

# UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

## CONTADURÍA PÚBLICA

TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO ACADÉMICO DE  
LICENCIATURA

VERIFICACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LA NICSP 17 EN LOS  
REGISTROS CONTABLES DE LAS PARTIDAS QUE CONFORMAN  
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO DE LA MUNICIPALIDAD DE  
HEREDIA EN EL PERIODO 2015 PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
LICENCIATURA

ESTUDIANTE:

LUIS ÁNGEL VILLALOBOS ALPÍZAR

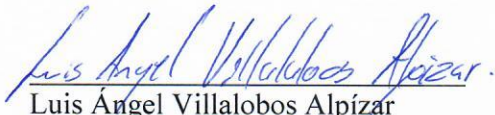
TUTOR:

MBA. ALEXÁNDER CORDERO CÉSPEDES, LIC.

JUNIO, 2017

## DECLARACIÓN JURADA

Yo Luis Ángel Villalobos Alpízar, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 402080883 egresado de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciado en Contaduría Pública, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: “Verificación de la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que conforman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015”, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. en fe de lo anterior, firmo en la ciudad de Heredia, a los 16 días del mes de junio del año dos mil diecisiete.



Luis Ángel Villalobos Alpízar  
402080883

## CARTA DEL TUTOR

Heredia, 25 de mayo de 2017

**Joaquín Hernández Aguilar**  
**Director de Contaduría**  
**Universidad Hispanoamericana**

Estimado señor:

El estudiante Luis Ángel Villalobos Alpizar, cédula de identidad número 402080883, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "Verificación de la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que conforman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015", el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciado en Contaduría Pública.

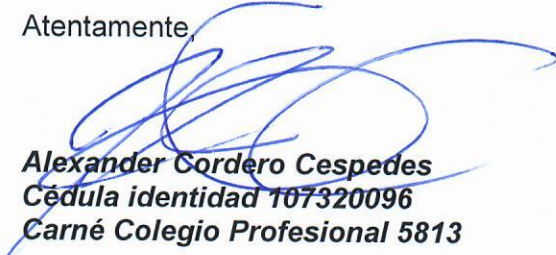
En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10%
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	15%
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	25%
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	20%
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20%
	TOTAL		90%

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,



**Alexander Cordero Cespedes**  
**Cédula identidad 107320096**  
**Carné Colegio Profesional 5813**

## CONSTANCIA DE LECTOR

Heredia, 06 de Junio de 2017

Señores  
Departamento de Registro  
**Universidad Hispanoamericana**

Estimados Señores:

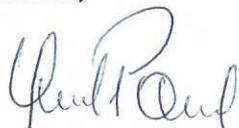
He leído la tesis del estudiante Luis Ángel Villalobos Alpízar, con la cédula número 4-0208-0883 misma que presenta para optar por el Grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulada:

**“Verificación de la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que conforman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015”**

Asimismo hago constar que he revisado y constatado los aspectos de contenido, estructura e interpretación de la misma que son necesarios para el cumplimiento de los requisitos solicitados por la Universidad.

Certificando mediante la presente la exactitud y calidad de la misma, se considera que el trabajo en cuestión, presenta el nivel requerido y es apto para su presentación y defensa pública, ante el tribunal examinador correspondiente y en la fecha que se establezca.

Atentamente,



Lic. Yhorgo Porras Vega, MAP  
Lector de Tesis

## CARTA DE REVISIÓN DEL FILÓLOGO

San José, 17 de junio del 2017.

**SEÑORES  
UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA**

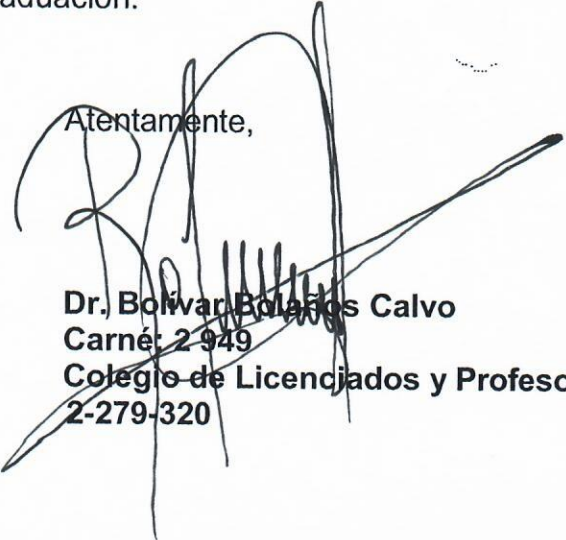
Estimados señores:

Hago constar que he revisado el trabajo de **PROYECTO DE GRADUACIÓN (TESIS)** del estudiante **LUIS ÁNGEL VILLALOBOS ALPÍZAR**, denominado **VERIFICACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LA NICSP 17 EN LOS REGISTROS CONTABLES DE LAS PARTIDAS QUE CONFORMAN PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO DE LA MUNICIPALIDAD DE HEREDIA EN EL PERIODO 2015**, para optar por la grado académico de **LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA**.

He revisado errores gramaticales, de puntuación, ortográficos y de estilo que se manifiestan en el documento escrito, y verificado que estos fueron corregidos por el autor.

Con base en lo anterior, se considera que dicho trabajo cumple con los requisitos establecidos por la para ser presentado como requerimiento final de graduación.

Atentamente,



**Dr. Bolívar Bolaños Calvo**  
Carné: 2 949  
Colegio de Licenciados y Profesores  
2-279-320

## DEDICATORIA

Esta tesis es dedicada a mi hermana María José, por ser mi segunda mamá, siempre ayudarme de forma desinteresada, porque es un ejemplo de lucha, perseverancia, una mujer honesta, trabajadora, esforzada y porque fue la persona que hizo despertar mi pasión por esta hermosa carrera.

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, por ayudarme a culminar este proyecto y a mi familia por apoyarme durante todos mis años de estudiante.

Agradezco a la Municipalidad de Heredia y al departamento de Contabilidad por abrirme las puertas y permitirme desarrollar esta investigación.

Reconozco, también, el apoyo de mis amigos por siempre alentarme a seguir adelante, mis profesores por transmitirme el conocimiento de la mejor forma, mis jefes por siempre brindarme espacio para estudiar y culminar con éxito mi carrera y mi tutor por guiarme durante esta investigación.

Un agradecimiento especial para la Licda. Laura Salazar Hernández quien significó mucho para mí durante este proyecto final de graduación.

## TABLA DE CONTENIDOS

DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTOS .....	iii
INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....	3
1.1 Planteamiento del Problema .....	4
1.1.1 Antecedentes del problema .....	4
1.1.2 Problematización .....	6
1.1.3 Justificación del tema.....	7
1.2 Formulación del Problema .....	8
1.3 Delimitación del problema.....	8
1.4. Objetivos .....	9
1.4.1 Objetivo general.....	9
1.4.2 Objetivos específicos .....	9
1.5 Alcances y Limitaciones.....	10
1.5.1 Alcances .....	10
1.5.2 Limitaciones.....	10
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....	11
2.1 Reseña Histórica de la Organización.....	12
2.1.1 Datos generales del cantón de Heredia.....	15

2.1.2 Información del cantón.....	15
2.1.3 Marco filosófico institucional .....	20
2.2 Marco Teórico-Conceptual.....	23
2.2.1 Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).....	23
2.2.2 Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público 17 (NICSP 17) .....	23
2.2.3 Leyes y Normativas en Costa Rica referentes a la Contabilidad Pública... 28	
2.2.4 Depreciación en Costa Rica .....	32
2.2.5. Métodos y porcentajes de depreciación.....	38
2.2.6. Tratamiento contable de propiedad planta y equipo .....	39
2.2.7. Reglamento del Sistema de Control de activos fijos de la Municipalidad de Heredia .....	40
2.2.8. Guía de implementación de NICSP .....	46
2.2.9. Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público .....	48
2.2.10. Plan de Cuentas Contable .....	59
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....	61
3.1 Tipo de Investigación .....	62
3.1.1 Finalidad .....	63
3.1.2 Dimensión Temporal.....	63
3.1.3 Marco.....	63

3.1.4 Condición en que se hace la investigación .....	64
3.1.5 Carácter .....	64
3.1.6 Naturaleza .....	65
3.2 Sujetos y fuentes de información .....	65
3.2.1 Sujetos y fuentes de información:.....	65
3.3 Selección de la población y la muestra .....	66
3.4 Técnicas e instrumentos para recolección de información.....	67
3.4 definición conceptual, operativa e instrumental de las variables.....	68
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS.....	69
4.1 Análisis e interpretación de los datos de los resultados de investigación .....	70
4.1.1 Resultado de la guía de entrevista al contador de la Municipalidad de Heredia. ....	70
4.1.2 Resultado de la reconstrucción de los registros contables de compra de vehículos para el año 2015 en la Municipalidad de Heredia.....	85
4.1.3 Resultado de la revisión de los hallazgos encontrados por la auditoría externa del Despacho Carvajal en los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2014 en la Municipalidad de Heredia.....	91
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	94
5.1 Conclusiones.....	95
5.1.1 Conclusión General.....	95
5.1.2 Conclusiones específicas.....	95

5.2 Recomendaciones .....	97
5.3 Propuesta.....	100
5.3.1 Propuesta de modelo de registro.....	100
5.3.2 Justificación .....	101
5.3.3 Cronograma de trabajo.....	101
5.3.4 Propuesta de Guía de Implementación.....	102
BIBLIOGRAFÍA .....	197
ANEXOS .....	200
Anexo N° 1. Encuesta aplicada al contador de la Municipalidad de Heredia .....	201
Anexo N° 2. Estados de resultados de la Municipalidad de Heredia para el periodo 2015.....	203

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1 Activos de propiedad, planta y equipo por analizar en la presente investigación.....	39
Tabla N° 2 Plan de cuentas contables.....	59
Tabla N° 3 Definición conceptual, operativa e instrumental de las variables.....	68
Tabla N° 4 ¿La Municipalidad de Heredia reconoce los bienes de patrimonio artístico y/o cultural según NICSP 17?. .....	71
Tabla N° 5 ¿La red cantonal de carreteras de la Municipalidad de Heredia se registra como lo establece la Norma NICSP 17?. .....	72
Tabla N° 6 ¿Los costos de las reparaciones de la superficie de las carreteras, son registrados como activos según la Norma NICSP 17?. .....	73
Tabla N° 7 Para la medición posterior al reconocimiento, según la Norma NICSP 17, ¿cuál política contable se utiliza? .....	74
Tabla N° 8 ¿Existe definida alguna política para el registro de la depreciación para los activos de propiedad, planta y equipo? .....	76
Tabla N° 9 ¿El cargo de depreciación del periodo se reconoce en el estado de resultados?.....	77
Tabla N° 10 ¿Existe una política de gestión de activos según la Norma NICSP 17? .....	78
Tabla N° 11 En los estados financieros indique si la Municipalidad de Heredia revela la siguiente información.....	81
Tabla N° 12 ¿La Municipalidad de Heredia tiene definido a cuáles disposiciones transitorias va a acogerse según la NICSP 17? .....	82

Tabla N° 13 ¿Cuenta la Municipalidad de Heredia con un sistema informático adecuado a los requerimientos de la NICSP 17? .....	83
Tabla N° 14 ¿Tiene la Municipalidad de Heredia establecido un auxiliar contable para cada uno de los elementos que conforman la cuenta de equipo de transporte, tracción y elevación? .....	84
Tabla N° 15 Asiento contable de la compra de 13 motocicletas.....	86
Tabla N° 16 Asiento contable de la compra de 4 vehículos .....	87
Tabla N° 17 Asiento contable del pago de 4 vehículos .....	88
Tabla N° 18 Asiento contable de la compra de un vehículo .....	88
Tabla N° 19 Asiento contable por pago de un vehículo.....	89
Tabla N° 20 Compra total de vehículos en el 2015 .....	90
Tabla N° 21 Gasto por depreciación de los vehículos comprados en el 2015.....	98
Tabla N° 22 Cronograma de trabajo año 2017.....	101
Tabla N° 23 Cronograma de trabajo años 2018-2021 .....	102

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N° 1 ¿La Municipalidad de Heredia reconoce los bienes de patrimonio artístico y/o cultural según NICSP 17? .....	71
Gráfico N° 2 ¿La red cantonal de carreteras de la Municipalidad de Heredia se registra como lo establece la Norma NICSP 17? .....	72
Gráfico N° 3 ¿Los costos de las reparaciones de la superficie de las carreteras, son registrados como activos según la Norma NICSP 17?.....	74
Gráfico N° 4 Para la medición posterior al reconocimiento, según la Norma NICSP 17, ¿cuál política contable se utiliza?.....	75
Gráfico N° 5 ¿Existe definida alguna política para el registro de la depreciación para los activos de propiedad, planta y equipo? .....	76
Gráfico N° 6 ¿El cargo de depreciación del periodo se reconoce en el estado de resultados?.....	77
Gráfico N° 7 ¿Existe una política de gestión de activos según la Norma NICSP 17? .....	78
Gráfico N° 8 En los estados financieros indique si la Municipalidad de Heredia revela la siguiente información.....	81
Gráfico N° 9 ¿La Municipalidad de Heredia tiene definido a cuáles disposiciones transitorias va a acogerse según la NICSP 17? .....	82
Gráfico N° 10 ¿Cuenta la Municipalidad de Heredia con un sistema informático adecuado a los requerimientos de la NICSP 17?.....	83

Gráfico N° 11 ¿Tiene la Municipalidad de Heredia establecido un auxiliar contable para cada uno de los elementos que conforman la cuenta de equipo de transporte, tracción y elevación? .....	85
---	----

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura N° 1 Organigrama Institucional de la Municipalidad de Heredia.....	22
Figura N° 2 ¿Cómo reconoce la Municipalidad de Heredia, el monto por el deterioro del valor de los activos de propiedad, planta y equipo? .....	79
Figura N° 3 ¿Cómo reconoce la Municipalidad de Heredia, el monto del ingreso por venta de bienes? .....	80
Figura N° 4 Modelo de registro de activos de propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia .....	100

# **INTRODUCCIÓN**

La presente investigación tiene por propósito revisar la aplicación y realizar una recomendación acerca de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en la Municipalidad del cantón Central de Heredia, específicamente en el área de Propiedad, Planta y Equipo.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) son una herramienta de ayuda a las instituciones públicas para llevar un registro contable adecuado de sus activos, pasivos y patrimonio, teniendo como propósito homologar la información contable de manera que esta sea uniforme y comparable.

Propiedad planta y equipo de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 16, son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministros de bienes y servicios.

Se establecerá una revisión de la información contable proporcionada por la Municipalidad de Heredia del periodo 2015, con el propósito de referir un Manual de Procedimientos con recomendaciones que faciliten la implementación de esta Norma en las áreas que no estén conforme con lo establecido en esta.

Asimismo, se presentará una guía de implementación para depurar estas Normas aplicadas a Propiedad, Planta y Equipo.

## **CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

## **1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **1.1.1 Antecedentes del problema**

La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) surgen, porque un grupo importante de entidades públicas solo realizaban contabilidad presupuestaria, registrando ingresos y gastos con el método de caja; con las limitaciones que eso representa para activos y pasivos, así como para los costos y gastos que no implican salidas de efectivo. Un marco Normativo contable débil e insuficiente constituido por los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público, y un grupo limitado de directrices emitidas por la Contabilidad Nacional.

La existencia de múltiples planes de cuentas en las entidades públicas, con diferentes estructuras; definiciones de cuentas, de movimientos de débitos y créditos imputables en estas, genera problemas para la comparabilidad de la información financiera y los correspondientes análisis.

El proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en una empresa requiere de muchos recursos y es un evento poco común a nivel de instituciones públicas. Este proceso actual de aplicación e implementación de las NICSP a nivel del país, presenta la novedad, de que no existe experiencia previa comparable de adopción de Normativa contable financiera a nivel nacional por el sector público.

Las NICSP fueron promulgadas en español en enero del 2007 por el IFAC y es en el Decreto Ejecutivo 34 029-H (Ministerio de Hacienda, 2016 a), Adopción e

Implementación de las NICSP, donde se estableció como obligatorias en Costa Rica a partir del 1º. de enero del año 2009 sin excepción.

Esta fecha límite fue modificada en el Decreto Ejecutivo 34 918-H (Ministerio de Hacienda, 2016 a), denominado Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense, fijándose para el 2º de enero del 2012.

Posteriormente, el Decreto Ejecutivo 36 961-H (Ministerio de Hacienda, 2016 a), denominado Reforma decreto ejecutivo NO. 34 918 "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense" y el Decreto 34 460 "Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense", modifican nuevamente la fecha límite de implementación estableciéndola para el 2º de enero del 2016.

En el último Decreto Ejecutivo 39 665-H (Ministerio de Hacienda, 2016 a) relacionado con la implementación de las NICSP, denominado Reforma a la adopción e implementación de la Normativa contable internacional en el sector público costarricense, que se modifica la fecha límite de implementación para el 2º de enero del 2017.

### 1.1.2 Problematización

Actualmente, los registros contables de propiedad, planta y equipo se registran al valor de compra y estos registros únicamente se actualizan por medio de peritajes externos que se contratan y generan costos adicionales. ¿Qué resultados genera el análisis de los registros contables de propiedad, planta y equipo en la Municipalidad de Heredia de acuerdo con la NICSP 17?

En el proceso de adopción de las NICSP, la Municipalidad de Heredia ha tenido que reestructurar sus presupuestos para designar recursos humanos y financieros con el propósito de realizar satisfactoriamente la implementación de estas Normas. ¿Con cuáles recursos cuenta la Municipalidad de Heredia para el correcto registro contable de las partidas de propiedad, planta y equipo según NICSP 17?

En el año 2015 se tenía conocimiento que la entrada en vigencia de la implementación de las NICSP estaba programado para enero de 2016, según el Decreto Ejecutivo 39 665-H; por lo que para esta fecha los registros contables de la Municipalidad de Heredia debían estar de conforme lo que establecen las Normas. ¿Están elaborados correctamente los registros contables de propiedad, planta y equipo en la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015?

El Ministerio de Hacienda cuenta con una guía para la implementación de las NICSP en la contabilidad de las instituciones públicas, pero cada institución tiene particularidades por el tipo de actividad a la que se dedica. ¿Cómo debe realizarse el registro contable de las partidas de propiedad, planta y equipo según NICSP?

### 1.1.3 Justificación del tema

La implementación de las NICSP se da por un decreto ejecutivo que obliga a las entidades públicas a homogenizar la información contable para que esta sea uniforme y comparable. Este proceso se ha iniciado en años recientes, por lo cual, el estudio de las primeras implementaciones es de gran importancia para verificar la correcta aplicación de la Normativa de manera oportuna, permitiendo generar las recomendaciones necesarias para realizar correcciones, en caso de ser necesario, o bien mejorar los procesos ya implementados.

En el caso de las Municipalidades, es de mucha importancia la implementación de estas Normas, ya que representan parte del sector público costarricense, reciben dinero de los ciudadanos y tienen la responsabilidad de administrar estos recursos de manera correcta y prioritaria.

Al implementar las NICSP, la información contable del sector público será real y, va a poder darse una mejor toma de decisiones para el progreso socioeconómico del país y en el caso de las Municipalidades para el progreso de los cantones.

Un adecuado registro contable de los activos en propiedad, planta y equipo ayuda a que los Gobiernos locales puedan darle un mejor mantenimiento a la obra pública que realizan, con los tributos que los contribuyentes pagan y un mejor mantenimiento de los activos como maquinaria y edificios.

Por medio de la adopción de las NICSP en el sector público costarricense el aporte para la contabilidad nacional es que le brinda la posibilidad de comparar la información contable con la de los países que han adoptado estas Normas.

## **1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

Se define el problema de investigación como: Las nuevas regulaciones nacionales emitidas por el poder ejecutivo en materia contable exige la utilización de las NICSP para el registro de propiedad, planta y equipo a partir del año 2016 en todas las entidades públicas, incluyendo la Municipalidad de Heredia, pero el incumplimiento de la aplicación de esta NICSP puede exponer en un riesgo inherente los registros contables de propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia.

## **1.3 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA**

La Municipalidad de Heredia es uno de los municipios más grandes del país, es una institución que cuenta con gran cantidad activos de propiedad, planta y equipo. Para el año 2015, en la Municipalidad de Heredia, se realizó el cambio de las motocicletas del departamento de Control Fiscal y Urbano, la flotilla de vehículos del departamento de la Policía Municipal y se planteó la donación de un vehículo a la Cruz Roja (donación que no ha sido ejecutada en la actualidad), representando un cambio importante en el valor de sus activos por la cuantía del gasto; por lo tanto, esta investigación va a enfocarse en el cambio de vehículos realizado por la Municipalidad de Heredia, sus registros contables y la verificación de la aplicación de la NICSP 17 en estos.

## **1.4. OBJETIVOS**

### **1.4.1 Objetivo general**

- 1) Analizar la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que confirman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015.

### **1.4.2 Objetivos específicos**

- 1) Revisar los registros contables de propiedad, planta y equipo del periodo 2015 de la Municipalidad de Heredia.
- 2) Examinar la información de propiedad, planta y equipo con los lineamientos de la NICSP 17.
- 3) Elaborar un manual de procedimientos con recomendaciones que faciliten la implementación de la NICSP 17 en los registros contables de propiedad, planta y equipo que no estén conforme con la Norma, para la Municipalidad de Heredia.
- 4) Diseñar un modelo de registro que asegure la correcta implementación de la NICSP 17 en los registros contables de propiedad, planta y equipo para la Municipalidad de Heredia.

## **1.5 ALCANCES Y LIMITACIONES**

### **1.5.1 Alcances**

- Contribuir al seguimiento, verificación y aplicación de la NICSP 17 por la Municipalidad de Heredia, brindando propuestas sobre los correctos registros de propiedad planta y equipo.
- Valorar los beneficios que genera este procedimiento de registro a nivel operativo y financiero en la Municipalidad de Heredia y su impacto con respecto a los usuarios de dicha información.

### **1.5.2 Limitaciones**

Inexistencia de políticas y procedimientos amplios desarrollados por la Municipalidad para el registro de activos de propiedad, planta y equipo.

Falta de capacitación y personal especializado en el manejo de activos de propiedad, planta y equipo.

## **CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO**

## 2.1 RESEÑA HISTÓRICA DE LA ORGANIZACIÓN

El Cantón de Heredia estuvo habitado por poblaciones indígenas del Reino Huetar de Occidente, algo que a finales de la era precolombina estuvieron bajo el dominio del Cacique Garavito. En 1706, los emigrantes de Cartago fundaron una ermita como Ayuda de Parroquia en el paraje de Elvirilla, realizándose el espontáneo poblamiento de la zona. Entre 1716 y 1717 se trasladó la ermita hacia el norte, al sitio que los nativos llamaban Cubujuquí. En 1736 se erigió en parroquia la ermita de la Inmaculada Concepción de Cubujuquí.

En 1751, Monseñor Pedro Agustín Morel de Santa Cruz, Obispo de Nicaragua y Costa Rica fundó la primera escuela en Cubujuquí y la instaló bajo la dirección de un sacerdote. En 1845 funcionó el Colegio del Padre Paúl. En 1875 inicio lecciones el primer Colegio de San Agustín que funcionó por cuatro años, luego se reabrió de 1884 a 1886 y de 1904 a 1914 se estableció como Liceo de Heredia; en 1915 dio paso a la Escuela Normal de Costa Rica y, posteriormente, la Universidad Nacional (UNA).

