: Sumatoria de los ingresos y egresos, debiendo ser iguales entre sí.

Parte inferior: El informe deberá contener notas explicativas que permiten una adecuada interpretación de la información presupuestaria.

El informe deberá incluir nombre, firma y sello de los funcionarios responsables de generar la información, entre ellos, el Jefe de la Unidad Financiera y el contador institucional.

Esquema del Estado de Ejecución Presupuestaria

NOMBRE DEL RAMO									
NOMBRE DE LA INSTITUCION									
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA									
AL 31 DE DICIEMBRE DE 20__									
EN MILES DE DOLARES									
INGRESOS	PRESUP.	EJECUCION	SALDO PRESUP.	%	OBLIGACIONES	PRESUP.	EJECUCION	SALDO	%
CORRIENTES	\$ -	\$ -	\$ -		CORRIENTES DE CAPITAL	\$ -	\$ -	\$ -	
IMPUESTOS					REMUNERACIONES				
TASAS Y DERECHOS					INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS				
CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL					TRANSFERENCIAS DE CAPITAL				
VENTA DE BIENES Y SERVICIOS					AMORTIZACION DE ENDEUDAMIENTO PUBLICO				
INGRESOSO FINANCIEROS Y OTROS					SALDO DE AÑOS ANTERIORES				
TRANSFERENCIAS CORRIENTES					ADQUISICIONES DE BIENES Y SERVICIOS				
DE CAPITAL	\$ -	\$ -	\$ -		GASTOS FINANCIEROS Y OTROS				
VENTA DE ACTIVOS FIJOS					TRANSFERENCIAS CORRIENTES				
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL					ASIGNACIONES POR APLICAR				
RECUPERACION DE INVERSIONES FINANCIERAS									
ENDEUDAMIENTO PUBLICO									
SALDO DE AÑOS ANTERIORES									
TOTAL DE INGRESOS	\$ -	\$ -	\$ -		TOTAL DE EGRESOS	\$ -	\$ -	\$ -	
INVERSIONES EN BIENES PRIVATIVOS (-) APLICACIÓN A GASTOS DE GESTION									
INVERSIONES EN BIENES DE USO PUBLICO Y DE DESARROLLO SOCIAL (-) APLICACIÓN DE INVERSIONES PUBLICAS									
TOTAL DE RECURSOS	\$ -	\$ -	\$ -		TOTAL DE OBLIGACIONES	\$ -	\$ -	\$ -	
DEFICIT PRESUPUESTARIO					SUPERAVIT PRESUPUESTARIO				
FIRMA Y SELLO DEL JEFE DE UNIDAD FINANCIERA					FIRMA Y SELLO DEL CONTADOR INSTITUCIONAL				

XVI - ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

*** Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad**

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las NIC, como se les conoce popularmente a las Normas Internacionales de Contabilidad, son un conjunto de normas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Todo empieza en los Estados Unidos de América, cuando nace el APB – Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar sus entidades donde laboraban.

Luego surge el FASB – Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité logro (aun esta en vigencia en EE.UU., donde se fundó), gran incidencia en la profesión contable. Emitió un sin número de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones.

A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenían que abandonar el Comité FASB. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo, la información contable. Es decir, un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega Japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en la que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, siendo su principal objetivo “la uniformidad de la información en los estados financieros”, sin importar la nacionalidad de quien lo estuviera leyendo e interpretando.

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es un organismo independiente de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera para todo el mundo.

Desde 1983, los miembros del IASB son todas las organizaciones contables que son a su vez, miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En enero de 1999, estos ascendían a 142 miembros en 103 países, representando a más de 2 millones de profesionales contables. Otras muchas organizaciones, están implicadas, asimismo, en el trabajo del IASB, y muchos países que no son miembros del IASB hacen uso de las Normas Internacionales de Contabilidad.

A partir del uno de abril de 2001, y mantiene convenios de asistencia recíproca con la Federación Internacional de Contadores, en inglés International Federation of Accountants (IFAC), la que cuenta con la membresía de 156 organizaciones miembros en 114 países alrededor del mundo, representando un poco más de 2.4 millones de contadores a nivel mundial.