En 1762, el pueblo de la Inmaculada Concepción de Cubujuquí inició gestiones ante la Real Audiencia de Guatemala para ser fundado en villa y contar con Gobierno municipal propio, y solicitó expresamente que se le diese el nombre de Heredia, ya que el Presidente de la Audiencia era Alonso Fernández de Heredia. La Audiencia aprobó la solicitud, pero las ofertas presentadas en la subasta para adquirir los cargos en el primer ayuntamiento fueron mínimas, y no pudo inaugurarse la corporación. En 1779, la Audiencia revocó el título de villa, aunque la población mantuvo el nombre de Heredia y popularmente también el de "Villa Vieja", porque el recién formado pueblo

de San José, al sur del Virilla, recibía el sobrenombre de La Villita o Villa Nueva. Sin embargo, esta costumbre fue expresamente prohibida por las autoridades en 1801, porque el apelativo de villa parecía dar a esas poblaciones una condición jurídica que en realidad no les correspondía.

El 31 de octubre de 1797 el cura párroco Félix de Alvarado y Salmón-Pacheco puso la primera piedra para la construcción de la actual iglesia parroquial de Heredia, una de las más antiguas de Costa Rica.

Instaurado el régimen constitucional con la Constitución de Cádiz, primera que rigió en Costa Rica, el primer Ayuntamiento o municipalidad de Heredia se instaló el 19 de mayo de 1812. En 1813, por gestiones del diputado costarricense Florencio del Castillo Villagra, las Cortes españolas concedieron a Heredia el título de villa, pero en 1814 fue anulado, como consecuencia de la decisión del rey Fernando VII de dejar sin efecto todo lo actuado por las Cortes. En 1820, poco después de restablecido el régimen constitucional, una ley de las Cortes hizo que Heredia recibió por tercera vez el título de villa.

Heredia, al igual que otras poblaciones de Costa Rica, proclamó, en 1821, la independencia absoluta del Gobierno español. De 1822 a 1823, la población se mantuvo separada de Costa Rica y sujeta a las autoridades de León, Nicaragua, que habían proclamado la unión incondicional al Imperio Mexicano. Al producirse en abril de 1823 la guerra civil entre republicanos y monárquicos costarricenses, Heredia intervino en favor de la causa monárquica y atacó y ocupó la población de Alajuela, mayoritariamente republicana, pero depuso las armas sin lucha a los pocos días, después de que el caudillo republicano Gregorio José Ramírez y Castro derrotó a los

monárquicos cartagineses en la batalla de Ochomogo, tomó Cartago e intimó a los heredianos a rendirse. Después de estos hechos, Heredia se reincorporó a Costa Rica, y aunque fue invitada a enviar representantes al Congreso constituyente de Nicaragua, no lo hizo.

El 11 de noviembre de 1824, durante el Gobierno del primer Jefe de Estado Juan Mora Fernández, el Congreso Constituyente de Costa Rica concedió a Heredia el título de ciudad. En agosto de 1835, al ser derogada la Ley de la Ambulancia, Heredia se convirtió en sede de los Poderes Legislativo y Conservador y capital del Estado de Costa Rica, aunque los Poderes Ejecutivo y Judicial fueron ubicados en la ciudad de San José.

En la segunda guerra civil costarricense, llamada Guerra de la Liga, que enfrentó a San José con la sublevación de Cartago, Alajuela y Heredia, esta tuvo un papel significativo, ya que uno de los principales vecinos de la ciudad, Nicolás Ulloa Soto, fue proclamado Dictador de la Liga y cabeza formal de los insurrectos. Las tropas heredianas no alajuelense ocuparon el Llano del Murciélago, al norte de San José, pero se retiraron de allí al enterarse de que los josefinos habían tomado Cartago. Poco después, las tropas josefinas cruzaron el río Virilla, derrotaron rápidamente a los rebeldes y ocuparon Heredia y Alajuela. A pesar de estos hechos, Heredia conservó la condición de capital de Costa Rica hasta 1838, año en que el Jefe de Estado Braulio Carrillo Colina concentró de hecho todos los poderes en San José.

En 1848, la Constitución Política estableció los títulos de Provincia, Cantón y Distrito Parroquial. En la Ley N.º 36, del 7 de diciembre de 1848 le concedió a Heredia

el título de cantón y le asignó 7 distritos parroquiales (Municipalidad de Heredia, 2016 a).

### **2.1.1 Datos generales del cantón de Heredia**

Extensión geográfica

282,6 km<sup>2</sup>

Población estimada (2015)

135 292 hab.

Padrón Electoral (estimado a febrero del 2016)

93,148 electores

Participación Electoral Municipal (2010):

18,00% (15 404 votantes)

### **2.1.2 Información del cantón**

Heredia exhibe resultados altamente positivos en todos los indicadores evaluados. Se muestra muy buena calificación en la gestión municipal, así como en el nivel competitividad económica y el bajo índice de pobreza que presenta este cantón. En cuanto a desarrollo humano y equidad de oportunidades para mujer, también se posiciona en lugares destacables a nivel nacional. El único punto negativo a superar

es la baja participación electoral registrada en 2010, muy por debajo de la media nacional (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

#### 2.1.2.1 Índice Desarrollo Humano Cantonal (IDHc) (2013) Posición 22

El IDHc permite ver las posibilidades que tienen las personas del cantón para alcanzar su proyecto de vida. El IDHc combina índices de esperanza de vida (IEV), de conocimiento (IC) y de bienestar material (IBM). El IDHc varía de 0 a 1, representando 1 el valor más alto de desarrollo humano. La cifra indica la posición que ocupa el cantón respecto de los 81 cantones del país, donde 1 indica la mejor posición relativa y 81, la peor (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

#### 2.1.2.2 Índice Pobreza Humana Cantonal (IPH) (2013) Posición 10

La pobreza humana es el proceso en el que se carece de oportunidades básicas para alcanzar un proyecto de vida. El IPH cantonal mide las privaciones en las tres dimensiones básicas del desarrollo humano cantonal, más la exclusión social (desempleo). La cifra muestra la posición que ocupa el cantón respecto de cantones del país, donde 1 indica la mejor posición los 81 relativa y 81, la peor (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

### 2.1.2.3 Índice Competitividad Cantonal (ICC) (2011) posición 7

El ICC valora a los cantones de acuerdo al desempeño económico, empresarial, laboral, gubernamental, de infraestructura, ambiental, de innovación y de calidad de vida. La cifra muestra la posición que ocupa el cantón respecto de los 81 cantones del país, donde 1 indica la mejor posición relativa y 81, la peor (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

### 2.1.2.4 Índice Desarrollo Relativo al Género (IDH) (2013) Posición 25

El IDG cantonal ajusta el IDH para reflejar las desigualdades entre hombre y mujeres en educación, salud y nivel de vida. La cifra muestra la posición que ocupa el cantón respecto de los 81 cantones del país, donde 1 indica la mejor posición relativa y 81, la peor (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

### 2.1.2.5 Índice Gestión Municipal (IGM) (2013) A5

El IGM mide el desempeño de las municipalidades, a mayor calificación, mejor la gestión. Las municipalidades se dividen en grupos A, B, C y D; aquellas con mayor presupuesto, mejor IDHc, menor territorio y mayor cantidad de unidades habitacionales con alto IDHc, se ubican en el grupo A, y conforme cambian esas condiciones, se ubican en los otros grupos, donde las del grupo D son las de menor presupuesto, bajo IDHc, mayor territorio y mayor cantidad de unidades habitacionales con bajo IDHc (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

### 2.1.2.6 Índice Desarrollo Social Distrital (IDSD) (2013)

Los índices de desarrollo registrados para cada cantón son:

40101 Heredia 76,1%

40102 Mercedes 81,1%

40103 San Francisco 66,6%

40104 Ulloa 70,6%

40105 Vara Blanca 50,6%

El IDSD ordena los distritos según su nivel de desarrollo social. Valora para ello las dimensiones: económica, educativa, de participación ciudadana y salud.

El índice muestra la calificación obtenida y la posición (donde 100 indica la mejor posición relativa) que ocupa el distrito en el cantón (Municipalidad de Heredia, 2016 b).

### 2.1.2.7 Escudo

El escudo de la Municipalidad de Heredia es de forma español, con dos particiones o divisiones que llevarán: en la división central un fortín de plata similar al construido por Fadrique Gutiérrez, que se halla ubicado al costado este del Palacio Municipal, inscrito en campo rojo y un campo azul alrededor del rojo. En la parte superior un listón rojo, plegado con la siguiente leyenda: “Paz, Trabajo, Progreso”, en letras amarillas, en igual forma en la parte inferior habrá un listón que dirá “Heredia,

1848”, fecha del Decreto N.º 167 del siete de diciembre de mil ochocientos cuarenta y ocho. Se ubican entre el recuadro azul y el listón inferior, unidas por un lazo azul por la derecha una rama con cinco rosas abiertas con sus respectivas hojas, diez en total, que simbolizan la belleza de la mujer herediana y por la izquierda una bandola de café con el fruto maduro y sus respectivas hojas, que simboliza el principal producto de la provincia. Las dimensiones serán 50 x 40 cm (Municipalidad de Heredia, 2017 a).

#### 2.1.2.8 Bandera

Una bandera, con los colores amarillo, blanco y rojo, dispuestos en tres franjas verticales: amarilla la que va unida al asta, blanca la del centro y roja la del extremo.

Las dimensiones serán dos metros de largo por un metro, diez centímetros de ancho, las franjas amarilla y roja de cincuenta centímetros cada una y la blanca de un metro, central, un escudo con las características ya descritas de 32 centímetros de alto y 24 centímetros de ancho.

Por varias generaciones los heredianos hemos señalado los colores rojo y amarillo como característicos de nuestra divisa deportiva, lo cual nos ha deparado muchas satisfacciones, por otra parte, la relación histórica de nuestra ciudad se ha distinguido por su vinculación religiosa, siendo los colores amarillo y blanco los del Vaticano, Institución que encabeza la organización del hombre para la vivencia de la doctrina cristiana en la Religión Católica.

La combinación de colores deportivos y religiosos propuestos identifican la tradición en nuestro cantón y provincia, por lo cual se proponen los colores: amarillo, blanco y rojo (Municipalidad de Heredia, 2017 b).

## **2.1.3 Marco filosófico institucional**

### **2.1.3.1 Misión**

Un Gobierno local ejemplar, que a través de una administración municipal eficiente, transparente y apegada a los principios éticos y legales, optimice sus recursos para contribuir con el mejoramiento de la calidad de vida de nuestro cantón (Municipalidad de Heredia, 2016 c).

### **2.1.3.2 Visión**

Ser una municipalidad modelo dentro del marco de la excelencia, eficiencia y transparencia, que actúe dentro de los principios ético, moral y legal, comprometida con el desarrollo sostenible, calidad de vida, igualdad de oportunidades y equidad de género de sus habitantes (Municipalidad de Heredia, 2016 c).

### **2.1.3.3 Valores institucionales**

Los valores institucionales de la Municipalidad de Heredia son (Municipalidad de Heredia, 2016 c):

- Responsabilidad
- Respeto
- Solidaridad
- Integridad
- Lealtad
- Honestidad
- Espíritu de servicios

#### 2.1.3.4 Políticas institucionales

Las políticas institucionales de la Municipalidad de Heredia se detallan a continuación (Municipalidad de Heredia, 2016 c):

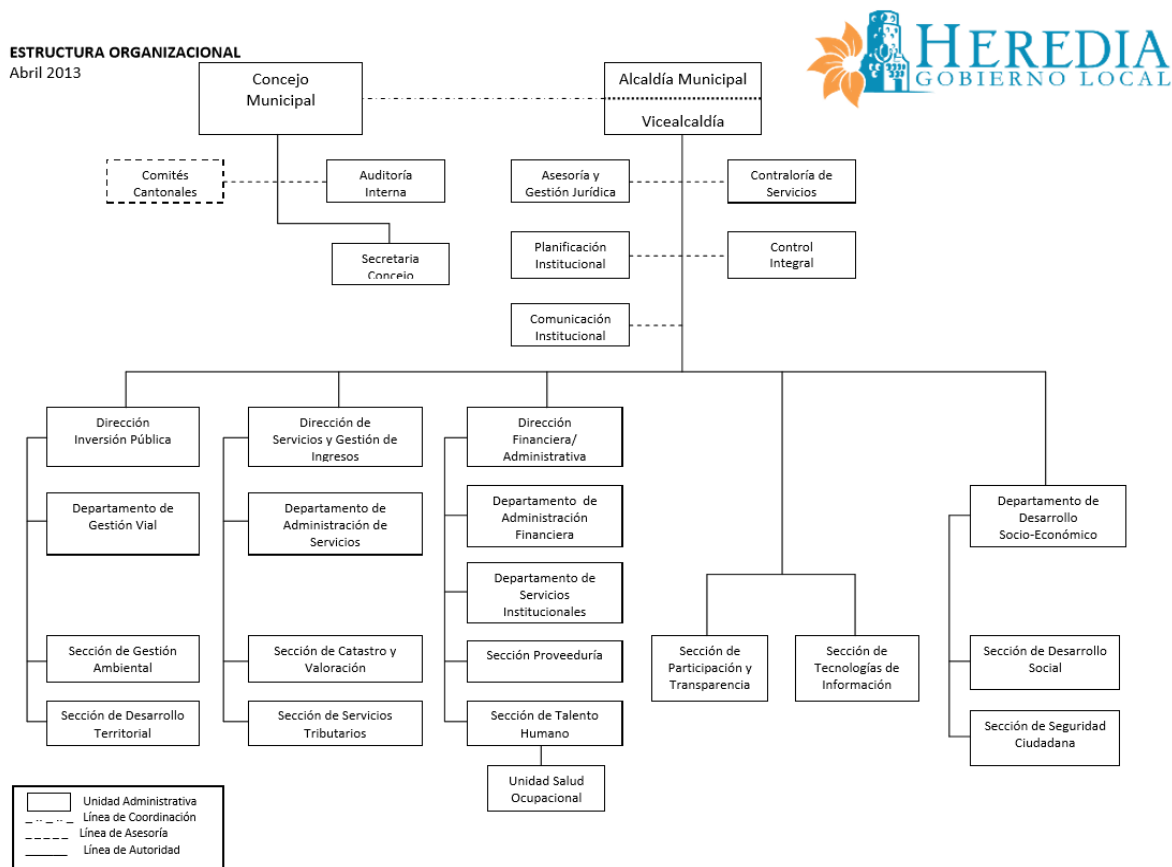
- Promover el Ordenamiento Territorial y Gestión Ambiental.
- Mejora integral de toda la Infraestructura Pública.
- Desarrollar de forma eficiente y eficaz los procesos administrativos, operativos y sustantivos, en un marco ético y moral.
- Mantener la plataforma tecnológica en óptimas condiciones, de conformidad con las prácticas y reglas internacionales de seguridad informática.
- Promover la seguridad ciudadana mediante la participación de todos los actores.
- Tecnificar la seguridad ciudadana con implementación de cámaras y sistema de alarmas, logrando mayor presencia en sitios de concentración masiva.
- Brindar servicios municipales eficientes y económicamente sostenibles.

- Se adoptarán políticas presupuestarias y administrativas para asegurar el acceso de las personas con discapacidad al entorno cantonal.
- Promover la atracción de inversiones y generación de empleo.
- Promover la participación ciudadana en la toma de decisiones

2.1.4. Organigrama institucional

El organigrama institucional de la Municipalidad de Heredia se muestra en la figura 1.

**Figura N° 1**  
**Organigrama Institucional de la Municipalidad de Heredia**



FUENTE: (Municipalidad de Heredia, 2016 c)

## **2.2 MARCO TEÓRICO-CONCEPTUAL**

### **2.2.1 Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)**

Son Normas que se utilizan para la preparación de los estados financieros de uso general por los Gobiernos y otras entidades del sector público de todo el mundo.

De acuerdo con la definición del IFAC (Federación Internacional de Contadores, 2009):

“Las NICSP establecen los requisitos para la elaboración de informes financieros que emiten los Gobiernos y otras entidades del sector público que no sean empresas comerciales del Gobierno. Las NICSP sobre el método contable de acumulación se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board/IASB) en la medida en que los requisitos incluidos en esas Normas se apliquen al sector público”

Dentro de los cambios con respecto a las NIC está que se les ha dado igual valor Normativo a todos los párrafos de las NICSP, o sea, que tienen la misma obligatoriedad.

### **2.2.2 Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público 17 (NICSP 17)**

Uno de los principales problemas que presenta la contabilidad de propiedades, planta y equipo es los registros contables de los activos, la cual contempla los

siguientes rubros: importe en libros, cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse en relación con los mismos, ya que cada tipo de activo tiene particularidades en su registro, existen diferentes métodos de depreciación y algunos activos se deteriorarán por las nuevas tecnologías.

Según la NICSP 17:

“El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión” (Federacion Internacional de Contadores, 2012).

#### 2.2.2.1 Propiedad, planta y equipo

Los activos que conforman propiedad, planta y equipo en la Municipalidad de Heredia corresponden a los todos los terrenos, edificios, parques, carreteras cantonales, maquinaria, equipo de transporte y mobiliario de oficina que son necesarios para cumplir con las obligaciones que le corresponden como Gobierno local.

Según la Norma Internacional de Contabilidad 16, define a propiedad, planta y equipo:

“Son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos

administrativos y se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable” (NCS Software, 2005).

#### 2.2.2.2 Importe en libros

Es el valor que tienen los activos luego de realizar las deducciones o revaluaciones correspondientes a cada uno de ellos. En Costa Rica antes de la adopción de las NICSP en el sector público; el importe en libros de los activos era el importe de compra porque no se les aplicaba depreciación y se actualizaba su valor solo cuando se contrataban peritajes.

El importe o valor en libros puede definirse como:

“Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor” (Moreno, 2011).

#### 2.2.2.3 Depreciación

La depreciación es el valor que las empresas registran por el uso de sus activos durante su vida útil, existen diferentes métodos para calcular el monto a depreciar, se clasifican en métodos acelerados como lo son la suma de dígitos, doble saldo decreciente, unidades producidas; y también existe el método lineal el cual distribuye la depreciación a lo largo de la vida útil del activo. En Costa Rica el método utilizado para calcular la depreciación es el método lineal y para saber el tiempo a depreciar de

un activo se utiliza la tabla del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La depreciación también puede definirse como:

“Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo por su uso o caída en desuso, o por obsolescencia por los avances tecnológicos” (Moreno, 2011).

#### 2.2.2.4 Vida útil

La vida útil de un activo es el tiempo que la institución tiene estimado que va a utilizar el activo; en el método de depreciación lineal es la cantidad de años que va a depreciarse un activo. En Costa Rica existe el reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta en la cual se detalla la vida que estima el Ministerio de Hacienda para los activos que conforman propiedad, planta y equipo.

La vida útil también puede definirse como:

“Es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar un activo, o bien, el número de unidades que esperan obtenerse de este” (Guajardo & Andrade, 2012).

#### 2.2.2.5 Pérdida por deterioro

Es común que los activos de propiedad, planta y equipo se deterioren, principalmente los equipos tecnológicos, ya que la tecnología avanza todos los días. Para determinar el deterioro de un activo se debe contratar un profesional experto en

este tipo de valoraciones para que realice una valoración de los activos y determine cuál es el valor real del activo; si este es menor que el que se encuentra en los libros contables deben ajustarse y registrar el deterioro. También, puede definirse como:

“Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable” (NCS Software, 2005).

#### 2.2.2.6 Valor residual

El valor de desecho de un activo fijo será su valor al término de su vida útil, significará el importe que podrá obtenerse en el momento de venderlo, rematarlo o destruirlo. También, puede definirlo como:

“Es una estimación del valor de un activo al término de su vida útil; también representa el monto que se obtendrá en el momento de venderlo o cuando se deseché o se retire del servicio activo” (Guajardo & Andrade, 2012)

#### 2.2.2.7 Importe depreciable

Es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual (Federacion Internacional de Contadores, 2012).

#### 2.2.2.8 Importe recuperable

Es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso (Federacion Internacional de Contadores, 2012).

#### 2.2.2.9 Valor razonable

Es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (NCS Software, 2005).

#### 2.2.2.10 Riesgo Inherente

Es aquél intrínseco de un producto, actividad, proceso o sistema, entre otros, al que se enfrenta una entidad en ausencia de acciones o controles tendentes a modificar su probabilidad o impacto (Superintendencia General de Entidades Financieras, 2016).

### **2.2.3 Leyes y Normativas en Costa Rica referentes a la Contabilidad Pública**

En el año 2001, se crea el Subsistema de Contabilidad Nacional de Costa Rica y se le otorga la responsabilidad de normar toda la información de las operaciones del sector público, mediante la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley 8131, donde se regula el régimen económico-financiero

de los Órganos y entes administradores o custodios de los fondos públicos, en su TÍTULO VIII, SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD, CAPÍTULO ÚNICO. - Define:

“El Subsistema de Contabilidad Pública estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones del sector público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso. El objeto será proporcionar información sobre la gestión financiera y presupuestaria y servir de apoyo al Sistema de Cuentas Nacionales” (Art. 90) (Gobierno de Costa Rica, 2003).

Con base en la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos de Costa Rica se promulga el Decreto Ejecutivo 34 460-H (Ministerio de Hacienda, 2016 a), que confirma:

“La Contabilidad Nacional es el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad y de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, tiene la potestad de proponer las Normas generales que rigen el Subsistema de Contabilidad” (Considerando párrafo II).

Las funciones de la Dirección de Contabilidad con respecto a la Municipalidades se pueden ver en la Ley de Administración Financiera de la Republica y Presupuestos Públicos, Ley N° 8 131 (Gobierno de Costa Rica, 2003) en donde dice en su TÍTULO I: DISPOSICIONES GENERALES: Ámbito de aplicación:

“La presente Ley regula el régimen económico-financiero de los Órganos y entes administradores o custodios de los fondos públicos. Será aplicable a:

d. Las universidades estatales, las municipalidades y la Caja Costarricense de Seguro Social, únicamente en cuanto al cumplimiento de los principios establecidos en el título II de esta Ley, en materia de responsabilidades y a proporcionar la información requerida por el Ministerio de Hacienda para sus estudios. En todo lo demás, se les exceptúa de los alcances y la aplicación de esta Ley” (Art. 1).

En el TÍTULO II, PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES GENERALES DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA dice: “Obligatoriedad de las Normas y los lineamientos: Los proyectos de presupuesto de los entes y Órganos del sector público deberán prepararse acatando las Normas técnicas y los lineamientos de política presupuestaria dictados por el Órgano competente” (Art. 9).

Así mismo, la orientación de la Dirección de Contabilidad en el Decreto Ejecutivo 35 535-H, Reglamento de la Organización de la Dirección General de la Contabilidad Nacional del Poder Ejecutivo (2009) Funciones del (de la) Contador(a) Nacional:

“Igualmente, le corresponde la dirección superior y administración de la Contabilidad Nacional; para ello podrá dictar los lineamientos, directrices, políticas e instrucciones pertinentes, según la Normativa jurídica y técnica, con criterios uniformes en el ejercicio de las competencias y en las relaciones con la Administración.

En razón de lo anterior, corresponde al (la) Contador(a) Nacional las siguientes funciones:

A. Asesorar técnicamente a todas las entidades del Sector Público Nacional en las materias de su competencia.

B. Proponer al Ministro de Hacienda para su aprobación los principios y Normas generales que regirán el Subsistema de Contabilidad Pública Nacional, previa consulta a la Contraloría General de la República conforme lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico y velar porque las instituciones del Sector Público los cumplan.

C. Organizar el desarrollo de las actividades que posibiliten la integración de las cifras contables del Sector Público en el sistema de cuentas nacionales.