Los pronunciamientos emitidos por IASB están siendo divulgados en todo el mundo y se conocen como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), en inglés International Accounting Standards (IAS). A raíz de la reestructuración del IASB, se planteó un cambio de nombre, en adelante las NIC's serán conocidas como Normas Internacionales de Reporte Financiero (NIRF), en inglés IFRS (International Financial Reporting Standards).

El IASB es un órgano armonizador, de carácter profesional y de ámbito mundial, dedicado a la difusión e implantación de la armonización contable.

* **Generalidades de las Normas Internacionales de Contabilidad**

Como fenómeno económico, la globalización tiene su origen en el avance tecnológico que se viene experimentando a nivel mundial, especialmente en la facilidad para la movilización de bienes, servicios, dinero, personas e información, entre otros.

La "reducción de distancias" ha generado un aumento en la capacidad de las empresas de diversificar geográficamente sus actividades, llegando a distribuir, por razones estratégicas, sus diferentes procesos productivos en diferentes países o continentes. Así, la obligación tiene un impacto importante sobre el funcionamiento de los mercados, sobre las políticas económicas establecidas por los gobiernos de todos los países que se ven afectados por este fenómeno, sobre las empresas que operan en los distintos mercados y, finalmente, sobre la información financiera que dichas empresas producen para comunicar su desempeño.

En la actualidad, los informes financieros preparados para los accionistas (o inversionistas) y otros usuarios, involucran principios y prácticas contables que

pueden variar significativamente de un país a otro. Ello trae consigo la falta de comparabilidad y, como consecuencia, no existe credibilidad en los reportes financieros de las empresas.

La falta de uniformidad en los principios y prácticas contables en el ámbito mundial, conlleva a un aumento en los costos de preparación de la información financiera en las empresas con inversiones internacionales, exigiendo en algunas empresas multinacionales a preparar informes diferentes sobre sus operaciones contables, de acuerdo a los diferentes países en los que van a ser usados.

Reconociendo la necesidad de lograr una armonización global de sus principios y prácticas contables, la profesión contable ha creado organismos profesionales de carácter internacional, tales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), sin embargo, todavía existen muchos países que se resisten a adoptarlos, por muchas razones entre ellas las siguientes: estos países no quieren despojarse de sus propias normas contables, no están dispuestos a participar en una armonización contable a nivel mundial, etc.

Definición

Las NIC's son pronunciamientos emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, con la finalidad de establecer las normas contables de aceptación internacional, aplicables en la preparación de estados financieros.

*** Proceso de elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad**

Tanto los representantes en el Consejo Asesor, como las organizaciones profesionales miembros, los componentes del Grupo Consultivo y otras organizaciones e individuos, así como el personal de IASC, son invitados a remitir sugerencias sobre asuntos que puedan ser tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad.

El procedimiento seguido asegura que las Normas Internacionales de Contabilidad son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia económica en particular. Este procedimiento también garantiza, mediante las consultas realizadas al Grupo Consultivo, a las Organizaciones Miembros del IASC, a los organismos reguladores contables y a otros grupos e individuos interesados, que las NIC son aceptables para los usuarios y elaboradores de los estados financieros.

A partir de enero de 1975, IASC realizó las publicaciones de su marco conceptual y de sus normas (26 en total hasta fines de los años 80), los cuales lograron un gran auge a partir de los años 90. Fue a partir de ese decenio, que se dio un proceso de revisión de los pronunciamientos originales emitidos, resultando en que se efectuaran cambios en las normas, de forma y fondo, bajo este procedimiento

algunas normas no sufrieron cambios con respecto a su pronunciamiento original y quedaron como originalmente habían sido emitidas, otras 7 se reestructuraron y 18 sufrieron un proceso de modificación.

La manera adoptada por el IASC para realizar los cambios en la normativa revisada se basa en reestructuraciones y modificaciones y su número de pronunciamiento original no cambia. A la fecha han sido emitidas 41 normas, de las cuales 8 han quedado sin efecto, a la vez se han promulgado 33 interpretaciones a esas normas.