D. Establecer los procedimientos contables que respondan a Normas y principios de aceptación general en el ámbito gubernamental. Dentro de este marco, definirá la metodología contable por aplicar, así como la estructura y periodicidad de los estados financieros que deberán producir las entidades. Aprobará la terminología y los formularios que deben adoptar las dependencias de la Administración Central para realizar las transacciones que generen registros contables, y la obtención de estados financieros consolidados.

M. Mantener en operación un programa de aseguramiento de la calidad de la información para la Contabilidad Nacional.

N. Adquirir y aplicar los conocimientos, técnicas, valores, creencias y actitudes que fortalezcan la efectividad de la actividad de la Contabilidad Nacional” (art. 5).

#### **2.2.4 Depreciación en Costa Rica**

De acuerdo al Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta en Costa Rica se detallan los artículos del Anexo I del reglamento relacionado con la depreciación de activos (Gobierno de Costa Rica, 2012).

##### **2.1- Disposiciones generales**

Las depreciaciones cuya deducción se admite, son las que corresponda efectuar sobre bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales o en otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto, siempre que, como consecuencia de su uso, transfieran su costo directa o indirectamente o que pierdan valor por el simple transcurso del tiempo o por los adelantos tecnológicos.

Las empresas podrán considerar como gasto aquellos activos que adquieran, cuyo costo unitario no supere el 25% de un salario base. No obstante, la Dirección General de Tributación tendrá facultad en la apreciación, en casos calificados, para autorizar al sujeto pasivo, previa solicitud de este, la deducción como gasto en el período de adquisición, del importe correspondiente a aquellos activos, cuyo costo supere el 25% señalado, tomando en

consideración factores relacionados con el valor relativo del bien adquirido en proporción con el total de activos de la empresa, así como la actividad económica que desarrolla la entidad.

(Reformado por Decreto Ejecutivo N° 18 686-H, La Gaceta NO. 237, del 14 de diciembre de 1988 y por artículo 8 del Decreto NO. 29 643-H, del 10 de julio del 2001, publicado en La Gaceta NO.138, del 18 de julio del 2001).

Asimismo, se admite como deducción la depreciación de las mejoras permanentes, que aumenten la vida útil del bien. En tales casos debe distribuirse el monto de las mejoras entre los años de vida útil restante del activo o, en su defecto, depreciarse en los años que se estimen como consecuencia del aumento de esa vida útil.

Si el declarante hubiere dejado de computar en un período fiscal la cuota de depreciación de un bien o lo hubiere hecho por un valor inferior al que corresponda, sin perjuicio de la rectificación que pueda efectuar en el período fiscal de que se trate, dentro del término que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no tiene derecho a deducir la depreciación no computada por tales circunstancias, en los períodos fiscales posteriores.

En los casos de bienes depreciables, utilizados indistintamente en la producción de rentas gravables y no gravables, la deducción por depreciación se debe hacer en proporción a la utilización del bien en la producción de rentas gravables.

Los declarantes deben llevar un libro especial de activos depreciables, destinando una hoja para cada bien, en la cual se consignarán los siguientes datos:

- a) Fecha de la adquisición o de la siembra del cultivo;
- b) Denominación o descripción del bien;
- c) Cuota anual de depreciación y porcentaje respectivo;
- d) Vida útil asignada al bien;
- e) Número de inventario del bien y su localización;
- f) Método de depreciación utilizado;
- g) Precio de costo o de adquisición y valor de las mejoras permanentes efectuadas;
- h) Valor de la depreciación anual y acumulada;
- i) Valor en libros del bien (precio de costo menos depreciación acumulada); y
- j) Observaciones, cuando se estime necesario.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, la Dirección puede autorizar, a solicitud de los declarantes, otra clase de registro de activos depreciables, siempre que permita controlar la depreciación efectuada de todos y cada uno de los bienes referidos a la producción de rentas gravables.

## 2.2- Base sobre la cual se calcula la depreciación

La base sobre la cual se calcula la depreciación de activos fijos es su costo original. El importe del costo del bien, cuando corresponda, debe incluir los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, instalación, montaje y otros similares necesarios para ponerlo en condiciones de uso o explotación.

Las diferencias cambiarias que resulten de la compra de un activo depreciable, se cargarán a su costo cuando se generen en el período fiscal en el que se produjo su adquisición; las que se originen en períodos subsiguientes, se computarán como un gasto deducible o como un ingreso gravable, según sea el caso.

(Reformado por artículo 1° del Decreto Ejecutivo NO. 22 852-H de 4 de febrero de 1994. Publicado en La Gaceta NO. 32, del 15 de febrero de 1994 y por Decreto Ejecutivo NO. 29 791-H de 4 de setiembre del 2001, publicado en La Gaceta NO. 180, de 19 de setiembre del 2001).

## 2.3- Depreciación sobre mejoras

Cuando se lleven a cabo mejoras en bienes depreciables, la depreciación se debe calcular sobre el importe del saldo no depreciado, más el valor de esas mejoras, por la parte pendiente de la vida útil originalmente establecida para el bien, alternativamente, el declarante puede depreciar el nuevo valor en el término de la nueva vida útil que le adicione, como consecuencia de las mejoras introducidas. Esa nueva vida útil deberá manifestarse en los registros.

## 2.4 Otras Normas sobre depreciación y costo de bienes

Para efectos de la revaluación de los activos fijos depreciables en general, se procederá conforme a los procedimientos y Normas que, mediante resolución, establezca la Administración Tributaria, antes del cierre del período fiscal correspondiente.

Para la determinación del costo de los bienes importados, el valor de la adquisición no puede ser superior al precio vigente en el lugar de origen a la fecha de la compra, más todos los gastos necesarios para la internación de los bienes.

La Dirección queda facultada para verificar el costo de los bienes importados y para variar sus valores en función de dictamen emanado de autoridad competente, en los casos en que considere que los documentos aportados por el declarante no reflejan los verdaderos precios comerciales de tales bienes.

En la transferencia, la venta o fusión de negocios por un valor global, la Dirección queda facultada para estimar la parte del precio que corresponda a los bienes depreciables y el período que les resta de vida útil, para los efectos de establecer la cuota de depreciación anual.

## 2.5- Métodos de depreciación

El cálculo de la depreciación se puede practicar, a elección del declarante, usando cualquiera de los métodos siguientes:

- a) Línea recta.
- b) Suma de los dígitos de los años.

Para los efectos de aplicar cualquiera de los métodos, se debe tomar como base la vida útil estimada en años que corresponda al bien, según el Anexo NO. 2 del presente Reglamento.

No obstante, la Dirección podrá autorizar otros métodos de depreciación diferentes a los anteriores, a solicitud de los declarantes, cuando estos demuestren que no resultan adecuados, por las características, intensidad de uso u otras condiciones especiales de los bienes empleados en el negocio o actividad.

Una vez que el declarante haya adoptado un método de depreciación, este no puede cambiarse, excepto en el caso que lo solicite por escrito a la Dirección y esta lo autorice.

Los declarantes pueden solicitar por escrito a la Dirección que se les autorice utilizar un porcentaje o un número de años de vida útil distinto del que corresponde a un bien según el Anexo NO. 2; en este caso, la Dirección resolverá lo procedente con base en las justificaciones que aporten y en las investigaciones que practique.

## 2.7 Situaciones especiales

Cuando un bien sea adquirido durante el transcurso de un período fiscal, la primera cuota de depreciación que corresponde deducir se calcula en proporción con el número de meses que el bien haya sido usado dentro de ese período; de igual manera, se procederá con respecto a la última cuota.

En los casos en que un declarante por cualquier circunstancia tenga necesidad de retirar un activo depreciable por desuso u obsolescencia, debe solicitar a la Dirección que le autorice depreciar su valor en libros a la fecha en que ocurra el retiro del bien. En ausencia de tal autorización, el declarante debe continuar depreciando el activo, manteniendo el método que estuviese utilizando, hasta la finalización de su vida útil.

(Párrafos tercero y cuarto del punto 2.7 eliminados por artículo 8 del Decreto NO. 29 643-H de 10 de julio del 2001, publicado en La Gaceta NO. 138, del 18 de julio del 2001) (Gobierno de Costa Rica, 2012)

### **2.2.5. Métodos y porcentajes de depreciación**

De acuerdo al Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta en Costa Rica se detallan los artículos del Anexo II del reglamento relacionado con los métodos y porcentajes de depreciación (Gobierno de Costa Rica, 2012).

1. Para el cálculo de la depreciación, se permitirá el uso de los siguientes métodos:

- a) De línea recta.
- b) La suma de los dígitos de los años.

2. Cuando un activo se encuentra en la tabla en forma individualizada, puede usarse el porcentaje o los años de vida útil indicados expresamente para ese activo, independientemente de que también pudiera formar parte de un grupo de activos pertenecientes a determinada actividad.

La tabla 1 muestra el porcentaje y los años de vida útil de los activos de propiedad, planta y equipo que se analizan en la presente investigación.

**Tabla N° 1**

**Activos de propiedad, planta y equipo a analizar en la presente investigación**

Bien o Actividad	Porcentaje Anual (Método línea recta)	Años de Vida (Método suma de los dígitos de los años)
Motocicletas y similares	10	10
Vehículos de carga (liviana)	10	10

Fuente: (Gobierno de Costa Rica, 2012)

### **2.2.6. Tratamiento contable de propiedad planta y equipo**

En relación al tema de la implementación de las NICSP con relación activos de propiedad planta y equipo, las instituciones pueden realizar la toma física de los mismos con su mismo personal. Sin embargo, cuando se trata de dar valor a aquellos activos que a la fecha no se tenían debidamente registrados y/o a los existentes, se requieren los servicios especiales de tasadores o expertos en diferentes campos.

Debe tomar en consideración la Directriz CN-02-2011, emitida por la Dirección General de Contabilidad.

En el proceso de implementación de las NICSP, en los activos de propiedad, planta y equipo, es necesario tener en cuenta que la disposición transitoria del párrafo 95 de la NICSP 17, brinda un periodo de cinco años a partir de la aplicación por primera vez de las NICSP, para el reconocimiento de los elementos de propiedad, planta y equipo.

El tema del reconocimiento y valoración de activos está contenido en la Guía de Implementación de las NICSP que la Contabilidad puso a disposición de las instituciones (Ministerio de Hacienda, 2010).

### **2.2.7. Reglamento del Sistema de Control de activos fijos de la Municipalidad de Heredia**

Se detallan los principales artículos del Reglamento del sistema de Control de activos fijos de la Municipalidad de Heredia (Gobierno de Costa Rica, 2014), dentro de los cuales se encuentran las partidas de propiedad, planta y equipo analizadas en la presente investigación.

#### **2.2.7.1 Disposiciones generales**

Artículo 1<sup>o</sup>—Objetivos: Este reglamento regula y establece los mecanismos y lineamientos para:

- a) Mantener un adecuado registro, identificación, manejo y eficiente control de todos los activos fijos de la Municipalidad.
- b) Establecer la responsabilidad de los funcionarios encargados de la asignación, administración, custodia y uso de los activos, así como al Encargado de Activos
- c) Realizar un registro periódico, sistemático, ordenado y oportuno del gasto por la depreciación de los activos fijos en uso y de la depreciación acumulada correspondiente.
- d) Almacenar y disponer adecuadamente de los activos en desuso y establecer el procedimiento para la destrucción de aquellos que estén obsoletos o cuya vida útil ha terminado, así como el procedimiento para la donación cuando corresponda.

Artículo 2º—Alcance: El presente reglamento regulará las funciones y atribuciones de la Contabilidad Municipal, la Proveeduría Municipal, Departamento de Cómputo y demás departamentos que custodien o administren bienes de la Municipalidad de Heredia.

Artículo 3º—Definiciones: Para todos los efectos legales que se deriven de la aplicación de este reglamento, debe entenderse por:

- a) Activos Fijos: Son todos aquellos bienes propiedad de la Municipalidad de Heredia, que se clasifican en bienes muebles -mobiliario, maquinaria y equipo, equipo de cómputo, equipo de transportes, equipo de comunicación y bienes inmuebles -instalaciones, terrenos, edificios, entre otros.

- b) Acta de destrucción: Documento en el cual se hacen constar las razones que acreditan que el bien debe ser destruido. Este tiene que ser realizado por el Departamento de Gestión Jurídica
- c) Alta de activos: Es la operación física, fiscal y contable que registra el valor de los bienes que ingresen por conceptos distintos a la compra (donación) o recibo de traspaso, cuyo valor no se encuentre registrado en la contabilidad y el origen o procedencia que no se encuentre realizada correctamente Su valor será igual al que se registre en el mercado.
- d) Baja de activos: Cuando se desechan, se rematan, se donan o se entregan a cambio de uno nuevo, esto último puede generar una utilidad, una pérdida o ninguna de las anteriores.
- e) Bienes: muebles, inmuebles y semovientes.
- f) Depreciación: Se refiere, a una reducción anual del valor de un activo. Esta depreciación puede derivarse de tres razones principales: el desgaste debido al uso, el paso del tiempo y la obsolescencia, el valor depreciable de un activo se distribuirá de forma sistémica a lo largo de su vida útil
- g) Encargado de Activos: Funcionario administrativo que ocupa el puesto de Encargado de Activos Institucionales, que pertenece al Departamento de Proveduría en base al artículo 222 del Reglamento de Contratación Administrativa y cumple con las responsabilidades definidas en el Manual de Puestos.

- h) Inventario: Recuento del total de bienes tangibles e intangibles a determinada fecha. a. Inventario Informático. b. Inventario Físico, el cual se realiza una vez al año. Para tal fin existen dos tipos de activos, que de acuerdo con su valor se clasificarán en:
1. Activo Contable: Es el activo que se registra en los Estados Financieros y al cuál se le aplica la política contable del valor (25% del salario base de un oficinista del poder judicial).
  2. Activo Administrativo: es todo activo que adquiera la Institución sin tomar en cuenta su valor.
- a) Método de depreciación: Forma en la que se deprecia un activo, la cual es por el método de línea recta, según política contable establecida por la Contabilidad Nacional (Directriz N° 001-2009).
- b) Número de activo: Número que identifica al artículo, por medio de una placa. Numeración impresa en el mismo, dentro del sistema integrado de activos.
- c) Patrimonio: Es la parte residual (valor residual) de activos fijos de la Municipalidad, una vez deducidas todas las obligaciones con terceros.
- d) Reparación y mantenimiento: Gasto para conservar un activo en su forma de operar, esto no incrementa la vida útil del valor del activo, las mismas deben registrarse por separado del costo del activo original.
- e) Sanción por la no custodia y administración de activos: Es la sanción que se impondrá a aquel funcionario, que no custodie o administre los bienes de la Institución ya sea que le fueran asignados a él o bien sean parte de

su entorno de trabajo. Lo anterior, siguiendo el debido proceso de acuerdo a la Ley General de Administración Pública, Código Municipal y demás Normativa vigente.

- f) Valor de desecho o de recuperación: El valor de desecho de un activo fijo, será el valor del mismo al término de su vida útil y el de recuperación significará el importe que podrá obtenerse al momento de venderle, deseche o retire.
- g) Vicios en la custodia o administración de activos: Son todos aquellos métodos que provocan acciones indebidas, generados por el dolo, descuido o la mala fe: y que dan por resultado la no custodia y administración de los bienes.
- h) Vida útil: Tiempo durante el cual un activo está disponible para su uso.

#### 2.2.7.2 Ingreso de los activos a la Municipalidad

Artículo 11°—La compra de activos regirá a través de dos formas:

- a) Procedimientos de contratación administrativa: La jefatura respectiva deberá completar el formulario de requisición, el cual debe estar firmada por el solicitante, el director del área y el Alcalde Municipal, así como la asignación de contenido presupuestario. Posteriormente, el Departamento de Proveduría realizará las gestiones que corresponden.

- b) Caja chica: Se regirá por las disposiciones del Reglamento para el manejo de la caja chica de la Municipalidad de Heredia y las directrices emitidas por la Alcaldía o la Dirección Financiera.

Artículo 12°—Los activos fijos ingresarán a la Municipalidad por concepto de compra, donaciones, expropiaciones, entre otros, y de acuerdo con el proceso establecido en el Manual de Procedimientos del Departamento de Proveduría.

Artículo 13°—Una vez recibidos los activos fijos, el Encargado de Activos verificará si la información contenida en la orden de compra y la factura coinciden en cuanto a objeto, cantidad y valor.

#### 2.2.7.3 Del registro de los activos municipales

Artículo 15°—El Encargado de Activos deberá registrar en el sistema integrado de información municipal todas las operaciones que por cualquier concepto aumenten o disminuyan el inventario de los activos fijos.

Artículo 16°—El Departamento de Contabilidad registrará contablemente las operaciones con base en los documentos, fuentes de información que se remitan, procedentes de la Proveduría, el Departamento de Contabilidad, le dará trámite correspondiente para que queden debidamente registrados en los Estados Financieros, conforme con la política contable establecida, para lo cual se mantendrá un auxiliar y/o un sistema de registro. El registro se realizará con base en las cuentas establecidas por Contabilidad Nacional.

Artículo 17°—Corresponde al Encargado de Activos el control de activos, levantar los inventarios de bienes, identificarlos de acuerdo con su naturaleza y características (modelo, marca, numero de motor, serial, valor, tipo y sexo, edad en caso de semovientes y tomo, folio, asiento (fecha de inscripción y número de finca o folio real en caso de inmuebles).

Artículo 18°—El departamento de Contabilidad deberá calcular y registrar en el sistema integrado de información municipal la depreciación y revaluar todos los activos fijos de la institución, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente y las disposiciones emitidas por Contabilidad Nacional.

## **2.2.8. Guía de implementación de NICSP**

### 2.2.8.1 Propiedad, planta y equipo. ¿Cómo depurarlas?

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

¿Cómo depurarlas? Respecto a las disposiciones de la Contabilidad Nacional con relación a la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 17, es conveniente en este periodo hacer una revisión relacionada con: Inmuebles, planta y el equipo registrados en las cuentas; para determinar si existen y son propiedad de la Institución, en ese sentido es conveniente levantar un inventario de los activos fijos de la Institución. Debe llevarse a cabo un examen inicial en el cual deben buscarse las evidencias de que los activos tangibles existentes-verificar situación en el registro de la propiedad cuando proceda- son realmente propiedad de

la institución, esto se lleva también a cabo mediante la documentación que mantiene la administración activa en los archivos; es conveniente que esta documentación pueda quedar de forma que pueda ser consultada, tomando las medidas del caso para aquellos activos que a pesar de ser identificados no forman parte de la institución.

La depuración tiene que considerar también posibles adiciones que se han practicado, si estas son válidas y de acuerdo con las políticas de la institución, y si fueron debidamente autorizadas y se han registrado correctamente.

Debe verificarse que no se han cargado a gastos, partidas importantes que debieron ser capitalizadas, o viceversa.

El costo u otra base de registro de los inmuebles de planta y el equipo, debe de registrarse de acuerdo con Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense, y que se encuentre de acuerdo a políticas de la institución.

Es conveniente en la depuración, verificar que se han aplicado métodos correctos de depreciación de acuerdo con los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense, en forma consistente con el año anterior, a todas las partidas de inmuebles, planta y equipo que deban ser depreciados por la institución.

Deben depurarse los inmuebles, planta y equipo comprometidos con garantía colateral y ser identificados y revelados, de acuerdo con las políticas de la institución (Ministerio de Hacienda, 2010).

### **2.2.9. Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público**

Artículo 3°—Los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público, se clasifican de la siguiente forma:

- A. Fundamentales.
- B. Generales de operación.

Artículo 4°—Los Principios Fundamentales se subdividen en dos grupos:

- a) Los que identifican y delimitan al ente económico, en sus aspectos financieros.
- b) Los que establecen las bases para cuantificar y presentar adecuadamente las operaciones financieras del ente económico.

Los principios que conforman el primer grupo de los fundamentales son:

1. Ente Contable Público: Constituirá un ente contable público los Órganos y Entes que administran o custodian fondos públicos.

Este principio será aplicable a los siguientes Órganos y Entes Contables Públicos:

- a. La Administración Central constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias.
- b. Los poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y Órganos auxiliares.
- c. La Administración Descentralizada y las empresas públicas del Estado.

- d. Las universidades estatales, las municipalidades y la Caja Costarricense de Seguro Social.
  - e. Los entes públicos no estatales.
  - f. Sociedades con participación minoritaria del sector público.
  - g. Los entes privados en cuanto custodien o administren fondos públicos.
2. Gestión Continua: La actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido, de manera permanente y continua, a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.
- Cuando se crea un Órgano o ente público con respaldo de una ley se considera que sus actividades se desarrollarán de forma continua excepto que en la misma se estipule un plazo determinado para su funcionamiento, así se informará en las Notas a los estados financieros; pero cuando ocurra un evento interno o externo con respaldo jurídico tal que suponga el fin del objetivo para el cual se constituyeron o en su defecto sea transformado el Órgano o ente público en un ente privado, se puede considerar por terminado su ciclo económico.
3. El Período Contable: Corresponde al tiempo máximo en el que periódicamente el ente contable público, debe medir y analizar los resultados presupuestarios y patrimoniales de su gestión.

El período contable se inicia el 01 de enero y concluye el 31 de diciembre de cada año, al final del cual se hará el proceso de cierre anual, debiendo tener siempre la misma duración para ser comparables. Se podrán solicitar informes contables públicos periódicos del sistema contable, de acuerdo con las necesidades o requerimientos del Órgano rector, sin que esto signifique la ejecución de un cierre.

Los principios que conforman el segundo grupo de los fundamentales son:

4. Registro: Todos los hechos de carácter contable deben ser registrados en oportuno orden cronológico en el que se produzcan éstos, sin que se presenten vacíos, lagunas o saltos en la información registrada.

Con este principio se procura garantizar que todas las operaciones tramitadas se den en forma ordenada, quedando debidamente justificada la información registrada en los diferentes sistemas auxiliares y procesos contables de manera secuencial, permitiendo una transparencia en los sistemas.

5. No compensación: Se deben registrar todas las operaciones bajo el criterio de partida doble, por lo que en ningún caso deben compensarse las partidas de activo y pasivo del Balance de Situación, ni las de gastos e ingresos, que integran la cuenta del resultado económico-patrimonial, ni los gastos e ingresos que componen el estado de ejecución presupuestal. Los elementos

que integran las partidas del activo y pasivo, deben valorarse separadamente.

En virtud de que las operaciones que responden al principio universal de causa y efecto, obliga, para su cuantificación, al registro por partida doble.

Se procederá a una compensación de partidas solamente en los casos de que una Ley estipule lo contrario o por un Convenio Internacional.

6. Unidad de Medida: El colón, moneda de curso legal en el país, es la unidad monetaria para valorar las operaciones económicas, presupuestales, financieras y patrimoniales, en una expresión que permita agruparlas.

En los casos que existan créditos u obligaciones en monedas de otros países, la contabilización de éstas debe efectuarse al valor del tipo de cambio oficial de las monedas contratadas con respecto al colón y mantenerse un auxiliar de control en moneda extranjera que corresponda al endeudamiento público. Además, debe señalarse mediante Notas al pie de los Estados Financieros de eventos no cuantificables que sean muy significativos.

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

Este principio establece como operaciones propias de un Órgano o ente público contable:

- a. Cuando ocurran operaciones económico-financieras entre dos o más Órganos o entes.
- b. Cuando se den transformaciones operacionales dentro de un mismo ente.
- c. Cuando se deban realizar operaciones por efectos externos por algunas de las siguientes causas: por fluctuaciones en los tipos de cambio de las monedas, por inflaciones, por deflaciones o por cambios internos por situaciones operacionales extraordinarias.

El principio determina que los resultados económicos para medir la relación de los costos y gastos con los ingresos que se generan, serán registrados en la medida que se haya cumplido con la Norma jurídica vigente y/o práctica de general aceptación, como asimismo teniendo en consideración los posibles efectos futuros de los hechos económicos.