Entonces bajo el concepto de las IASC existen actualmente tres tipos de pronunciamiento, a saber:

- Pronunciamiento original: El que no ha tenido cambio desde su fecha de emisión.
- Pronunciamiento reestructurado: El que ha sido sujeto de cambios en su presentación para mostrar el formato de texto adoptado por el IASB.
- Pronunciamiento modificado: El que involucra cambios y/o precisiones conceptuales.

En 1997, el Consejo de IASC formó un Comité Permanente de Interpretaciones, en inglés Standing Interpretations Committee (SIC) que considerara, sobre una base periódica, los asuntos contables que, es probable, reciban un tratamiento divergente o inaceptable en ausencia de una guía autorizada.

Con la reestructuración dada en el IASC, las interpretaciones pasaron a llamarse International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

* **Logros de las Normas Internacionales de Contabilidad**

Las NIC han hecho una gran labor tanto para mejorar como para armonizar la información financiera en todo el mundo. Estas Normas son usadas en la actualidad:

- Como base para las normativas contables nacionales en muchos países.
- Como un punto de referencia internacional para ciertos países que desarrollan sus propias normativas contables (incluidos tanto los grandes países industrializados como un número cada vez mayor de mercados emergentes, tales como China y la Antigua Unión Soviética).
- Por la bolsa de valores y sus organismos reguladores, que permiten a las empresas nacionales o extranjeras presentar sus estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Por organismos supranacionales, tales como la Comisión Europea, que ha anunciado su total confianza en el IASC para producir resultados que, en el plano informativo, cumplan con las necesidades de los mercados de capitales.
- Por un número cada vez mayor de empresas.

XVII - CONCEPTOS MÁS UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN REFERENTE A CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

Para un mejor entendimiento de la temática expuesta se definen algunos conceptos que más se utilizarán en el desarrollo de la investigación, los que a continuación se presentan:

Catálogo de Cuentas: Es una clasificación sistemática de las cuentas de un ente económico.

Contabilidad: Es una técnica de servicios que suministra información cuantitativa de naturaleza financiera acerca de las entidades económicas.

Contabilidad Gubernamental: es la técnica para registrar todos los recursos y obligaciones expresables en términos monetarios de las instituciones del sector público, independientemente del origen y destino de los mismos, incluyendo aquellos fondos recepcionados en carácter de intermediación entre personas naturales y jurídicas sean estas públicas y privadas.

Control Interno Contable: Es un sistema de control que permite garantizar la exactitud y confiabilidad en el registro de los hechos económicos, como la veracidad y seguridad razonable de la información contable.

Estados Financieros: Son documentos que resumen la información obtenida a través del proceso contable en estados periódicos para la administración de la entidad.

Estados Financieros Gubernamentales: Son documentos que presentan la información financiera y económica, las variaciones del flujo de fondos y la ejecución del presupuesto asignado a cada una de las instituciones gubernamentales.

Estado de Ejecución Presupuestaria: Es un documento que muestra en sus cifras, la ejecución y situación presupuestaria de una institución gubernamental a una fecha determinada.

Estado de Flujo de Efectivos: Es un documento que informa acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

Estado de Rendimiento Económico: Es un documento contable que muestra detallada y ordenadamente la utilidad o pérdida del ejercicio.

Estado de Situación Financiera: Es un documento contable que presenta la situación financiera de una entidad en una fecha determinada.

Manual de aplicación de cuentas: Consiste en la descripción de cada título, rubro, cuenta, etc., que se utilizarán en el desarrollo del ciclo contable.

Normas Internacionales de Contabilidad: Son pronunciamientos emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad para establecer normas contables de aceptación internacional aplicables a la preparación de estados financieros.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (sector Gobierno): Bases o fundamentos sobre los que se sustenta la contabilidad gubernamental, tanto como para la captación, registro y exposición de los recursos y obligaciones, expresables en términos monetarios.

Unidad Contable Institucional: Dependencia de la Unidad Financiera Institucional, responsable de registrar sistemáticamente y cronológicamente las variaciones en la composición de los recursos y obligaciones cuantificables en términos monetarios, que administran los entes públicos.