8. Devengo: El registro de los ingresos y gastos públicos se efectuarán en función de su devengamiento, independientemente de la percepción efectiva de los recursos y del pago por las obligaciones contraídas.

Los ingresos se registrarán a partir de la identificación del derecho de cobro y los gastos con el surgimiento de una relación jurídica con un tercero por los bienes y servicios recibidos de conformidad.

Cuando se presenten ingresos o costos asociados a futuros ingresos y cuya utilidad, ya no resulte en diferirlos deben relacionarse con los ingresos del período en que tal hecho se presente. En el caso de que el devengamiento de ciertos ingresos y, gastos no se logren identificar, su registro contable se efectuará a partir del reconocimiento o pago de la obligación y de la percepción efectiva de los recursos.

9. Valor Histórico: Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados y devengados, se registrarán según las cantidades de efectivo que los afecten o de su equivalente o de la estimación razonable que de ellas se haga. Estas cifras podrán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que las hagan perder su significado.

Este principio reconoce como mecanismo contable válido registrar ajustes periódicos que permitan depurar y actualizar los valores que muestran los recursos y obligaciones, para lograr una adecuada razonabilidad en la presentación de la información contable.

Si se ajustan las cifras por cambios en los niveles de precios generales (índice de precios) y se aplican a todos los conceptos que integran los estados financieros, así como la revaluación de activos fijos, se considerará que no ha habido violación de este principio, siempre y cuando en sus cuentas reexpresadas se conserve el valor histórico en las cuentas originales y paralelo a ellas se abran cuentas para registrar el valor

reexpresado, esta situación debe quedar debidamente especificada y aclarada en la información que se produzca.

El costo original de adquisición, construcciones o producción es el adecuado para reflejar el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el momento de su incorporación al patrimonio del Ente.

Para determinadas inversiones en títulos o valores con cotización pública, corresponderá utilizar el valor del mercado para su valuación.

En el caso de otros bienes y con carácter de excepción, el Órgano Rector establecerá el método de valuación que corresponda, el que será adoptado por el Ente para fijar sus valores siempre que el mismo no supere el de mercado o realización, el que fuere menor.

Formarán parte del valor histórico los costos y gastos necesarios para poner los bienes en condiciones de utilización o enajenación, además, estos deben incluir la diferencia originada en las transacciones en moneda extranjera.

10. Revelación Suficiente: Los estados contables y financieros deben contener toda la información necesaria que exprese adecuadamente la situación económica financiera y de los recursos y gastos del Ente y, de esta manera, sean la base para la toma de decisiones.

Dicha información en consecuencia, debe ser pertinente, comprensible, imparcial, verificable, oportuna, confiable, comparable y suficiente.

Cuando ocurran eventos o transacciones en términos monetarios extraordinarios o que ameriten algún tipo de explicación para que la

información sea transparente, deberán ponerse Notas explicativas al pie de los estados financieros y otros cuadros.

11. La Importancia Relativa: La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes del Ente susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.

Este principio establece que la información procesada y presentada por el sistema contable incluirá aquellos aspectos de significación susceptibles de cuantificarse o cuya revelación sea importante para la toma de decisiones, para su respectivo análisis o para evaluar las actividades financieras de los Órganos o entes contables públicos.

La información contable tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, en su evaluación, en su descripción o en cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de un usuario de los estados financieros.

Puede ser admitido la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación verificada sea escasamente significativa y no altere la imagen fiel de la situación patrimonial y de resultados del sujeto económico. Además, este principio queda condicionado a cualquier disposición legal de alguna Ley o decreto que invalide su aplicabilidad.

12. La Uniformidad: Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación, las políticas contables, los procedimientos de registro y la presentación contable deben ser utilizados en forma consistente en el tiempo y en el espacio, para no afectar el análisis, comparación e interpretación de los Estados Financieros.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad es necesario, mediante Nota al pie de los estados financieros, hacer la aclaración pertinente, indicando el efecto de dicho cambio en las cifras contables. Igualmente requiere ser aclarado si se ha modificado el agrupamiento y presentación de la información.

Los principios de valuación deben ser utilizados uniformemente de un período a otro. Con la previa autorización del Ente Rector en materia de Contabilidad Pública, se pueden variar los procedimientos de cuantificación, las políticas contables, los procedimientos de registro y la presentación contable cuando las circunstancias requieran de un cambio, debiéndose exponer las causas que fundamentan el cambio e incluir este hecho en la información de los Estados Financieros.

Los criterios expuestos en este principio contable se deben mantener en el tiempo y en el espacio, por cuanto debe de ser de igual aplicabilidad en las diferentes unidades contables que conformen la totalidad de un Ente u Organización.

13. Prudencia: La medición o cuantificación contable debe ser prudente en sus cálculos, así como en la selección de procedimientos considerados como equivalentes y aceptables, escogiendo aquellas que indudablemente no modifiquen, ni a favor ni en contra, la situación de la entidad o el resultado de sus operaciones.

Cuando existan hechos de incertidumbre que dificulten medir un hecho económico, debe tenerse precaución en la inclusión de ciertos juicios para realizar las estimaciones necesarias, de manera que no se produzcan situaciones de sobrevaluación o de subvaluación en los activos, pasivos y capital contable.

14. Hechos Posteriores al Cierre: La información conocida con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la fecha límite para la presentación de los informes contables dadas por la legislación vigentes o por la establecida por el Órgano rector del sistema y que suministren evidencia adicional sobre condiciones que existían antes de la fecha de cierre, deben reconocerse en el mismo período.

15. Desafectación: Con carácter general, los ingresos de índole presupuestario, se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza. (Los ingresos presupuestarios corrientes podrán financiar gastos

presupuestarios corrientes y de capital, pero los ingresos presupuestarios de capital solamente podrán financiar gastos de capital).

En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable debe reflejar esta situación y permitir su seguimiento.

16.Consolidación: El sistema de Contabilidad Pública debe posibilitar la consolidación de cifras económicas financieras de los entes contables públicos, permitiendo la eliminación de transacciones recíprocas entre los entes consolidados.

En la integración se reúnen los datos y cifras de los entes contables públicos, posibilitando la presentación de estados financieros únicos sobre la situación del Sector Público. Le corresponde al Ente Rector del Sistema Contable, determinar el grado de consolidación de las cuentas, así como los Entes y Órganos sujetos a este (Ministerio de Hacienda, 2010).

## 2.2.10. Plan de Cuentas Contable

El plan de cuentas contables se muestra en la tabla 2.

**Tabla N° 2**  
**Plan de cuentas contables**

Nivel	1	2	3	4	5	6	7	Código completo	Descripción
1	1	0	0	00	00	00	0	1	<u>ACTIVO</u>
2	1	1	0	00	00	00	0	1.1.	Activo Corriente
3	1	1	1	00	00	00	0	1.1.1.	Efectivo y equivalentes de efectivo
3	1	1	2	00	00	00	0	1.1.2.	Inversiones a corto plazo
3	1	1	3	00	00	00	0	1.1.3.	Cuentas por cobrar a corto plazo
3	1	1	4	00	00	00	0	1.1.4.	Inventarios
3	1	1	9	00	00	00	0	1.1.9.	Otros activos a corto plazo
2	1	2	0	00	00	00	0	1.2.	Activo no Corriente
3	1	2	2	00	00	00	0	1.2.2.	Inversiones a largo plazo
3	1	2	3	00	00	00	0	1.2.3.	Cuentas por cobrar a largo plazo
3	1	2	5	00	00	00	0	1.2.5.	Bienes no concesionados
4	1	2	5	01	00	00	0	1.2.5.01.	Propiedades, planta y equipos explotados
5	1	2	5	01	01	00	0	1.2.5.01.01.	Tierras y terrenos
5	1	2	5	01	02	00	0	1.2.5.01.02.	Edificios
5	1	2	5	01	03	00	0	1.2.5.01.03.	Maquinaria y equipos para la producción
5	1	2	5	01	04	00	0	1.2.5.01.04.	Equipos de transporte, tracción y elevación
6	1	2	5	01	04	01	0	1.2.5.01.04.01.	Motocicletas
7	1	2	5	01	04	01	1	1.2.5.01.04.01.1.	Valores de origen
7	1	2	5	01	04	01	2	1.2.5.01.04.01.2.	Revaluaciones
7	1	2	5	01	04	01	3	1.2.5.01.04.01.3.	Depreciaciones acumuladas *
7	1	2	5	01	04	01	4	1.2.5.01.04.01.4.	Pérdidas por deterioro *
7	1	2	5	01	04	01	5	1.2.5.01.04.01.5.	Mejoras
6	1	2	5	01	04	02	0	1.2.5.01.04.02.	Vehículos
7	1	2	5	01	04	02	1	1.2.5.01.04.02.1.	Valores de origen
7	1	2	5	01	04	02	2	1.2.5.01.04.02.2.	Revaluaciones

Nivel	1	2	3	4	5	6	7	Código completo	Descripción
7	1	2	5	01	04	02	3	1.2.5.01.04.02.3.	Depreciaciones acumuladas *
7	1	2	5	01	04	02	4	1.2.5.01.04.02.4.	Pérdidas por deterioro *
7	1	2	5	01	04	02	5	1.2.5.01.04.02.5.	Mejoras
6	1	2	5	01	04	03	0	1.2.5.01.04.03.	Equipos de transporte y tracción marítima y fluvial
7	1	2	5	01	04	03	1	1.2.5.01.04.03.1.	Valores de origen
7	1	2	5	01	04	03	2	1.2.5.01.04.03.2.	Revaluaciones
7	1	2	5	01	04	03	3	1.2.5.01.04.03.3.	Depreciaciones acumuladas *
7	1	2	5	01	04	03	4	1.2.5.01.04.03.4.	Pérdidas por deterioro *
7	1	2	5	01	04	03	5	1.2.5.01.04.03.5.	Mejoras
6	1	2	5	01	04	04	0	1.2.5.01.04.04.	Transporte ferroviario
7	1	2	5	01	04	04	1	1.2.5.01.04.04.1.	Valores de origen
7	1	2	5	01	04	04	2	1.2.5.01.04.04.2.	Revaluaciones
7	1	2	5	01	04	04	3	1.2.5.01.04.04.3.	Depreciaciones acumuladas *
7	1	2	5	01	04	04	4	1.2.5.01.04.04.4.	Pérdidas por deterioro *
7	1	2	5	01	04	04	5	1.2.5.01.04.04.5.	Mejoras
6	1	2	5	01	04	05	0	1.2.5.01.04.05.	Aeronaves
7	1	2	5	01	04	05	1	1.2.5.01.04.05.1.	Valores de origen
7	1	2	5	01	04	05	2	1.2.5.01.04.05.2.	Revaluaciones
7	1	2	5	01	04	05	3	1.2.5.01.04.05.3.	Depreciaciones acumuladas *
7	1	2	5	01	04	05	4	1.2.5.01.04.05.4.	Pérdidas por deterioro *
7	1	2	5	01	04	05	5	1.2.5.01.04.05.5.	Mejoras
6	1	2	5	01	04	99	0	1.2.5.01.04.99.	Otros equipos de transporte
7	1	2	5	01	04	99	1	1.2.5.01.04.99.1.	Valores de origen
7	1	2	5	01	04	99	2	1.2.5.01.04.99.2.	Revaluaciones
7	1	2	5	01	04	99	3	1.2.5.01.04.99.3.	Depreciaciones acumuladas *
7	1	2	5	01	04	99	4	1.2.5.01.04.99.4.	Pérdidas por deterioro *
7	1	2	5	01	04	99	5	1.2.5.01.04.99.5.	Mejoras

Fuente: (Ministerio de Hacienda, 2016 b)

## **CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO**

### 3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación tiene como objetivo recopilar la información necesaria, para que mediante el análisis de la misma y de acuerdo con la NICSP 17 se pueda determinar si los registros de propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia se realicen como lo establece la Norma y a la vez, lograr mejorar dichos procedimientos por medio de las recomendaciones que se establezcan durante el estudio.

Para lograr los objetivos se utilizará un tipo de investigación descriptiva, lo que conlleva recolección, presentación y caracterización de un conjunto de datos a fin de describir en la forma apropiada las diversas características que lo conforman. Para esta investigación, se busca recolectar datos que lleven a describir como se ha realizado los registros contables de propiedad planta y equipo en la Municipalidad de Heredia. Hernández, Fernández y Baptista definen la investigación descriptiva de la siguiente manera:

Es la investigación que “Busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta análisis. Los estudios descriptivos son útiles para mostrar los ángulos o dimensiones de un fenómeno, suceso, contexto o situación. La descripción puede ser más o menos profunda, aunque en cualquier caso se basa en la medición de uno o más atributos del fenómeno de interés” (Hernández *et al*, 2014).

### **3.1.1 Finalidad**

Este estudio tiene la finalidad de ser una investigación aplicada de apoyo a la Municipalidad de Heredia mediante el análisis de sus registros contables de propiedad planta y equipo, como lo establece uno de los objetivos de la investigación, mediante el cual se podrá verificar si los registros se están realizando de acuerdo a lo que establece la NICSP 17. Se define como parte del alcance contribuir al seguimiento y desarrollo de la implementación y aplicación de la NICSP17 por la Municipalidad de Heredia.

### **3.1.2 Dimensión Temporal**

Esta investigación es transversal al ser su propósito describir la situación de la implementación de las NICSP17 en la Municipalidad de Heredia durante el año 2015.

La investigación transversal según Gómez "...se centra en analizar cuál es el nivel, estado o la presencia de una o diversas variables en un momento dado o ubicar cuál es la relación entre un conjunto de variables en un momento específico. Es como tomar una fotografía de algo que sucede" (Gómez, 2006).

### **3.1.3 Marco**

El marco de aplicación de esta investigación es micro, porque va a desarrollarse en la Municipalidad de Heredia y solamente va a verificarse la aplicación de la NICSP 17.

### **3.1.4 Condición en que se hace la investigación**

La investigación por realizar es de condición mixta, ya que va a realizarse trabajo de campo mediante una revisión física de la información por trabajar, pero los registros contables es información que ya fue preparada por el departamento de contabilidad de la Municipalidad de Heredia.

### **3.1.5 Carácter**

Esta investigación será de tipo exploratorio en cuanto no existe ninguna investigación previa a nivel de la Municipalidad de Heredia y solo existen las mismas NICSP o el Plan de Implementación de Contabilidad Nacional como referencias.

Namakforoosh, define la investigación exploratoria de la siguiente manera:

“El objetivo principal de la investigación exploratoria es captar una perspectiva general del problema” (Namakforoosh, 2005)

Esta investigación también va hacer analítica, porque se debe realizar un análisis contable de la forma en que se encuentran los registros contables de propiedad, planta y equipo; y si estos están de acuerdo a lo que establece la NICSP 17.

Consiste en la desmembración de un todo, descomponiéndolo en sus partes o elementos para observar las causas, la naturaleza y los efectos. El análisis es la observación y examen de un hecho en particular.

### **3.1.6 Naturaleza**

El análisis a realizar es de naturaleza cualitativa, ya que se quiere analizar mediante una verificación de los registros contables si estos están apegados a lo que establece la NICSP 17.

## **3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN**

### **3.2.1 Sujetos y fuentes de información:**

Los sujetos que participan en esta investigación serán los actores que se encuentran relacionados directamente con el control y registro de los activos de propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia:

- Víctor Zúñiga Hernández, Contador Municipal, porque él es quien realiza los registros contables de la Municipalidad de Heredia.
- Rónald Oses, Encargado de Activos, es la persona que lleva el control de los activos de la Municipalidad de Heredia.

Los textos que se utilizaron durante esta investigación resultaron ser muy importantes porque se realizó consulta permanente durante todo el desarrollo de la investigación, además de esto son la Normativa vigente del sector público en materia contable y legal para la correcta gestión de la Municipalidad de Heredia.

Las fuentes primarias de información la constituyen los encargados antes mencionados, los cuales brindaron información del proceso de registro contable de las partidas de propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia.

Las fuentes de información secundarias que se utilizaron corresponden a los textos que se citan a continuación:

- Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público 17
- Norma Internacional de Contabilidad 16
- Ley de administración financiera de la república y presupuestos públicos.
- Código Municipal.
- Ley de Administración Pública.
- Decretos Ejecutivos del Ministerio de Hacienda.
- Estados Financieros de la Municipalidad de Heredia
- Reglamento del Sistema de control de activos fijos de la Municipalidad de Heredia.

### **3.3 SELECCIÓN DE LA POBLACIÓN Y LA MUESTRA**

Para la presente investigación se realizó una entrevista al contador de la Municipalidad de Heredia, el cual es un informante clave de la información por analizar. Al ser solo un informante clave, el método de muestreo por analizar es no probabilístico.

Muestra no probabilística o dirigida es el subgrupo de la población en la que la elección de los elementos no depende la probabilidad, sino de las características de la investigación (Sampieri *et al*, 2014).

Cabe destacar que la presente investigación no requirió la determinación de otros sujetos de estudio, ya que el problema de estudio se basa en la aplicación de las

NICSP, variable que no requiere sujetos de investigación, sino se basó en la verificación de la aplicación de esta Normativa para el registro contable.

### **3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN**

Las técnicas e instrumentos a utilizar para el desarrollo de la tesis y la investigación en la Municipalidad de Heredia, son:

- La entrevista, mediante la entrevista se van a conocer cuáles son los procedimientos que aplica la Municipalidad de Heredia en el registro de los activos de propiedad, planta y equipo; y si estos procedimientos están apegados a lo que establece la NICSP 17. Para esto, se utilizó como instrumento una guía temática (Anexo 1).
- Análisis de Contenido, mediante el instrumento de fichas de contenido, se van analizar los registros contables de propiedad, planta y equipo a fin de verificar la correcta aplicación de la NICSP 17 para luego poder realizar las recomendaciones y observaciones que correspondan.

### 3.4 DEFINICIÓN CONCEPTUAL, OPERATIVA E INSTRUMENTAL DE LAS VARIABLES

La definición conceptual, operativa e instrumental de las variables de estudio se muestra en la tabla 3.

**Tabla N° 3**

**Definición conceptual, operativa e instrumental de las variables**

<b>VARIABLE</b>	<b>INDICADORES</b>	<b>INSTRUMENTOS</b>	<b>INFORMANTES</b>
Revisar los registros contables de propiedad, planta y equipo del periodo 2015 de la Municipalidad de Heredia.	Registros Contables	Ficha de contenido	Departamento Contable (Registros Contables)
Examinar la información de propiedad, planta y equipo con los lineamientos de la NICSP 17.	Información contable	Guía de entrevista	Contador Municipal
Elaborar un manual de procedimientos con recomendaciones que faciliten la implementación de la NICSP 17 en los registros contables de propiedad, planta y equipo que no estén conforme a la Norma, para la Municipalidad de Heredia.	Procedimientos	Guía de entrevista	Contador Municipal
Diseñar un modelo de registro que asegure la correcta implementación de la NICSP 17 en los registros contables de propiedad, planta y equipo para la Municipalidad de Heredia.	Modelo de registro	Guía de entrevista	Contador Municipal

# **CAPÍTULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS**

## **4.1 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS DE LOS RESULTADOS DE INVESTIGACIÓN**

A continuación, se analizará e interpretará la información recopilada en el trabajo de campo con la entrevista y los registros contables.

### **4.1.1 Resultado de la guía de entrevista al contador de la Municipalidad de Heredia.**

Con el objetivo de obtener una mayor información sobre la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que conforman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015 se entrevistó al contador de la Municipalidad de Heredia.

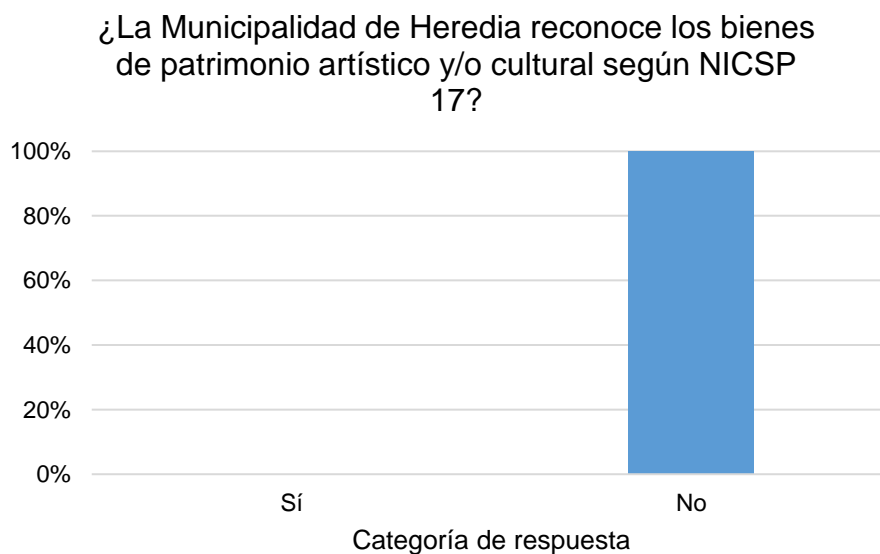
Dicha entrevista permitirá conocer la aplicación de la NICSP 17 y sugerir futuros cambios que puedan aplicarse en los registros contables. Por ello, da a conocer el resultado de esta:

Tabla Nº 4

¿La Municipalidad de Heredia reconoce los bienes de patrimonio artístico y/o cultural según NICSP 17?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

Gráfico Nº 1



ELABORADO POR: El autor

De acuerdo con el resultado de la entrevista se tienen que para el año 2015 se encontraban en los registros contables bienes de patrimonio como la gobernación, el Fortín y el Palacio Municipal, pero no según lo que establece la NICSP17, ya que no

se encuentran todos los bienes patrimoniales en libros. Así mismo, es importante considerar que la NICSP17 permite sacar los bienes de patrimonio del estado de situación financiera y únicamente hacer mención en las notas a los estados financieros.

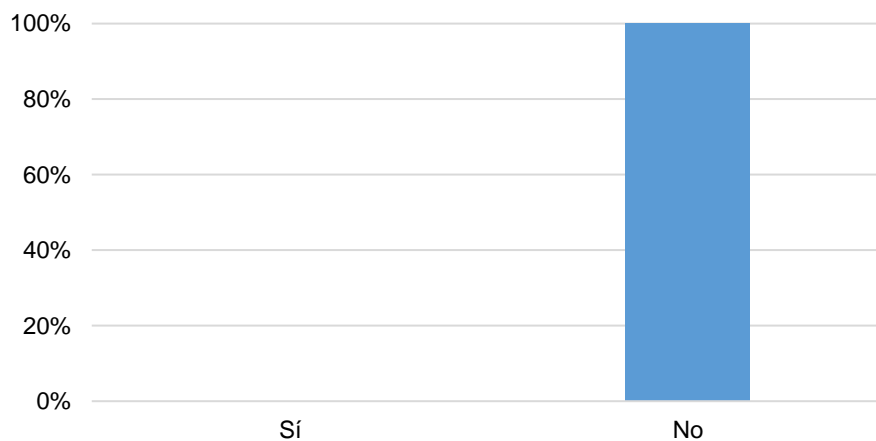
**Tabla N° 5**

¿La red de carreteras cantonal de la Municipalidad de Heredia se registra como lo establece la Norma NICSP 17?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 2**

¿La red de carreteras cantonal de la Municipalidad de Heredia se registra como lo establece la Norma NICSP 17?



ELABORADO POR: El autor

En los registros contables que se llevan de las carreteras para el año 2015, todo se encuentra registrado en la cuenta de vías de comunicación y no se cuenta con un inventario de carreteras como se debe tener registrado según los requerimientos de la NICSP 17, para esto se espera realizar la contratación de una empresa para que realice el inventario de carreteras.

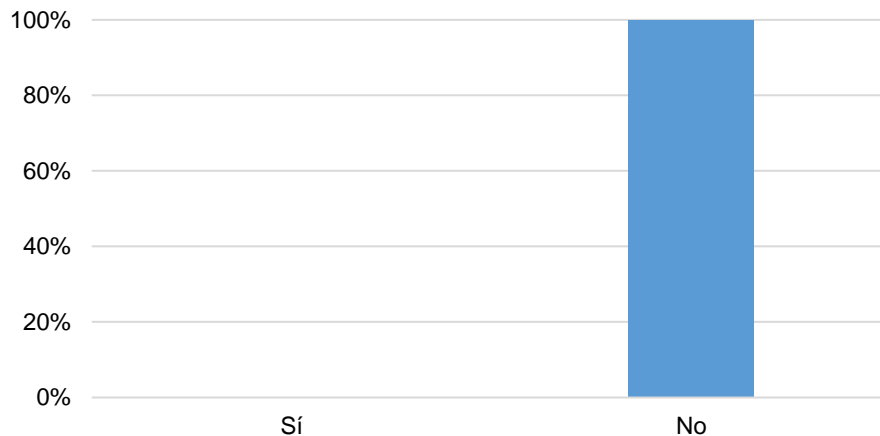
**Tabla Nº 6**

¿Los costos de las reparaciones de la superficie de las carreteras, son registrados como activos según la Norma NICSP 17?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 3**

¿Los costos de las reparaciones de la superficie de las carreteras, son registrados como activos según la Norma NICSP 17?



ELABORADO POR: El autor

Los costos por reparaciones de la superficie de las carreteras no son registrados como mejoras como lo establece la NICSP 17, para el año 2015 los costos por reparaciones se registraban en la cuenta de vías de comunicación.

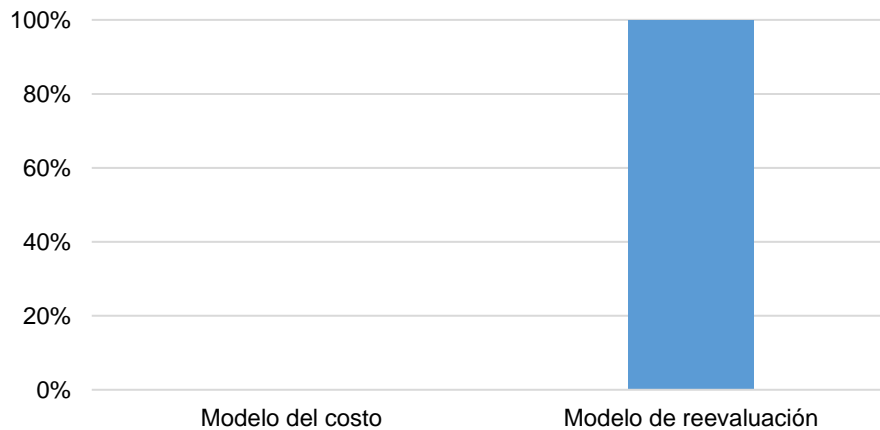
**Tabla N° 7**

Para la medición posterior al reconocimiento, según la Norma NICSP 17, ¿cuál política contable se utiliza?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
Modelo del costo	0	0%
Modelo de reevaluación	1	100%
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>100%</b>

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 4**

Para la medición posterior al reconocimiento, según la Norma NICSP 17, ¿cuál política contable se utiliza?



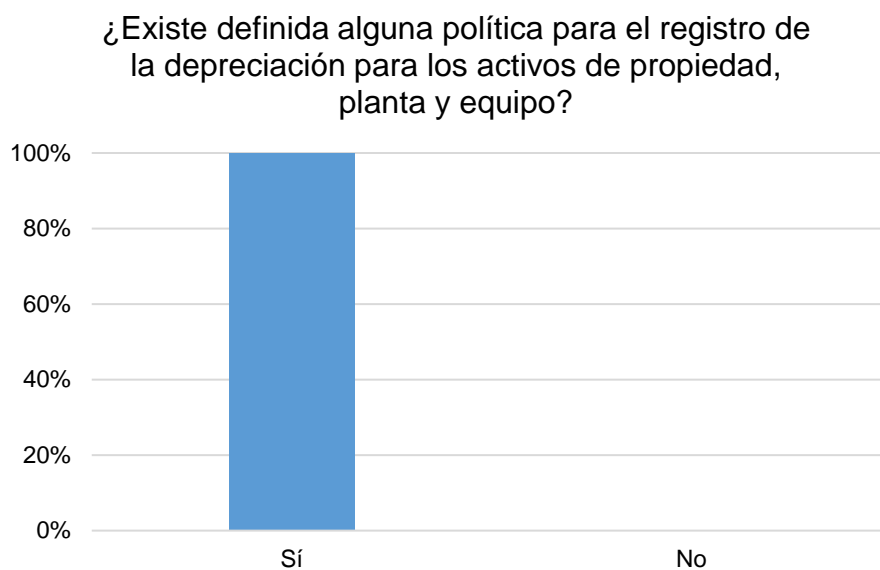
ELABORADO POR: El autor

Para el año 2015, la política contable para medición de activos posterior al reconocimiento que se tiene definida es la del modelo de reevaluación, ya que los auxiliares de contabilidad no son detallados y el sistema de información contable posee la limitante de que no puede hacer consultas históricas de la información. Por lo anterior, requiere realizarse un inventario de activos y una reevaluación de los mismos con la finalidad de tener los registros contables como lo establece la NICSP 17.

**Tabla N° 8**

¿Existe definida alguna política para el registro de la depreciación para los activos de propiedad, planta y equipo?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	1	100%
NO	0	0%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 5**

ELABORADO POR: El autor

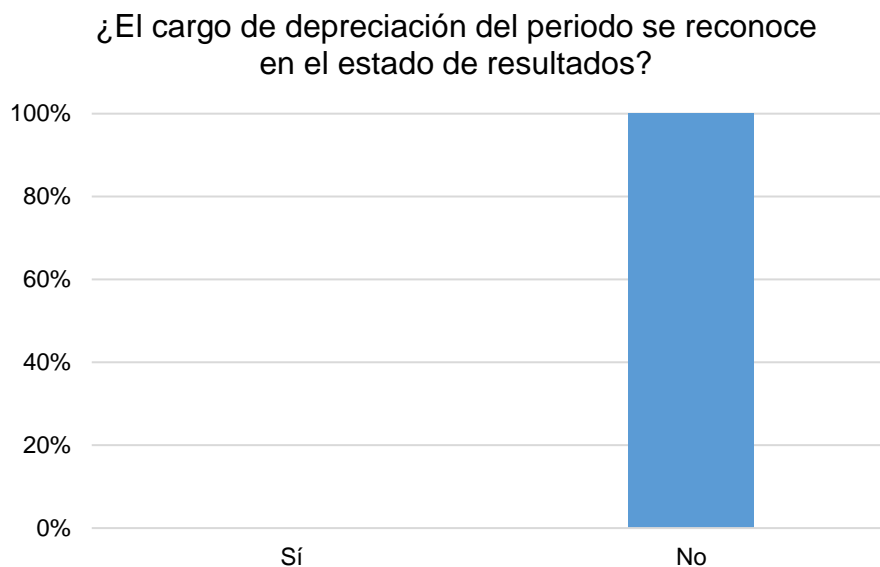
Según la información brindada por el contador, si existe una política para el registro de la depreciación, esta política fue definida por parte de Contabilidad Nacional y estableció el método de línea recta. La Municipalidad de Heredia en su reglamento de activos contempla esta disposición.

Tabla N° 9

¿El cargo de depreciación del periodo se reconoce en el estado de resultados?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

Gráfico N° 6



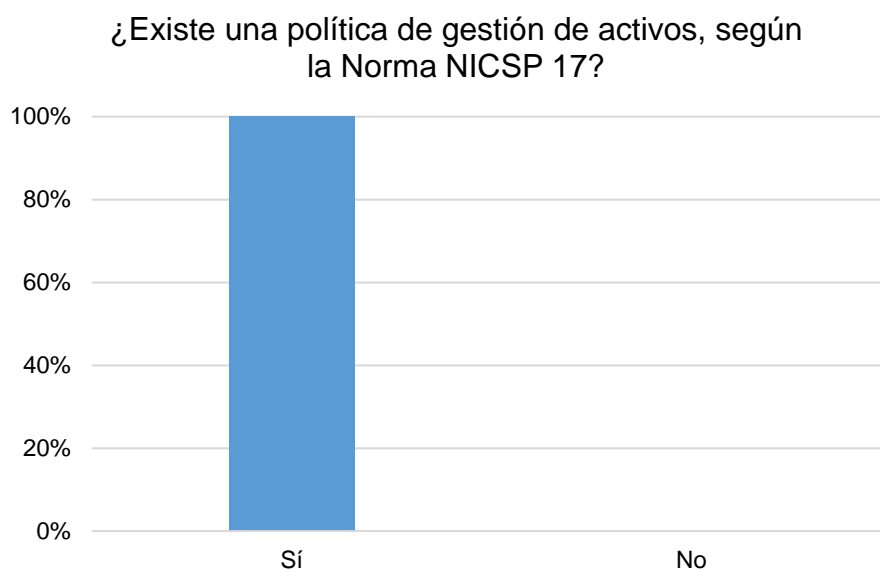
ELABORADO POR: El autor

Según la información reportada por el contador, al año 2015, la Municipalidad de Heredia nunca ha realizado el registro del gasto por depreciación de sus activos por lo que este cargo no se ve reflejado en el estado de resultados como lo establece la NICSP 17 y se muestra en el Anexo 2.

**Tabla N° 10**

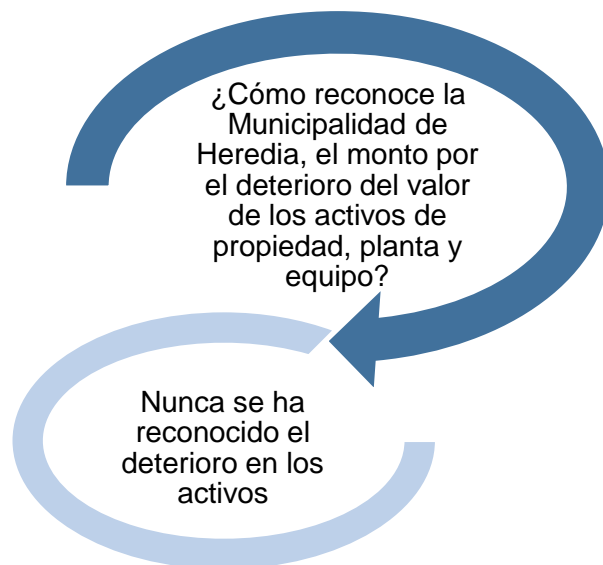
¿Existe una política de gestión de activos, según la Norma NICSP 17?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	1	100%
NO	0	0%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 7**

ELABORADO POR: El autor

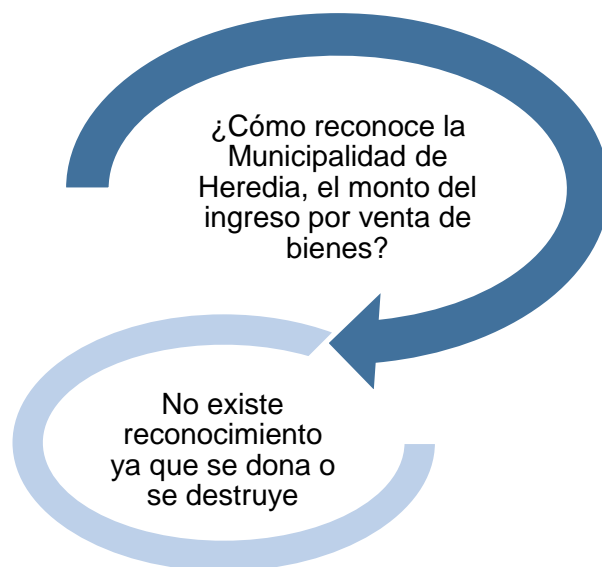
La política para la gestión de activos corresponde al reglamento de activos publicado en La Gaceta N.º 8, del 13 de enero del 2015 el cual contempla todos los requerimientos de la NICSP 17. Para el año 2015 en la Municipalidad de Heredia este reglamento se aplicaba de forma parcial.

**Figura N.º 2**

ELABORADO POR: El autor

La Municipalidad de Heredia al año 2015 nunca ha reconocido deterioro de sus activos y tampoco se encuentra estipulado cual sería el procedimiento a seguir en caso de que en algún momento se determine que existe un deterioro en alguno de sus activos de propiedad, planta y equipo.

Figura N° 3



ELABORADO POR: El autor

En la Municipalidad de Heredia por lo general no se realizan ventas de activos por lo cual no hay registros contables por esta actividad, cuando un activo no se va a utilizar más se procede a donarlo y en caso de que el activo pueda donarse se destruye.

En el caso específico de los vehículos se le solicita al Ministerio de Hacienda un avalúo y con base en este, al realizar compras se entregan los vehículos usados como parte del pago de los nuevos.

Para el año 2015 como no existen auxiliares para cada activo de propiedad, planta y equipo, el sistema contable no suministra información histórica de estos activos y no se aplica depreciación ni deterioro en los activos, por lo anterior, no puede

determinarse si existe ganancia o pérdida cuando se realiza una transacción de este tipo.

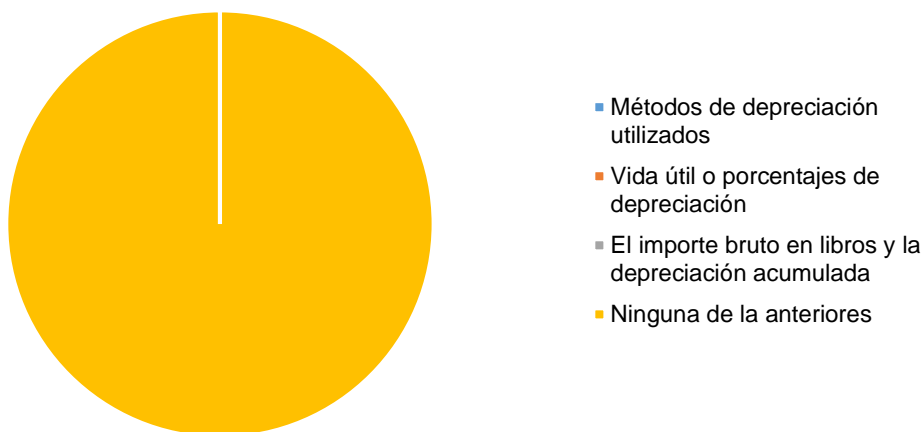
**Tabla N° 11**

En los estados financieros indique si la Municipalidad de Heredia revela la siguiente información		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
Métodos de depreciación utilizados	0	0%
Vida útil o porcentajes de depreciación	0	0%
El importe bruto en libros y la depreciación acumulada	0	0%
Ninguna de la anteriores	1	100%
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>100%</b>

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 8**

En los estados financieros indique si la Municipalidad de Heredia revela la siguiente información



ELABORADO POR: El autor

Para el año 2015, la Municipalidad de Heredia no aplicaba depreciación en sus activos por lo que en sus estados financieros no revelaba los métodos de depreciación, vida útil o porcentajes de depreciación ni la depreciación acumulada como lo establece la NICSP 17.

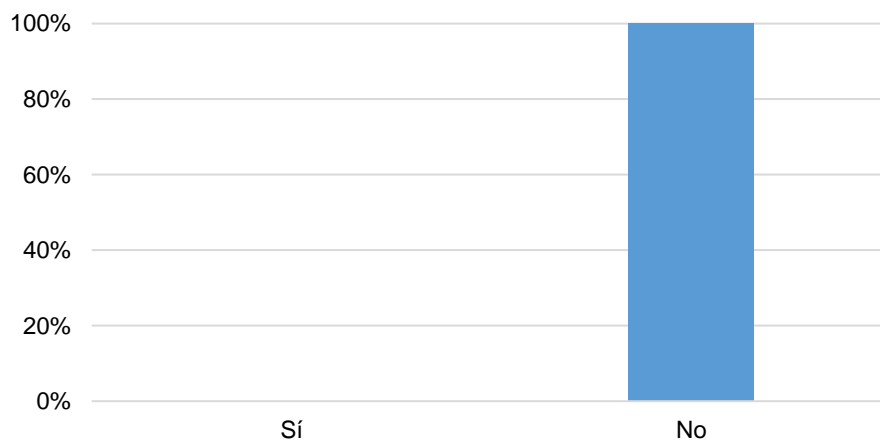
**Tabla N° 12**

¿La Municipalidad de Heredia tiene definido a cuáles disposiciones transitorias se va a acoger según la NICSP 17?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 9**

¿La Municipalidad de Heredia tiene definido a cuáles disposiciones transitorias se va a acoger según la NICSP 17?



ELABORADO POR: El autor

La Municipalidad de Heredia en el año 2015 no había definido ni informado a Contabilidad Nacional si se iba acoger algún transitorio de la NICSP 17.

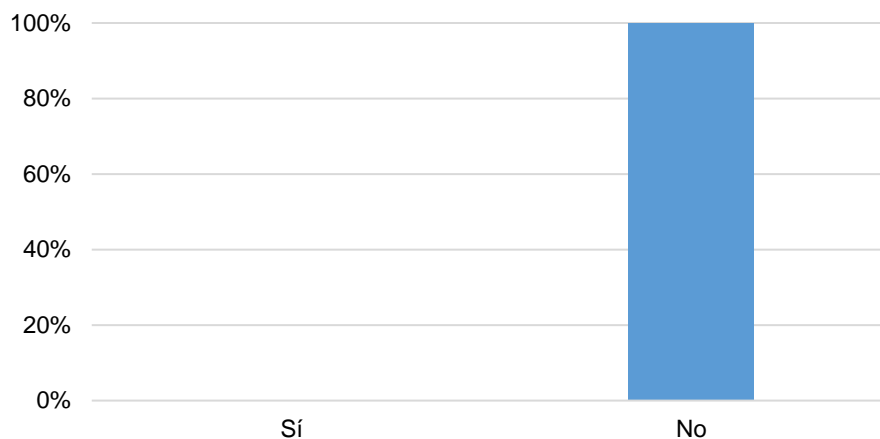
**Tabla N° 13**

¿Cuenta la Municipalidad de Heredia con un sistema informático adecuado a los requerimientos de la NICSP 17?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 10**

¿Cuenta la Municipalidad de Heredia con un sistema informático adecuado a los requerimientos de la NICSP 17?



ELABORADO POR: El autor

En el año 2015 en el departamento de Contabilidad de la Municipalidad de Heredia utilizaban el sistema contable que suministraba el Instituto de Fomento y Ayuda Municipal; este sistema no contempla los requerimientos de la NICSP 17 y el Sistema Integrado de Administración Municipal se encontraba en desarrollo en el módulo de contabilidad.

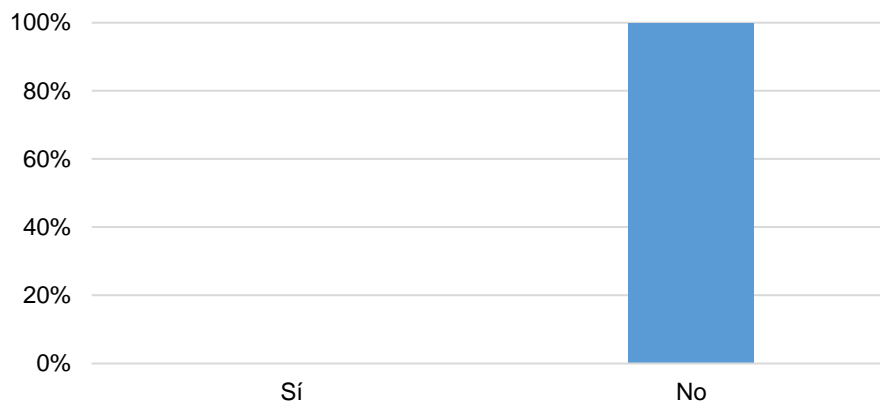
**Tabla N° 14**

¿Tiene la Municipalidad de Heredia establecido un auxiliar contable para cada uno de los elementos que conforman la cuenta de equipo de transporte, tracción y elevación?		
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas	Porcentaje
SÍ	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Entrevista directa  
ELABORADO POR: El autor

**Gráfico N° 11**

¿Tiene la Municipalidad de Heredia establecido un auxiliar contable para cada uno de los elementos que conforman la cuenta de equipo de transporte, tracción y elevación?



ELABORADO POR: El autor

En el año 2015 no existían auxiliares detallados para esta cuenta contable con la información que solicita la NICSP 17, los auxiliares que existen en el Sistema Integrado de Administración Municipal el contador tiene un acceso parcial a estos.

#### **4.1.2 Resultado de la reconstrucción de los registros contables de compra de vehículos para el año 2015 en la Municipalidad de Heredia**

Con el objetivo de obtener una mayor información sobre cómo se realizan los registros contables en las partidas que conforman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el año 2015 se revisaron y reconstruyeron los registros contables de la compra de vehículos realizada por la Municipalidad de Heredia durante

el año 2015 para verificar la aplicación de la NICSP 17, durante este proceso de encontraron los hallazgos que se detallan:

#### 4.1.2.1 Hallazgo 1

El 02 de marzo de 2015 en el asiento contable número OC-2015-03-260 se registró la compra de 13 motocicletas de la siguiente manera:

**Tabla N° 15**  
**Asiento contable de la compra de 13 motocicletas**

<b>Cuenta</b>	<b>Descripción</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01-04-01-02-01	Motocicletas	23 860 000,00	
02-01-01-02-01-00-900	Sociedad Anónima de Vehículos Automotores		23 860 000,00

ELABORADO POR: Departamento de Contabilidad  
FUENTE: Municipalidad de Heredia

En la orden de compra y la factura del proveedor el valor de compra de estas motocicletas es de 26 110 000.00 e indican que se entregan en forma de pago 9 motocicletas valoradas en 2 250 000.00.

En el registro contable están registrando las nuevas motocicletas por un monto menor y también no están realizando el registro contable de la salida de los vehículos que se están entregando como forma de pago.

Al no existir auxiliares detallados de estos activos no puede determinarse cuál era el valor de estos vehículos al año 2015.

#### 4.1.2.2 Hallazgo 2

El 25 de mayo de 2015 en el asiento contable número OC-2015-05-585 se registró la compra de 4 vehículos pick up de la siguiente manera:

**Tabla N° 16**  
**Asiento contable de la compra de 4 vehículos**

<b>Cuenta</b>	<b>Descripción</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01-04-01-02-02	Vehículos	86 814 260,00	
02-01-01-02-01-00-84	Purdy Motor, S.A.		86 814 260,00

ELABORADO POR: Departamento de Contabilidad  
FUENTE: Municipalidad de Heredia

En la orden de compra y la factura del proveedor el valor de compra de estos vehículos es de 86 814 260.00, se indica que se entregan en forma de pago vehículos valorados en 24 250 000.00.

La Municipalidad de Heredia al no aplicar depreciación a sus activos, no llevar auxiliares detallados y la limitante de que el sistema no brinda posibilidad de consultar información de años anteriores, no permite determinar si el avalúo realizado por el Ministerio de Hacienda le va a generar un ingreso o una pérdida cuando entregue el vehículo como forma de pago.

En el registro contable se realizó el ingreso de los nuevos vehículos, pero no se da el devengo contable correctamente porque no se realizó el crédito a la cuenta del activo por los vehículos que se entregaron en forma de pago; sino hasta el 29 de mayo que se cancela la factura, como se detalla en el asiento CK-2015-05-602.

Tabla N° 17

## Asiento contable del pago de 4 vehículos

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
02-01-01-02-01-00-84	Purdy Motor, S.A.	86 814 260,00	
05-02-02-02-00-00	Dif. Negativas T. Cambio Mpl	232 128,00	
01-04-01-02-02	Vehículos		24 500 000,00
01-01-01-02-10-00	Banco de C.R. - Cta. #001-286456-8 -Dólares-		60 805 460,00
02-01-02-01-00-00	Ministerio de Hacienda(2% Renta-Proveedores)		1 740 928,00

ELABORADO POR: Departamento de Contabilidad  
FUENTE: Municipalidad de Heredia

4.1.2.3 Hallazgo 3

El 12 de noviembre de 2015 en el asiento contable número OC-2015-11-1351 se registró la compra de 1 vehículo de la siguiente manera:

Tabla N° 18

## Asiento contable la compra de un vehículo.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
01-04-01-02-02	Vehículos	9 528 523,00	
02-01-01-02-01-00-84	Purdy Motor, S.A.		19 528 523,00

ELABORADO POR: Departamento de Contabilidad  
FUENTE: Municipalidad de Heredia

En la orden de compra el monto adjudicado se dio en dólares y la factura del proveedor fue facturada en colones, el registro contable se realiza con el monto facturado y el tipo de cambio del día es menor al utilizado para realizar la facturación.

#### 4.1.2.4 Hallazgo 4

El 25 de noviembre de 2015 en el asiento contable número CK-2015-11-1389 se registró el pago de 1 vehículo de la siguiente manera:

**Tabla N° 19**  
**Asiento contable por pago de un vehículo.**

<b>Cuenta</b>	<b>Descripción</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
02-01-01-02-01-00-84	Purdy Motor, S.A	19 348 664,00	
05-02-02-02-00-00	Dif. Negativas T. Cambio Mpl	718,00	
01-01-01-02-10-00	Banco de C.R. - Cta. #001-286456-8 -Dólares-		18 962 394,00
02-01-02-01-00-00	Ministerio de Hacienda(2% Renta- Proveedores)		386 988,00

ELABORADO POR: Departamento de Contabilidad

FUENTE: Municipalidad de Heredia

El importe que se debita a la cuenta por pagar al proveedor es menor al importe registrado el 12 de noviembre de 2015, porque la orden de compra se había adjudicado en dólares se había registrado la factura a un tipo de cambio equivocado.

La compra total de vehículos en el año 2015 y su representación dentro de la balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2015 se detalla de la siguiente manera:

**Tabla N° 20**  
**Compra total de vehículos en el 2015**

<b>Descripción</b>	<b>Saldos Balanza de Comprobación al 31/12/2015</b>	<b>Compra Año 2015</b>	<b>Representación Porcentual</b>
Equipo de transporte, tracción y elevación	802 334 715,24	176 902 549,00	22%
Motocicletas	30 351 000,00	26 110 000,00	86%
Vehículos	224 439 122,48	150 792 549,00	67%
Otros equipos de transporte	38 718 111,60	-	0%

ELABORADO POR: El autor

La compra de equipo de transporte, elevación, tracción y elevación realizada en el año 2015 es muy significativa ya que representa el 22% del total de esta cuenta contable.

Se debe realizar un avalúo de la cuenta contable equipo de transporte, tracción y elevación esto debido a que la flotilla de vehículos de la Municipalidad de Heredia la conforman vehículos que van desde el año 1987 al año 2015.

El 10% de la flotilla ya tiene más de 10 años de antigüedad; esto significa que según la tabla de depreciación del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta estos vehículos estarían depreciados en su totalidad y el valor en libros debería de ser 0.

### **4.1.3 Resultado de la revisión de los hallazgos encontrados por la auditoría externa del Despacho Carvajal en los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2014 en la Municipalidad de Heredia**

Con el objetivo de obtener una mayor información sobre la implementación de las NICSP en la Municipalidad de Heredia en el año 2015 se revisaron los hallazgos y las recomendaciones realizadas por la auditoría externa del Despacho Carvajal para el año 2014, durante este proceso, se encontró el seguimiento de las recomendaciones de la siguiente manera:

#### 4.1.3.1 Hallazgo 2 “El sistema de información financiera de la Municipalidad de Heredia no guarda históricos de la información”, auditoría externa 2014

La auditoría recomienda analizar la posibilidad de adquirir un sistema de información financiera que permita responder a las necesidades que surjan en el transcurso del tiempo.

Para el año 2015 la Municipalidad de Heredia cuenta con el mismo sistema contable del año 2014, trabajan en los ajustes de un nuevo sistema llamado Sistema Integrado de Administración Municipal, pero el mismo no se encuentra en uso.

4.1.3.2 Hallazgo 18 “No existe registros auxiliares de la cuenta de terrenos, edificios, entre otros”, auditoria externa 2014

La auditoría recomienda girar instrucciones necesarias para establecer el registro auxiliar respectivo.

Al 31 de diciembre de 2015 los registros contables de la Municipalidad de Heredia para las cuentas de terrenos y edificios no cuentan con registros auxiliares de información.

4.1.3.3 Hallazgo 19 “Diferencias entre el registro auxiliar de mobiliario, equipo y maquinaria y lo registrado por contabilidad”, auditoria externa 2014

El Despacho Carvajal recomienda que debe realizarse un inventario físico para determinar los ajustes necesarios para la cuenta mobiliario, equipo y maquinaria y pueda reflejarse su saldo real en los estados financieros.

Al 31 de diciembre de 2015 la Municipalidad de Heredia no ha realizado un inventario de activos ni ha elaborado ninguna contratación para que se realice.

4.1.3.4 Hallazgo 20 “La Municipalidad no reconoce la cuenta de depreciación acumulada ni el gasto por depreciación generado por dicha cuenta”, auditoría externa 2014

Se recomienda tomar las medidas necesarias que permitan registrar las depreciaciones de los activos, además se debe de registrar en el estado de resultados el gasto correspondiente a la depreciación del periodo.

A pesar de la importancia de tener registrada la depreciación para poder conocer el valor actual de los activos y de la recomendación de la auditoría externa, la Municipalidad de Heredia al año 2015 no muestra registros de depreciación en sus estados financieros.

## **CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

## **5.1 CONCLUSIONES**

Luego de haber realizado la entrevista al contador, reelaborar los registros contables y revisar los hallazgos encontrados por la auditoria externa en el año 2014 se puede concluir:

### **5.1.1 CONCLUSIÓN GENERAL**

Se logró analizar la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que confirman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015. Mediante una entrevista al contador, la reelaboración de registros contables y la revisión de los hallazgos detectados por la auditoria externa para el año 2015 se logró realizar la revisión de los registros contables, examinar la aplicación de la NICSP 17 y elaborar un manual y modelo de registro que ayuden a la implementación de las NICSP en la Municipalidad de Heredia.

### **5.1.2 CONCLUSIONES ESPECÍFICAS**

- A. Se logró revisar los registros contables de propiedad, planta y equipo del periodo 2015 de la Municipalidad de Heredia, se encontraron errores en los registros contables no solo de la aplicación de la NICSP 17; también se detectaron errores de aplicación de principios fundamentales de contabilidad como materialidad, importancia relativa, devengo, realización, periodo de

tiempo y de empresa en marcha que con esto podría comprometer la operación de la Municipalidad de Heredia.

- B. Se examinó la información de propiedad, planta y equipo con los lineamientos de la NICSP 17, para el año 2015 la Municipalidad de Heredia no estaba aplicando las NICSP en su información contable.

El acceso a la información histórica en el sistema contable de la institución es muy limitado, además de eso no cumple con los requerimientos que establecen las NICSP para el registro de la información contable.

Para el año 2015 no se llevaban registro de la depreciación de los activos, por este motivo los saldos de las cuentas de activos de propiedad, planta y equipo no reflejan el valor real de los mismos.

- C. Se elaboró un manual de procedimientos con recomendaciones que faciliten la implementación de la NICSP 17 en los registros contables de propiedad, planta y equipo debido a que no se aplica ninguna NICSP en los registros contables de la Municipalidad de Heredia
- D. Se pudo diseñar un modelo de registro que asegure la correcta implementación de la NICSP 17 en los registros contables de propiedad, planta y equipo, esto por lo analizado en la investigación se detecta que no se están realizando los registros contables como lo establece la NICSP

## 5.2 RECOMENDACIONES

Con base en el resultado de la entrevista al contador, la reelaboración los registros contables y la revisión de los hallazgos encontrados por la auditoria externa en el año 2014 se recomienda:

- A. Para las cuentas de activos de propiedad, planta y equipo se deben empezar a llevar registros auxiliares como lo establece la NICSP 17.
- B. Debe realizarse un cambio de sistema contable, este sistema debe cumplir con los requerimientos que solicitan las NICSP y debe adaptarse a las necesidades de la Municipalidad de Heredia.
- C. Contratar una persona física o jurídica que realice un inventario y avalúo de los activos de propiedad, planta y equipo como lo establece la NICSP 17.
- D. Capacitar al personal de contabilidad sobre NICSP para que realicen los registros contables, según los requerimientos de las NICSP.
- E. Para los vehículos comprados en el año 2015 se recomienda registrar el gasto de depreciación como se detalla a continuación:

Tabla N° 21

## Gasto por depreciación de los vehículos comprados en el 2015

Fecha de Compra	Activo	Valor Compra	Depreciación Acumulada 31/12/2015	Valor en Libros al 31/12/2015
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Inspectores	1.570.000,00	130.397,22	1.439.602,78
02/03/2015	Motocicleta Policía Municipal	2.995.000,00	248.751,39	2.746.248,61
02/03/2015	Motocicleta Policía Municipal	2.995.000,00	248.751,39	2.746.248,61
02/03/2015	Motocicleta Policía Municipal	2.995.000,00	248.751,39	2.746.248,61
02/03/2015	Motocicleta Policía Municipal	2.995.000,00	248.751,39	2.746.248,61
25/05/2015	Vehículo Policía Municipal	21.703.565,00	1.302.213,90	20.401.351,10
25/05/2015	Vehículo Policía Municipal	21.703.565,00	1.302.213,90	20.401.351,10

<b>Fecha de Compra</b>	<b>Activo</b>	<b>Valor Compra</b>	<b>Depreciación Acumulada 31/12/2015</b>	<b>Valor en Libros al 31/12/2015</b>
25/05/2015	Vehículo Policía Municipal	21.703.565,00	1.302.213,90	20.401.351,10
25/05/2015	Vehículo Policía Municipal	21.703.565,00	1.302.213,90	20.401.351,10
09/06/2015	Vehículo Policía Municipal	21.745.428,00	1.220.160,13	20.525.267,87
09/06/2015	Vehículo Policía Municipal	22.829.988,00	1.281.015,99	21.548.972,01
12/11/2015	Vehículo para donación	19.402.873,00	264.094,66	19.138.778,34
<b>Total</b>		<b>176.902.549,00</b>	<b>10.142.706,94</b>	<b>166.759.842,06</b>

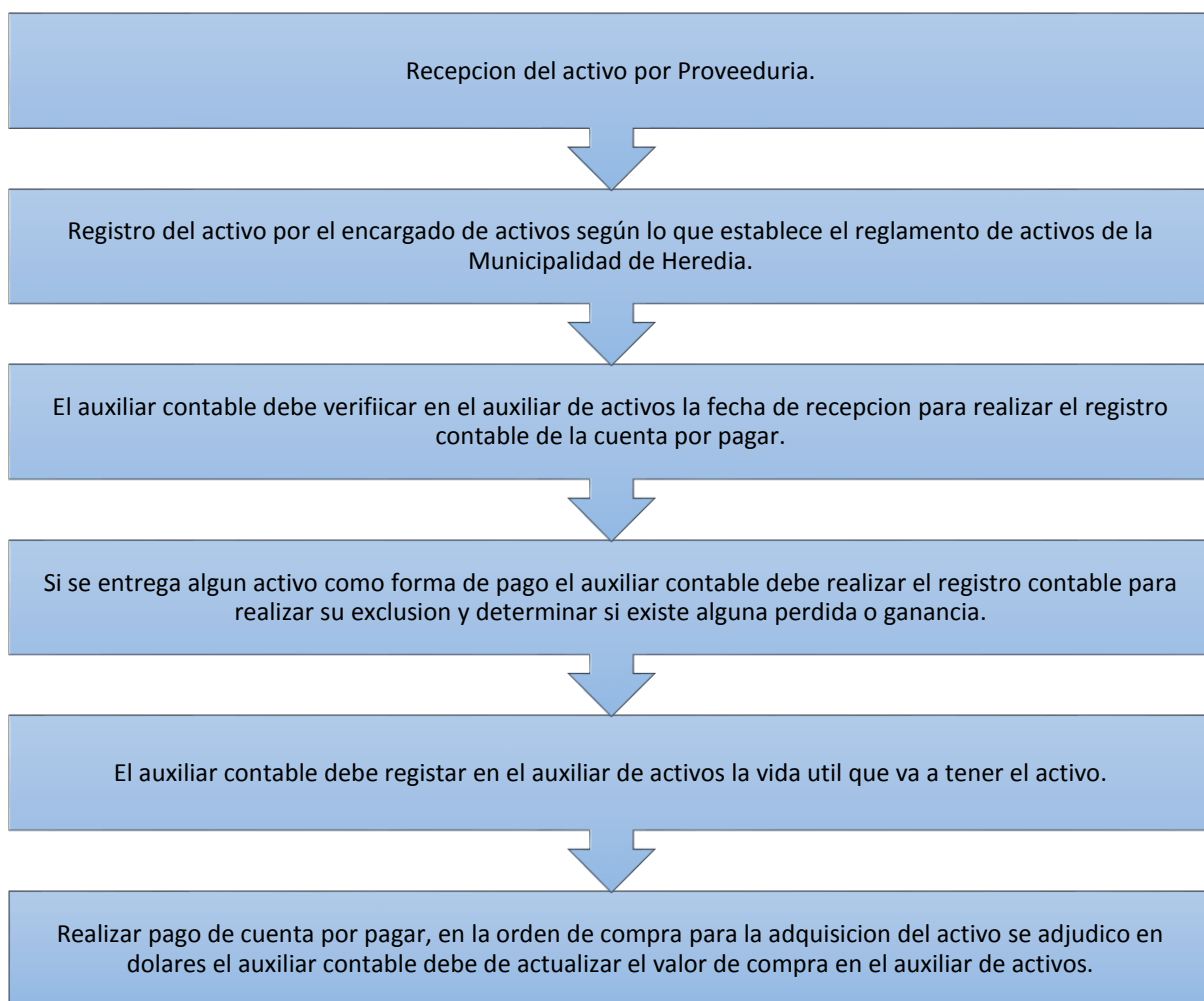
## 5.3 PROPUESTA

### 5.3.1 Propuesta de modelo de registro

La figura 4 muestra el modelo del procedimiento de registro de activos de propiedad, planta y equipo que se propone para ser utilizado en la Municipalidad de Heredia, tomando en cuenta los resultados que se reflejaron en la presente investigación.

**Figura N° 4**

**Modelo de registro de activos de propiedad, planta y equipo de la  
Municipalidad de Heredia**





**Tabla N° 23**  
**Cronograma de trabajo años 2018-2021**

ACTIVIDADES	AÑOS			
	2018	2019	2020	2021
1) Inventario de Activos				
2) Valoración de Activos				
3) Depuración de Cuentas				

### 5.3.4 Propuesta de Guía de Implementación

Se presenta a continuación la Guía de Implementación de las NICSP elaborado por el Ministerio de Hacienda en el año 2010 (Ministerio de Hacienda, 2010). Se valora el uso de esta herramienta que presenta la facilidad de estar adaptada para la comprensión de los requisitos de las NICSP:

## 1.- La Institución y la Implementación de las NICSP en el Ámbito Costarricense

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

contables y en los sistemas de información. Esos son los temas que se analizan en este apartado.

### **1.1.- Objetivos de la adopción e implementación de las NICSP.**

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

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

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

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

Las NICSP son un conjunto de Normas de contabilidad, de aplicación mundial para las instituciones del sector público, exceptuando empresas públicas; emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés), entidad integrante de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés. Sin embargo, puede ocurrir que algunas instituciones que tienen grados de autonomía especiales, gocen de facultades otorgadas por la ley o por interpretaciones de instancias competentes, para decidir respecto de la Normativa contable que utilizarán; aunque de acuerdo con el criterio técnico contable, deberían aplicar NICSP.

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

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

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

Se posee el gran reto por delante que sin duda alguna, será cumplido con el respaldo de todas y cada una de las instituciones que se encuentran involucradas en el proceso; trabajando en equipo y con ahínco para lograr el objetivo trazado.

### **1.2.- Responsabilidad y roles de las diferentes jerarquías de las instituciones.**

La Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (Ley No. 8 131) que regula el régimen económico-financiero de los Órganos y entes administradores y custodios de fondos públicos, establece que el Órgano rector del Sistema de Administración Financiera es el Ministerio de Hacienda y entre otras competencias, le corresponde dictar, con el Presidente de la República, los decretos relativos a la administración de los recursos financieros del Estado; además de promover el uso eficiente y eficaz de los recursos públicos. Es en uso de sus facultades y competencias que se emiten los decretos de adopción e implementación de Normativa contable internacional, lo cual obliga a las instituciones sujetas al alcance de los respectivos decretos, a cumplir con lo dispuesto en ellos.

La responsabilidad es en primer lugar de las y los jefes de las instituciones públicas, por lo que les corresponde tomar las decisiones para que la institución cumpla con lo dispuesto en dichos decretos. El proceso de formulación de los planes de acción para

la implementación de la Normativa contable, el envío de los informes de avance y en general de la marcha del proceso de implementación (asignación de responsabilidades a sus colaboradores, calidad y eficacia de los planes de acción, contenido de los informes de avance, asignación de recursos y toma oportuna de decisiones), es su responsabilidad.

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

Dichas direcciones deben tener claro de que no se trata simplemente de bajar instrucciones a las unidades contables, ya que es un proceso que involucra a muchas áreas de la organización. Por ello, la Dirección de la Contabilidad Nacional recomendó constituir comisiones o equipos de implementación que reunieran a personal de las principales áreas involucradas como informática, recursos humanos, legal, proveeduría, tesorería, presupuesto y, por supuesto, contabilidad.

Las unidades de contabilidad en cada institución, reciben insumos para su proceso contable de las demás unidades y áreas de la institución. Precisamente porque es su campo profesional, están en mejores condiciones para valorar las implicaciones de la nueva Normativa para cada área de la institución y las características que debe tener la información que les deben suministrar en condiciones de aplicación de la nueva Normativa contable basada en el devengo.

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

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

### **1.3.- Impacto de la implementación en la organización**

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

En el caso de que los Gobiernos no cuenten con Normativa contable robusta, las NICSP son una alternativa disponible a adoptar e implementar que conducirá a una mejora sustantiva en la calidad de la información financiera para el sector público, de

esta manera se pueden tomar mejor las decisiones en cuanto a la asignación de recursos por el Gobierno; exceptuando a las empresas públicas, las cuales, según recomendación explícita del IPSASB se registrarán por las NIIF y no por las NICSP.

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

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

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

Estas modificaciones implican que tanto la Contabilidad Nacional como Órgano rector, el Ministerio de Hacienda (MDEH) y todas las entidades del sector público que forman parte de este proyecto, deben contar con un Plan de Acción, tal como lo indica el Transitorio II del Decreto No. 34 918-H, identificando los cambios que deberá realizar

cada institución y la forma en que serán llevados a cabo, con la finalidad de adoptar e implementar las NICSP en las fechas establecidas.

Uno de los temas más importantes y que implica un fuerte impacto, es el cambio en la Normativa a aplicar, ya que actualmente la Normativa contable vigente está constituida básicamente por el Decreto D-34 460-H, publicado en La Gaceta N°82 del 29 de abril del 2008, que contiene los Principios de Contabilidad aplicables al Sector Público Costarricense, algunas directrices y circulares emitidas por la Contabilidad Nacional como ente rector del Subsistema de Contabilidad Pública; mientras que la nueva Normativa contable es mucho más amplia y comprensiva.

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

La implementación de NICSP, no solo conlleva un cambio a nivel de Normativa, sino de la aplicación de ésta en los registros contables que se llevan a cabo en todas las entidades del Sector Público. Entre los cambios más relevantes que traerá a la práctica contable actual en el país se encuentran:

- a) Devengo: en la actualidad, una gran parte de las contabilidades son llevadas sobre una “base de caja”: la implementación de las NICSP obliga a la aplicación del devengo, que no es otra cosa que el reconocimiento de los gastos e ingresos en el momento en que ocurren, sin que esto implique simultáneamente un movimiento de efectivo.
- b) Registro de bienes: para cumplir con las NICSP, debe levantarse un inventario de todos los activos con que cuenta el Sector Público; haciendo la distinción entre los bienes de Propiedad Planta y Equipo, Inventarios,

Arrendamientos y los que son considerados Propiedades de Inversión, que responde a las propiedades que las entidades tiene para obtener renta o plusvalía.

- c) Bienes Culturales: los bienes culturales, sea el caso del Teatro Nacional, obras de arte, esculturas entre otros, no es obligatorio su registro, pero si deben tomarse en cuenta en las notas a los Estados Financieros. Se sugiere el registro para llevar un mejor control de este tipo de bienes ya que en varias instituciones son los activos de mayor peso y que respaldan su patrimonio.
- d) Notas a los Estados Financieros: son complementos indispensables de los estados financieros y tienen gran importancia dentro de las NICSP; en ellas se revela una gran variedad de situaciones, que por su especial trato no pueden ser consideradas dentro de los Estados Financieros.
- e) Estructura del Sector Público: para el cumplimiento de las NICSP, se debe tener muy claro la relación que existe entre todas las entidades que conforman el Sector Público, determinando bajo las definiciones entregadas por las NICSP, cuáles entidades son consideradas como asociadas, negocios conjuntos, controladoras, controladas, etc. Además, se debe tener en cuenta el Clasificador Institucional del Sector Público.
- f) La información a revelar sobre partes relacionadas, implica el conocimiento de todos aquellos negocios o entidades en donde se tenga influencias de carácter político o de otro tipo que puedan poner en riesgo la transparencia de las actividades que en ellas se realizan.

- g) Modificación en el uso de las cuentas de orden, las cuales son utilizadas actualmente para registrar transacciones de las que no se tiene completa seguridad de su ocurrencia, como los contingentes y que forman parte de los estados financieros. Con NICSP, estas transacciones, deben ser reveladas en las Notas a los Estados Financieros, eliminando con esto el uso de las cuentas de orden.
- h) Comparación de los importes del presupuesto y los del Estado de Rendimiento Financieros (estado de resultados o de pérdidas y ganancias), además de la explicación de las diferencias entre lo presupuestado y lo real ejecutado, de acuerdo a la NICSP 24.
- i) Se deben de registrar todas las donaciones en especie.
- j) Modificaciones varias en cuanto a la valuación de los activos o pasivos, con la inclusión de algunos términos como valor razonable, valor de mercado, costo histórico, entre otros.
- k) Se debe considerar la posibilidad de cambiar la metodología de presupuestar, no en base caja sino en base devengado, pero utilizando un criterio razonable en los cálculos presupuestarios.
- l) Se deben levantar los inventarios de los insumos para la producción de bienes y servicios, considerando la NICSP 12; donde la ejecución presupuestaria de ese tipo de activos no es un gasto, sino que es gasto hasta el momento de su consumo para la producción de bienes y servicios.
- m) Los sistemas informáticos: uno de los temas más delicados para la implementación de Normativa internacional, ya que el ideal teórico se

fundamenta en un sistema integrado en su totalidad. Para el proceso llevado a cabo por la Contabilidad Nacional, donde se realizó la elaboración del Plan General de Contabilidad Nacional, el cual será utilizado como herramienta para la implementación de las NICSP, se tomó como base el Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera (SIGAF), que es un robusto sistema integrado de información, basado en el sistema SAP, principal software de tipo ERP (Enterprise Resource Planning o Planificación de Recursos de la Empresa y básicamente es una arquitectura de software para empresas que facilita e integra la información entre las funciones de manufactura, logística, finanzas y recursos humanos de una empresa), que apoya la gestión administrativa y financiera de los ministerios del Gobierno Central. Sin embargo, no todas las instituciones del Gobierno cuentan con herramientas como esta, lo que representa para la Contabilidad Nacional la necesidad de desarrollar la posibilidad de que las instituciones que así lo deseen, puedan tener acceso a esta plataforma, siempre y cuando cumplan con las condiciones y requerimientos que sean establecidas para eso. En el caso de las entidades, tal como lo indica el Transitorio II del Decreto N° 34 918-H, deben gestionar las actividades o tareas para cubrir todos aquellos cambios que a nivel de sistemas sean necesarios, garantizando la contratación de consultorías y el presupuesto que se requiera para esto.

- n) Los recursos humanos: está claro que la implementación de la Normativa internacional en nuestro país, requiere de un grupo de profesionales, calificados en el campo de la contabilidad gubernamental, así como en

NICSP y NIIF; distribuidos en todas las entidades, direcciones y dependencias que conforman el Sector Público Costarricense, a nivel nacional y regional. Por lo anterior, aquellas entidades que requieran la respectiva aprobación para la creación de nuevas plazas o la reasignación de las existentes, a plazas de una mayor especialización, deben considerar el trámite administrativo y financiero que implica, con suficiente anticipación.

- o) Armonización y consistencia del catálogo de cuentas con los clasificadores presupuestarios, soportados en una adecuada y sólida matriz contable del sistema de información financiera y en la integración de los sistemas informáticos que intervienen en el proceso de registro de los eventos presupuestarios y contables; para lo cual se hace necesario contar con políticas y procedimientos coherentes y consistentes con las NICSP y el Plan General de Contabilidad Nacional.

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

El llevar a la realidad la implementación de la Normativa internacional conlleva una serie de modificaciones en las formas de registro que, actualmente, se utilizan para reconocer las diferentes transacciones contables. Las instituciones que conforman el sector público costarricense, tienen diversas naturalezas, sin embargo para consolidar la información financiera de diversas instituciones y presentar estados financieros

consolidados; es imprescindible que se trabaje sobre un sistema contable estandarizado, que sea la base común para los procesos contables de dichas instituciones

### **1.5.- Cambios requeridos por las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en los procedimientos y los sistemas informáticos**

La adopción e implementación de las NICSP implica no solo una nueva Normativa contable y un nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, sino que también conlleva cambios en los procedimientos contables y en los sistemas informáticos.

Como ejemplo del análisis que se puede realizar en cada institución en relación a los impactos en procedimientos y sistemas informáticos, a continuación se presenta un cuadro que resume el análisis realizado por la Contabilidad Nacional para el caso del proceso contable del Poder Ejecutivo. Cada institución debiera hacer un análisis, sobre la base de su situación específica.

El proyecto de implementación de NICSP debido a la magnitud de su alcance, requiere la participación activa de entidades que cumplan funciones fundamentales de gestión tanto en el Ministerio de Hacienda como en el conjunto de instituciones involucradas con esta Normativa contable; además se requiere apoyo y supervisión de las auditorías internas de las instituciones que conforman el Sector Público; así como de la Contraloría General de la República, ente encargado de garantizar a la sociedad costarricense, la vigilancia efectiva de la Hacienda Pública.

## **2.- El Sistema de Gestión Financiera Institucional.**

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

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

### **2.1.- Análisis de las operaciones e identificación de las unidades de registro primario.**

Dado que es posible que existan en la institución operaciones de diverso tipo que generan asientos contables, es necesario realizar el estudio de todas las operaciones que se realizan en la institución y que pueden generar asientos contables, tanto las que realiza presupuesto, proveeduría, recursos humanos y tesorería; como las que puedan realizar otros eventuales componentes del sistema de gestión financiera institucional, y otras unidades que aunque no formen parte de ese sistema, podrían realizar operaciones que afecten la contabilidad.

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

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

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

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

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

municipalidades que tienen una dirección financiera de la cual dependen además de los componentes ya citados, otros como gestión tributaria y gestión de cobros. Otras instituciones como algunos Órganos desconcentrados, carecen incluso de unidades contables o un contador.

Por lo tanto, para evaluar la forma en que la nueva Normativa contable, incide en los procesos de gestión financiera de la institución, es necesario conocer como está organizada en este campo, si tiene o no tiene los componentes básicos, para lo cual se recomienda realizar el análisis situacional de la entidad. En caso de no contar con ellos, es posible que los procesos presupuestarios, de tesorería y contables, se los suministre la institución a la que está adscrita, ya que esto ocurre con algunos Órganos desconcentrados.

Una vez que se ha analizado los procesos relacionados con la gestión financiera de la institución, identificado los componentes con que se cuenta y sus interrelaciones y grados de integración; se puede pasar al análisis de cómo debería operar la institución en el marco de aplicación de la nueva Normativa contable; para ello es necesario tener presente algunos conceptos y premisas básicas de las NICSP.

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

En primer lugar, todas las transacciones que tienen efectos económico-financieros, deben ser registradas desde el lugar de origen de las mismas. Esto significa desde la perspectiva contable, que el proceso contable comprende la totalidad de los hechos

económicos, financieros y sociales de la institución pública, que puedan expresarse en términos monetarios.

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

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

En tercer lugar, las NICSP se fundamentan en la base contable de acumulación o devengo que "...es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos

son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto, ingresos y gastos.” (IFAC, 2007, p. 33).

En vista de lo anterior, y considerando que la contabilidad debe regirse por el criterio del devengo y el presupuesto es elaborado en base al criterio de efectivo, se debe tener la previsión necesaria para poder hacer comparativos de ambos sistemas, con la finalidad de determinar las diferencias entre los dos registros y cumplir con la NICSP 24. En caso de que los dos registros utilicen la base de devengo, este problema se solucionaría, pero depende de las políticas emanadas de la Dirección General de Presupuesto Nacional.

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

Tal vez exista la posibilidad de que instituciones con presupuestos muy pequeños y un reducido grupo de transacciones, puedan prescindir de una plataforma informática

integrada y que tenga como núcleo central al módulo contable. Pero ese es un tema que se aborda en detalle en otra parte de esta guía.

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

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

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

Es importante recordar que el Subsistema de Contabilidad Pública (Artículo 90 de la Ley No. 8131), está constituido por la Normativa contable y los procedimientos que de ella se derivan, así como por los Órganos involucrados en el proceso contable, teniendo como fin proporcionar información financiera y presupuestaria, así como servir de apoyo al Sistema de Cuentas Nacionales.

En esta perspectiva, el cambio de la Normativa contable significa un profundo cambio en el Subsistema de Contabilidad Pública, aunque los Órganos integrantes de ese subsistema sean los mismos, ya que tendrán que realizar el proceso contable de una nueva manera, la que establece la Normativa contable internacional adoptada. Al ser el Subsistema de Contabilidad Pública el núcleo integrador del Sistema de Administración Financiera, los cambios importantes en el primero, generan cambios del mismo orden en el segundo, ya que toda la información expresable en términos monetarios, la procesa el Subsistema de Contabilidad Pública, de acuerdo con su Normativa y procedimientos.

Si bien la adopción de Normativa contable internacional es una reforma al Sistema de Administración Financiera, no necesariamente se requieren cambios a la Ley No. 8 131 que regula dicho sistema, para hacer la implementación. En cuanto a las NICSP, ya se cuenta con un componente vital de ese cambio, que es el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional con base en NICSP.

Esto permite a la Contabilidad Nacional y a las instituciones públicas sujetas a la implementación de dicha Normativa contable, concentrarse en los ajustes que deben hacerse al proceso contable de cada institución para adecuarlos a las exigencias del nuevo marco Normativo contable; lo que puede implicar en algunos, o en varios casos, ajustes a la estructura organizacional, para que puede alinear el triángulo estratégico conformado por la nueva Normativa contable, el soporte de los sistemas de información y la estructura organizacional, para producir información financiera confiable, comparable y elaborada con prácticas uniformes; que sea oportuna y eficaz para la toma de decisiones, la rendición de cuentas y la transparencia en el manejo de

los recursos públicos. En todo caso, es necesario evaluar la estructura actual del sistema financiero de la entidad, para determinar si existe la necesidad de reestructurar el organigrama funcional y operativo.

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

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

Si bien el cambio de marco Normativo contable, para la institución implica desarrollar un proceso de implementación que en la mayoría de los casos ya se ha iniciado con base en los planes de acción elaborados; los beneficios que conlleva son muchos,

entre ellos la oportunidad de superar en forma definitiva, las debilidades de sus sistemas contables, que con frecuencia son sujetos de señalamientos y disposiciones en informes de la Contraloría General de la República y las auditorías internas. También brinda la oportunidad de mejorar o superar problemas, como en el caso de los relacionados con el tema de bienes en cuanto a reconocimiento, valoración, presentación y revelación en los estados financieros. En algunas instituciones que no cuentan con sistemas informáticos robustos e integrados, la implementación de las NICSP, va a requerir de la superación de esos problemas, para lograr un proceso contable automatizado y con adecuados niveles de control y seguridad.

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

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

desarrollar el compromiso efectivo de todo el personal de la institución involucrado en el proceso de implementación; identificar los eventuales focos de resistencia al cambio y formular estrategias para superarlos.

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

El análisis de la magnitud, naturaleza y características que el cambio en la Normativa contable representa para la institución, es una tarea de primer orden que la comisión de implementación de las NICSP o el equipo que se haya constituido con ese propósito, debe realizar; o ya realizó cuando trabajó en la preparación del plan de acción para la implementación de las NICSP en la respectiva institución.

Si no lo ha hecho, es necesario que se aboque lo antes posible a hacer dicho análisis. Es importante recordar lo que se planteó anteriormente, ya existe un nuevo Plan General de Contabilidad Nacional que contiene el plan de cuentas, el descriptivo de cuentas, políticas contables, formatos de estados financieros y otros componentes, que le facilitan el trabajo a la institución y en otra parte de esta guía se explica la forma en que las instituciones pueden contar con un plan contable ajustado a sus particularidades, sobre la base del referido Plan General de Contabilidad Nacional.

El siguiente paso es identificar la repercusión del cambio de Normativa en los demás componentes del sistema contable de la institución, lo que implica partir de los asientos contables e ir hacia atrás para rastrear las fuentes que suministran la información para esos asientos contables, analizar los procedimientos que siguen esas fuentes para registrar las operaciones que realizan y que tienen implicaciones contables. Determinar la forma en que deben hacer las cosas y los cambios en los

procedimientos, que conlleva la nueva Normativa contable; teniendo presente los criterios de centralización Normativa y descentralización operativa, así como los conceptos de registro único con eventos múltiples. Para efectos de estimar la magnitud del cambio en cuanto al sistema contable, no se desarrolla todo el proceso, sino que se hace una estimación de carácter general, ya que el análisis detallado es una de las actividades incluidas en el plan de acción de implementación de las NICSP en la institución y está asociado a la elaboración de los procedimientos.

También es necesario estimar si se requiere analizar el hardware y el software que sirve de soporte al proceso contable; así como la cantidad y características del recurso humano con que se cuenta, particularmente en el campo contable y los otros elementos de la implementación que han sido o deben ser contemplados en el plan de acción para la implementación. Estas estimaciones también son contar con una valoración cualitativa de las dimensiones y características del cambio que la nueva Normativa representa para la institución.

### **3.2.- Necesidad del cambio**

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

Para que el proceso de cambio sea exitoso, es necesario explicar y convencer a las autoridades de la institución, a las áreas involucradas y, en general, al personal de la institución las razones para el cambio y que el mismo es indispensable. Que no hay alternativa al proceso de implementación de la nueva Normativa contable basada en

NICSP, que es una decisión tomada al más alto nivel de las autoridades de Gobierno y que obedece a necesidades y tendencias de la economía y las finanzas a nivel internacional.

Deben explicarse los beneficios que traerá el cambio para la institución, mostrando que la institución podrá brindar información financiera cualitativamente mejor, aplicando la nueva Normativa contable y realizando los cambios que esa implementación requiera.

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

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

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

Para el éxito del cambio, también, se requiere ir mostrando los resultados positivos de ese proceso de cambio conforme se van produciendo, en ello la planificación del cambio es fundamental y tiene que tener como componentes el plan de acción para la implementación de las NICSP y el programa de gestión del cambio organizacional. La divulgación y comunicación al personal, de los resultados positivos del cambio conforme se van produciendo, es fundamental para fortalecer la confianza en el proceso de implementación de las NICSP.

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

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

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

La base para lograr el apoyo tanto de las jefaturas como del personal involucrado en el proceso de cambio, es el trabajo expuesto en apartados anteriores. Las instituciones que comenzaron el proceso de implementación formando una comisión con representantes de la alta dirección y de las áreas involucradas en el proceso de implementación y cuyo plan de acción para la implementación de las NICSP fue producto del trabajo de esa comisión, probablemente tengan mejores condiciones para lograr un apoyo decidido de los actores claves para el éxito del proceso de cambio.

Más aún, si esa comisión institucional de implementación de NICSP, también recibió capacitación y ha venido promoviendo la ejecución del plan de acción, haciendo evaluaciones periódicas y elaborando los informes de avance requeridos en el Decreto Ejecutivo NO. 34 918-H, va a contar con mayores fortalezas para impulsar el proceso de cambio y culminarlo con éxito.

Las instituciones en las cuales el plan de acción fue elaborado por una sola persona, por personas solo de la sección contable o contrataron externamente la elaboración de dicho plan; probablemente tengan un reto mayor para lograr el apoyo de las altas autoridades de la institución, de las jefaturas de las áreas que suministran insumos al proceso contable y del personal de esas áreas. Salvo que ya hayan realizado un trabajo de divulgación de lo que significa el proceso de implementación de la nueva Normativa contable, de las dimensiones y características del cambio y de los beneficios que ese cambio implicará para la institución. En caso de que eso no se haya hecho, es preciso iniciarlo cuanto antes, para lograr constituir un bloque de fuerzas favorable al proceso de implementación de las NICSP, que apoye e impulse el cambio en la institución que se derive de dicha implementación.

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

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

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

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

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

Un factor que puede contribuir a la resistencia al cambio es que las personas perciban que va a tener consecuencias negativas para la institución o para ellas. No hay que sorprenderse ante esta reacción, ni adoptar actitudes agresivas, lo importante es en primer lugar, conocer las eventuales consecuencias negativas que les preocupa. Debe determinarse, si dichas preocupaciones tienen justificación y explicar cómo se abordarían, en caso de que tuviesen algún fundamento. En caso de que no exista fundamento, dar las explicaciones que correspondan para disipar los temores o dudas. En cualquiera de los casos, debe explicarse en qué consiste el cambio, porque es necesario realizarlo, cuáles son las ventajas del cambio, cual es la mejor forma de realizarlo, etc. Luego, darles seguimiento a las personas que manifiestan las preocupaciones, temores o dudas, para ver si persisten y se requieren explicaciones adicionales.

Otro factor que puede contribuir a la resistencia al cambio es que la gente pueda pensar que la nueva Normativa contable, les demandará mayores esfuerzos y más trabajo que, eventualmente, no vaya a ser reconocido y compensado. Es probable de que esos temores no tengan fundamento, dado que procesos

integrados y automatizados, van a facilitar el trabajo. Sin embargo, en el eventual caso de que durante el periodo de implementación de las NICSP, se pudiera requerir trabajos y esfuerzos adicionales a los usuales, es necesario prever esas situaciones en el plan de acción y contemplar en el presupuesto, los recursos necesarios para contar con personal adicional o con el pago de horas extra y explicar esas previsiones a las personas que manifiestan ese tipo de preocupaciones.

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

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

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

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

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

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

En estos casos no basta con la divulgación, explicación y demostración de los beneficios del cambio para la institución y el país. Es necesario identificar

adecuadamente esos focos de resistencia al cambio, determinar sus motivaciones, descubrir sus estrategias y tácticas de oposición, para diseñar estrategias adecuadas y efectivas para superarlos en forma definitiva y hacer que el proceso de cambio avance sin obstáculos de ese tipo.

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

Algunas hipótesis podrían ser las siguientes:

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

d) Porque son persona con actitudes negativas que disfrutan del fracaso de los proyectos, aunque estos sean beneficiosos para la sociedad o porque se oponen a los proyectos en función de las personas que los impulsen y quieren verlos fracasar. En casos específicos, hay que esforzarse por identificar las motivaciones y diseñar estrategias que lleven a una superación contundente de esos focos de resistencia consciente. Sin embargo, las estrategias que se diseñen, no deben perder de vista que el objetivo no es destruir personas, sino eliminar focos de resistencia, y no debe darse argumentos para que las personas que impulsan esos focos de resistencia consciente, se presenten como víctimas de alguna persecución o cosa por el estilo. No debe perderse de vista que el proceso de cambio requiere convencer y sumar fuerzas a base de los argumentos a favor del cambio, de las ventajas de este y de los fines superiores que persigue. Los eventuales focos de resistencia consciente, probablemente, se presenten en situaciones excepcionales y la institución cuenta con argumentos técnicos, éticos, morales y legales para combatirlos.

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

El conjunto de Normas incluidas en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en Inglés), edición del 2007 y el nuevo Plan General

de Contabilidad Nacional aprobado por la Dirección de Contabilidad Nacional y el Ministerio de Hacienda, constituyen la columna vertebral del cambio experimentado por el Subsistema de Contabilidad Pública; por lo que su estudio, comprensión y utilización en la solución de problemas del proceso contable de la institución en que se prestan servicios, es una tarea de primer orden para el personal contable. Es necesario tener presente, que la Normativa está en evolución, ya que la misma realidad económica y financiera es dinámica, por lo que se adoptarán nuevas Normas que sean publicadas en español y las existentes pueden experimentar cambios.

El conocimiento y comprensión de la nueva Normativa contable no debe limitarse al personal contable. La implementación de las NICSP involucra a toda la institución, ya que las diversas áreas y unidades realizan operaciones que tienen implicaciones contables y suministran insumos para el proceso contable; el cambio de Normativa va a implicar cambios en procedimientos operativos y contables, que será más sencillo y fácil realizar, si esas áreas tienen un conocimiento y comprensión general de la nueva Normativa. En las instituciones que han constituido comisiones o equipos para la implementación de las NICSP, se requiere que sus integrantes también tengan una visión general y de conjunto de la Normativa que están implementando. No hay que olvidar a las autoridades de la institución, ya que en la medida de lo posible, debe promoverse su participación en aquellas actividades de capacitación, que aportan la visión general y de conjunto de la nueva Normativa contable.

#### **4.1.- Planificación de la capacitación.**

El planeamiento de la capacitación que recibirá el personal de la institución debe tener en cuenta los roles que les corresponde desempeñar a los diversos actores que intervienen en el proceso de implementación de las NICSP al interior de la institución.

Por lo tanto, la capacitación debería planearse y diseñarse por niveles, de tal manera que exista un nivel que brinde un conocimiento general de los objetivos, el alcance, las características y los principales componentes de la nueva Normativa contable; las razones que ha tenido el Gobierno para adoptarla y el establecimiento de plazos para implementarla; las diferencias que tiene esta Normativa con la que estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2011, y los beneficios que obtienen la institución y el país con la Normativa contable internacional, tanto a nivel interno como en sus relaciones con organismos internacionales y países. No hay que dejar de lado, la exposición de las tendencias de carácter internacional que llevan al desarrollo y adopción de Normativa contable internacional tanto en el sector público como en el privado.

Este primer nivel puede ser una capacitación corta, constituida de un conjunto de charlas o seminarios, o la metodología que se considere más apropiada en función de los eventuales participantes y puede ser complementada con material digital o impreso que les permita a los participantes, refrescar las ideas cuando lo consideren necesario. Este primer nivel de capacitación podría tener como público meta al personal administrativo de la institución, a jefaturas de áreas técnicas, al personal asesor de la dirección de la institución e invitar a los jefarcas de la institución.

El segundo nivel de capacitación podría tener como público meta a los integrantes de la comisión o equipo que coordina el proceso de implementación de las NICSP en la institución, el personal del área o sección financiera (tesorería, presupuesto,

contabilidad, bienes, etc). Este nivel podría estar constituido por un curso de al menos 40 horas en donde se explique el contenido de las Normas y se ilustre la aplicación de las Normas en las condiciones concretas de la institución o grupo de instituciones que participan en la capacitación.

Para el personal contable de la institución y personal del área administrativo-financiera, que posea conocimientos en el campo de la contabilidad, sería conveniente que existiera un tercer nivel de capacitación de tipo práctico, en donde se desarrollen casos de aplicación de la Normativa, en los temas de reconocimiento, medición, presentación y revelación. En este nivel sería conveniente utilizar metodologías tipo taller o de aprender haciendo.

Para que la capacitación genere los resultados que el proceso de implementación demanda, es necesario prestarle suficiente atención al diseño del programa de capacitación, definiendo con claridad los objetivos, el público meta, los contenidos, la metodología y la logística. La definición del perfil de los instructores o facilitadores es quizás el componente más importante, puesto que va a marcar el techo del proceso de enseñanza-aprendizaje.

La Dirección de la Contabilidad Nacional, organizó una actividad de capacitación en setiembre de 2009, impartida por consultores internacionales y que tuvo una duración de 35 horas. El material de apoyo usado en esa capacitación se le puede suministrar al personal contable de las instituciones que lo requieran y que no cuentan con él, porque no asistieron a la capacitación. Para el año 2010, la Dirección de Contabilidad Nacional no tiene planeado organizar nuevas actividades de capacitación para el personal del sector público, (como lo hizo en el año 2009), ya que no se cuenta con

recursos presupuestados para ese fin; por lo que la orientación que se dio fue que se incorporara en los planes de acción para la implementación de las NICSP de cada institución, la programación de las actividades de capacitación, y se presupuestaran los recursos necesarios para realizarlas.

#### **4.2.- Investigación de la oferta existente en el mercado.**

Una vez que se ha diseñado el programa de capacitación de acuerdo a las necesidades de la institución, se debe realizar una adecuada investigación de la oferta que existe en el mercado de servicios de capacitación, para hacer una preselección de los oferentes que cumplen con los requisitos mínimos en cuanto a perfil de los capacitadores o facilitadores, los contenidos, la metodología, los materiales de apoyo, la logística y todo lo que se requiera para que el programa se desarrolle con éxito.

Es importante tener presente que los colegios profesionales, particularmente los de contadores, han venido ofreciendo servicios de este tipo. También hay universidades, particularmente las que imparten la carrera de contaduría que también ofrecen este servicio. Hay empresas privadas que han visto en la capacitación en Normativa contable internacional, entre ellas las NICSP, una oportunidad de negocios, y han diseñado sus propios programas de capacitación.

Por lo tanto, la oferta es variada y los precios también, por lo que una buena investigación del mercado, el solicitar los atestados de los instructores o facilitadores y verificarlos, el análisis de los contenidos que ofrecen, la evaluación de la metodología y la comparación con los respectivos componentes del programa de capacitación diseñado por la institución, son condiciones necesarias para mejorar las

probabilidades de éxito con la alternativa que se seleccione. Cuando los oferentes mencionen referencias de anteriores capacitaciones impartidas, es importante comunicarse con los receptores de esas capacitaciones para solicitarles información sobre la experiencia con el oferente.

Para el diseño de los programas de capacitación y para el análisis de las ofertas, es conveniente tomar en cuenta el criterio del personal de recursos humanos que tiene experiencia en programas de capacitación. Si la institución no cuenta con ese tipo de personal, debe hacer esfuerzos por apoyarse en otras instituciones que han diseñado programas de capacitación y han contratado servicios de ese tipo.

#### **4.3.- Los participantes en las capacitaciones.**

La capacitación en NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, debe ser un componente del proceso de implementación, cuidadosamente planeado, no solo en lo que ya se indicó del diseño del programa, los oferentes y demás temas abordados anteriormente. La selección de los participantes es un aspecto crucial, ya que son los destinatarios de la capacitación y los que van a portar los conocimientos, que son recursos institucionales en la medida en que se mantengan en la institución. Es necesario tomar las medidas preventivas necesarias que coadyuven a la estabilidad y permanencia en la institución, del recurso humano capacitado.

Los informes de avance, muestran casos de personal que recibió la capacitación organizada por la Contabilidad Nacional en setiembre de 2009 o capacitación suministrada por la institución y que pocas semanas o meses después, ya no está con la institución, ya sea porque se pensionó, porque era interino y se fue al sector privado

o porque se trasladó a otra institución en áreas diferentes a la contable. Estas situaciones no son tan problemáticas en instituciones que cuentan con un equipo contable amplio, pero sí lo son cuando, las personas que se van, son el único recurso capacitado con el que contaban. Un elemento importante para prevenir ese tipo de situaciones, es la colectivización del conocimiento adquirido en las capacitaciones, organizando actividades y reproduciendo materiales para que las personas que participaron en la capacitación, compartan el conocimiento adquirido con las personas que no participaron.

#### **4.4.- La cooperación entre instituciones**

La contratación de servicios de capacitación en NICSP y nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, es una tarea que no necesariamente debe ser asumida individualmente por cada institución. Un grupo de instituciones, por ejemplo, las municipalidades de una región, pueden ponerse de acuerdo en un programa de capacitación que atienda sus respectivas necesidades y contratar conjuntamente los servicios. Eso les da mayor poder de negociación, les reduce costos, y les permite complementarse y retroalimentarse de sus experiencias en sus procesos contables.

Es importante explorar la posibilidad de realizar alianzas entre instituciones con el fin de aprovechar mejor los recursos con que se cuentan, lo cual puede trascender el tema de capacitación, abarcando diversos componentes del proceso de implementación. Las instituciones participantes en la alianza, aportan recursos en los que tienen fortalezas (conocimiento, tecnología, materiales didácticos, experiencias, etc.) beneficiándose todas las partes del aporte conjunto, en los aspectos en que tienen debilidades. Esto en el supuesto de que las debilidades de unos se

complementan con las fortalezas de otros. En el tema de buscar alianzas entre instituciones para complementarse, es necesaria la creatividad, la flexibilidad y la capacidad de negociación, teniendo presente que para cuentas al ser instituciones públicas, los recursos que cada una administra son recursos públicos y que la ayuda mutua debe ser un valor que esté presente en este proceso de implementación.

La colaboración entre instituciones, ya sea por afinidad en cuanto a funciones o por ubicarse en una misma región o localidad, es un elemento importante que contribuye a que el proceso de implementación para el conjunto del sector público sujeto a la implementación de las NICSP, se facilite. También, contribuye a facilitar ese proceso, la actitud solidaria, en donde las instituciones que van más avanzadas, colaboran con las que van rezagadas.

#### **4.5.- Aprovechar la tecnología para potenciar la capacitación**

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

Hay instituciones públicas que cuentan con plataformas informáticas para el proceso de enseñanza-aprendizaje virtual, que podrían ser utilizadas en la capacitación del personal en la nueva Normativa contable, tanto para el personal de la institución como para el personal de grupos de instituciones, mediante alianzas y colaboraciones entre ellas. La Contabilidad Nacional por su parte, está explorando el uso de ese tipo de

recursos, en el momento en que se concreten posibilidades de acceder a ellos, se pondrán al servicio de la capacitación y del proceso de implementación de las NICSP en su conjunto.

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

## **5.- Plan Contable, Políticas y Procedimientos**

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

Dicho plan responde a la necesidad de estandarización y Normalización de la información contable en el Sector Público Costarricense siguiendo las directrices y filosofía marcada por los principales organismos internacionales. Esto hace que la redacción del nuevo Plan General de Contabilidad Nacional haya tomado como base conceptual las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), las cuales nacen para satisfacer la necesidad, en una economía globalizada, de homogeneizar la información contable generada por las entidades del Sector Público, logrando así una mejora sustantiva en la producción de información necesaria para la toma de decisiones.

### **5.1.- Plan General de Contabilidad Nacional**

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

- 1) Manual Presentación: documento que ofrece una breve presentación del Plan General de Contabilidad, así como el detalle de la base conceptual utilizada para su elaboración.
- 2) Manual Estructura: expone la estructura de niveles y apertura del Plan de Cuentas Contable.
- 3) Manual Plan de Cuentas: exhibe el Plan de cuentas detallado en su totalidad.
- 4) Manual Activo
- 5) Manual Pasivo Descriptivo del Plan de Cuentas que contiene las definiciones explicativas de cada una de las aperturas
- 6) Manual Patrimonio Neto
- 7) Manual Ingresos

- 8) Manual Gastos
- 9) PGCN Parte 1: Ofrece un cuadro de abreviaturas utilizadas en el Plan General de Contabilidad Nacional para facilitar la identificación y entendimiento del lector, así como un análisis del contexto nacional e internacional de la regulación y organización de lo concerniente al ámbito contable, un análisis del subsistema de Contabilidad Pública. Finalmente, detalla el Marco Conceptual Contable del Sector Público Costarricense, y define la situación de las Empresas Públicas en cuanto a la adopción de Normativa internacional.
- 10) PGCN Parte 2: Contiene las Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables.
- 11) PGCN Parte 2 Anexo 1: Ofrece el Modelo de los Estados Financieros a utilizar según NICSP.
- 12) PGCN Parte 2 Anexo 2: Presenta un resumen de las Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables.

#### **5.1.1.- Utilización eficiente del plan**

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

- a) Las entidades utilizarán solamente aquellas cuentas que se adecuen a sus operaciones Normales, por lo tanto, aquellas que no se ajusten a sus necesidades, no se utilizarán. Extrayendo del nuevo Plan de Cuentas, las que requieren para el registro de sus

transacciones, las instituciones pueden construir un plan de cuentas acorde con sus necesidades y consistente con el nuevo plan contable. Las entidades pueden proceder a personalizar las cuentas contables a partir del nivel no obligatorio o permitido, para mantener la estructura básica del Plan de Cuentas, que es de uso común para todo el Sector Público que aplica las NICSP.

- b) Una vez confeccionado el “catálogo propio” de la entidad, requiere ubicarse las cuentas en el Manual Descriptivo correspondiente, esto para conocer detalladamente la composición y manejo de cada una de ellas.
- c) Realizar un análisis del documento que ofrece las Normas y políticas generales, para identificar las que aplican para regular los registros contables de la entidad, y a partir de ellas elaborar las políticas específicas, en caso de que se requieran, para Normalizar lo que a criterio de la entidad sea necesario. Una vez elaboradas las políticas específicas, deben ser presentadas como propuesta a la Contabilidad Nacional para su respectivo análisis y posteriormente, si procede, su respectiva aprobación. Es importante recalcar, que al realizar los pasos anteriores, se logrará obtenerse un Plan Contable a la medida de su institución, utilizando la misma estructura y los mismos códigos contables establecidos en el Plan General de Contabilidad Nacional, para mantener la

uniformidad de registro y la comparabilidad de información en todo el sector público costarricense.

### **5.1.2.- Políticas contables**

Por otra parte, se encuentran las políticas contables, definidas por las NICSP como los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Es importante tener en cuenta, que de acuerdo con lo estipulado por la NICSP N°. 3 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores: “Cuando una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán, aplicando la Norma, y considerando, además, cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IPSASB para la misma”.

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

- a) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activos.

- b) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Pasivos.
- c) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Patrimonio.
- d) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Ingresos.
- e) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Gastos.
- f) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables para la elaboración de EEFF.
- g) Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables sobre consolidación.

¿Cómo entender la estructura?

A continuación, se presenta un ejemplo del diseño de una Norma y política con el fin de detallar su estructura:

Norma/Política		Concepto	Norma	Referencia	Política
1.	6.	Instrumento derivado	NICSP No. 15 Párrafos 13 y 14 y, NIC No. 39 Párrafo 9		
1.	6.	1.			DCGN

La columna que indica “Norma” hace referencia al componente según se detalló en el listado de arriba, en este caso, se trata de una Norma aplicable a los activos. La columna de “Política” indica el número consecutivo de políticas referentes al activo, continuando con el ejemplo particular. Luego se indica el concepto al cual hace referencia específicamente la política. Y por último se incluye la referencia, la cual puede remitir a una Norma específica sea ésta NICSP o NIC / NIFF con sus respectivos párrafos, o bien a una política dictada por la Dirección General de Contabilidad Nacional.

Es importante recordar que puede presentarse el caso de que las políticas generales elaboradas no cubran alguna transacción o algún tema muy específico, que por su propia naturaleza requiera ser delimitado en alguna entidad, por lo que resultará necesario, elaborar una propuesta sobre la posible política, la cual debe someterse al análisis y aprobación de la Contabilidad Nacional, resultando una política particular oficial.

### **5.1.3.- Procedimientos contables.**

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

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

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

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

En las condiciones de aplicación de la nueva Normativa contable, se debe tener presente que el registro debe realizarse donde ocurre la transacción o lo más

cerca de su origen; además que debe ser un registro único del cual pueden derivarse múltiples eventos, lo cual debe tenerse en cuenta para la elaboración de los manuales de procedimientos contables.

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

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

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

Esto significa que se requieren sistemas informáticos integrados en los cuales las operaciones que se realizan en cualquiera de los módulos y que tienen implicaciones contables, deben afectar en línea el módulo contable que constituye el módulo central

de dicho sistema informático. Solo así puede cumplirse con el registro único con eventos múltiples, que ha sido expuesto anteriormente.

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

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

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

En la solución del soporte informático hay que tomar en cuenta aspectos como los requerimientos de la institución en el marco de la operación con la nueva Normativa contable, la evaluación de la solución informática con la que se cuenta, la determinación de si puede seguirse, operando con lo que se tiene o se requiere una

nueva; cómo hacerlo, desarrollo institucional, contratación o adquisición en el mercado.

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

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

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

Por ejemplo, se requiere que el sistema sea un sistema integrado, en el que las operaciones que se realizan en los diferentes módulos y que tienen implicaciones contables, generan en línea y en forma automática, los respectivos registros. Debe existir integración entre la información presupuestaria y contable de tal manera que el sistema, previo a aceptar cualquier transacción, verifica la disponibilidad

presupuestaria. El sistema debe generar en forma automática los estados financieros, con los formatos y requerimientos establecidos por la institución, y la información financiera para efectos de consolidación que requiera la Contabilidad Nacional, o el centro de consolidación respectivo, en caso de que se trate de una entidad controladora.

Los modelos de solución de problemas que se basan en el enfoque de sistemas, usualmente comienzan por el análisis de la institución como un sistema, que tiene subsistemas y que forma parte de un sistema mayor o supra sistema, en este caso el Sector Público Costarricense.

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

El tercer paso consiste en identificar los subsistemas que constituyen la institución, determinar el nivel de integración entre esos subsistemas, las interrelaciones e intercambios de datos e información. Para los efectos de implementación de NICSP, es necesario analizar la integración que existe entre el subsistema contable y los

subsistemas que le suministran datos e información y determinar si se requieren cambios o ajustes en la estructura organizacional para formular las respectivas propuestas a las instancias competentes. Para el caso concreto de la solución informática que soportará el proceso contable en la institución, en este paso se estudian todas las fuentes que suministran datos e información a la contabilidad, que forman parte de los diversos subsistemas; cómo están suministrando esa información actualmente y cómo debiera de ser suministrada de acuerdo con los estándares de desempeño definidos para la evaluación de las alternativas. Este estudio va a ser útil posteriormente para la definición de los procedimientos operativos y contables.

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

Una alternativa puede ser el actual sistema informático con el que cuenta la institución. Otra alternativa puede ser el proyecto a mediano plazo, que tiene la Contabilidad Nacional de poner a disposición de las instituciones que tengan interés, el Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (SIGAF), una vez que se le realicen los ajustes, para que esté en capacidad de operar con la nueva Normativa contable, proyecto que se explicará más adelante. Una tercera alternativa puede consistir en el desarrollo de un sistema informático a la medida de las necesidades institucionales, ya sea que lo desarrolle con su propio personal informático o que contrate el desarrollo con especialistas externos. Una cuarta alternativa es la adquisición de algún sistema informático de gestión que exista en el mercado y que

pueda ser adaptado a las necesidades institucionales. Podrían existir otras alternativas, como agruparse varias instituciones y hacer un desarrollo conjunto o adquirir conjuntamente una solución, etc.

El quinto paso que es evaluar dichas soluciones. El punto de partida para la evaluación son los estándares de desempeño que la institución definió, previo a la aplicación de estos pasos. Hay que identificar las ventajas y desventajas de cada alternativa en cuanto a dichos estándares de desempeño. También hay que tener en cuenta criterios de costo beneficio de cada una de las alternativa, en que a modo de ejemplo pueden estar los siguientes. Costos de adquisición o de desarrollo de un sistema nuevo, en relación con ajustar o adaptar un sistema que ya se tiene. Vida útil de una u otra opción. Posibilidad que las alternativas tienen de emigrar a nuevas versiones prolongando su vida útil. Costos comparativos de mantenimiento o de licencias de las diversas alternativas. Costos comparativos de los equipos informáticos que se requieren para las diversas alternativas (hardware). Es necesario tener en cuenta los costos y tiempos que se requieren para adecuar el sistema a las particularidades institucionales, y los tiempos que se necesitan para tener las soluciones en condiciones de operar eficaz y eficientemente.

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

El paso siguiente es la selección de la mejor alternativa, para ello es necesario que previamente se haya definido el procedimiento para tomar la decisión y los caminos para hacerlo. Un camino puede ser que la comisión de implementación de las NICSP

en la institución, apoyada con expertos contables e informáticos, u otro equipo previamente definido; realice un análisis sistemático de todas las alternativas partiendo de los estándares de desempeño y demás variables, sistematizadas en el paso anterior.

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

Queda un paso más y es efectuar el seguimiento a la operación del sistema para cerciorarse de que la solución logre el desempeño deseado. Todas las alternativas que se consideren para la solución del soporte informático para el proceso contable basado en las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, van a requerir recursos que deben contemplarse en los respectivos presupuestos, por lo que deben hacerse las estimaciones y presupuestar los recursos teniendo presente los plazos y Normativa vigente al respecto.

## **6.2.- El proyecto de la Contabilidad Nacional para poner a disposición de las instituciones el SIGAF ajustado, como solución informática para la gestión institucional.**

La Contabilidad Nacional como institución con responsabilidad en la administración del Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (SIGAF), el cual constituye el soporte informático del proceso contable que actualmente lleva del Poder

Ejecutivo y que opera sobre el Sistema Planificación de Recursos Empresariales (ERP por sus siglas en inglés), desarrollado por la empresa alemana SAP; ha decidido formular un proyecto para que esta plataforma informática sea la base para la implementación de las NICSP, no solo en su proceso contable sino en el de todas aquellas instituciones que quieran incorporarse al proyecto.

Dadas las características propias del ERP de SAP, el SIGAF se encuentra en condiciones de soportar la gestión financiera y presupuestaria bajo la Normativa definida por las NICSP, una vez que se le hagan los ajustes y adecuaciones requeridos por dicha Normativa contable; convirtiéndose en una solución que asegurará una adecuada adopción e implementación de las NICSP para aquellas instituciones que deseen incorporarse como usuarios del mencionado sistema, debido a que contarán con un sistema configurado bajo dicha Normativa y los correspondientes procedimientos.

Las instituciones que estén interesadas en realizar su gestión financiera y presupuestaria en el SIGAF, podrán operar como entidades independientes dentro del sistema, dadas las facilidades que brinda el ERP de crear nuevas entidades y configurar su comportamiento operativo de tal manera que cualquier evento que se genere dentro del sistema produzca la validación presupuestaria y la afectación contable. Teniendo la posibilidad de generar reportes y listados de interés con datos transaccionales actualizados y en tiempo real, en cualquier momento de la ejecución presupuestaria.

Es importante tener en cuenta que se tienen cinco años de experiencia en la operación de SIGAF, con un equipo de personal altamente capacitado compuesto por

funcionales expertos de las direcciones de Tesorería Nacional, Presupuesto Nacional, Contabilidad Nacional, Bienes y Contratación Administrativa, Informática y Crédito Público; además de una curva de aprendizaje ya superada.

Para este proyecto denominado Sistema de Información Unificado para la Gestión de la Administración Financiera y Presupuestaria de todo el Sector Público, la Contabilidad Nacional en su Plan de Acción para la Implementación de las NICSP, ha definido una serie de requisitos y principios básicos que deben cumplirse y que son los siguientes:

- a) Establecer un registro contable único, lo que permite la captura remota de información.
- b) Establecer la base de acumulación contable, lo cual permite cuantificar de forma precisa y oportuna tanto los activos como el patrimonio que posee el Estado costarricense.
- c) Constituir una herramienta eficaz para la oportuna y clara rendición de cuentas.
- d) Integrar los procesos presupuestarios y contables mejorando el control en el uso de los recursos del sector público.
- e) Establecer un lenguaje común que permitirá agilizar las actividades de rectoría de la Contabilidad Nacional en cuanto a análisis y comparación de la información contable.
- f) Agilizar los procedimientos, sustituyendo los soportes documentales por soportes propios de la infraestructura tecnológica brindada por el SIGAF.

- g) Reemplazar los sistemas de autorización y control, formalizados mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales o mecánicos; por autorizaciones y controles automatizados, según los requerimientos de los sistemas de información que se habiliten para el cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), siempre que el Órgano correspondiente garantice el ejercicio de la competencia.
- h) Para definir los requerimientos específicos, es necesario utilizar la base de las disposiciones establecidas en las NICSP, y en las necesidades de información de la Contabilidad Nacional por parte del resto de las entidades directamente involucradas.

Dados los requisitos y principios anteriores, además de la adecuación de las funcionalidades ya implementadas en el SIGAF, es necesaria la activación de nuevas funcionalidades existentes en el sistema de manera estándar (módulo de inventarios, de activos fijos, de cuentas por cobrar y por pagar, entre otros), para incorporar en el mismo, todos los procesos de gestión institucional requeridos para cumplir con la nueva Normativa contable, los procedimientos que se derivan de ella y la Normativa vigente.

Las instituciones que decidan operar en el SIGAF trabajarían bajo un modelo denominado pago por uso que se basa en el mundialmente reconocido “SaaS” (“Software as a Service”, o Software como un Servicio), el cual permite la distribución de software y soluciones tecnológicas de negocios, que le proporcionan a un

determinado sistema de clientes/usuarios, el acceso a los mismos, por medio de la red (generalmente Internet), de manera que les libera del mantenimiento de las aplicaciones, de operaciones técnicas y de soporte.

Las aplicaciones distribuidas bajo esta modalidad, pueden llegar a cualquier tipo de empresa/institución sin importar su tamaño o su ubicación geográfica. Se trata de un modelo que une el producto y soluciones (software) al servicio, para dotar a las empresas de una solución completa que permita optimizar sus costos y sus recursos.

Desaparece el concepto de licencia, se pasa a hablar de pago por uso. De manera que los clientes se "suscriben" al servicio aportado para poder utilizar las aplicaciones/servicios ofrecidos en modalidad "SaaS", y de acuerdo con el volumen y tamaño de sus operaciones de negocios soportadas por el así denominado Sistema Unificado para el Sector Público.

Cabe destacar que el presente enfoque de distribución de los costos operativos del Sistema Unificado, permitirá que la operación y mantenimiento del mismo sea auto-sostenible, y no persigue un fin de lucro por parte del Ministerio de Hacienda o la Dirección General de Informática (DGI), sino una justa distribución del costo operativo, en función del uso y necesidades de cada institución.

Es en estos términos que la Contabilidad Nacional ha definido el proyecto. Se trata de una alternativa a las que las instituciones que estén interesadas podrán acceder en forma voluntaria; aún no se tienen determinados los cálculos en relación con costo por uso, pero apenas se tengan se estarán comunicando. Por ahora es necesario que las

instituciones que tengan interés en este proyecto, lo comuniquen por escrito a la Contabilidad Nacional, con el fin de profundizar en los detalles del proyecto.

## **7.- Inventarios, Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar**

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

### **7.1.- Inventario de materiales y suministros**

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

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

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

Por lo tanto, se requiere que se ejerza un buen control sobre los mismos, no obstante, en la actualidad el control del inventario, es un aspecto que pocas veces es atendido como se debe. Las instituciones, normalmente, no cuentan con los recursos necesarios que brinden ayuda para ejercer dicho control, por ejemplo: no disponen del recurso humano suficiente, un sistema informático adecuado, cámaras de vigilancia, alarmas etc., que ayuden en la tarea del control.

El control de los inventarios se puede llevar manualmente, no obstante, lo ideal es que la institución cuente con un sistema informático integrado bien estructurado, al cual se le debe incorporar información real y constante, de tal manera que se pueda obtener información fehaciente con respecto al registro de la mercadería; el beneficio radica en que se va a tener en el momento que se necesite, información exacta que facilite la toma de decisiones. Dicho control va a contribuir potencialmente con la institución, por cuanto; no va a existir exceso e insuficiencia de inventarios, ya que, el exceso de materiales, puede provocar; descontrol, desperdicio, robos, etc., causando un fuerte impacto sobre el gasto de la institución, y la insuficiencia de inventario puede inducir a que no haya los materiales suficientes para llevar a cabo las actividades de la institución. Al controlar el inventario vamos a crear información precisa que nos será

útil para aprovisionarnos de materiales, ya que conoceremos a ciencia cierta, las fluctuaciones de las existencias dependiendo de la época del año en que estemos.

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

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

- a) Los inventarios deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor, excepto cuando, se adquiere un inventario a través de una transacción sin contraprestación. En dicha circunstancia, el costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.
- b) Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición. Su aplicación sería en el caso cuando se mantengan inventarios para distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante; o los inventarios que se mantengan para consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.

Un aspecto muy importante que se debe tener claro a la hora de determinar, el costo de los inventarios, es que dicho costo, va a estar conformado por todos los costos

derivados de su adquisición y transformación, así como por otros costos en los que haya incurrido para darles su condición y ubicación actual.

Por lo tanto, dentro de los costos de adquisición, deben considerarse, el precio de compra, incluyendo: aranceles de importación y otros impuestos, transportes, almacenamientos, y los costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y suministros. En lo correspondiente, a los costos de conversión, se deben incluir los costos que se incurren al convertir, inventarios de trabajos en curso, en inventarios de productos terminados, por lo tanto comprende los costos directamente relacionados con las unidades producidas, también deben incluirse los costos indirectos fijos y los costos indirectos variables. Por último, a la hora de determinar el costo de los inventarios, deben considerar los “otros costos”, los cuales están relacionados con aquellos costos que se hayan incurrido para dar a las mercaderías, materiales y suministros, su condición y ubicación actual.

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

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

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

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

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

## **7.2.- Cuentas y documentos por cobrar.**

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

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

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

También, se da el caso, de que existen instituciones que no llevan el control de estas cuentas, mediante un sistema automatizado. Dicho control, lo llevan “manualmente”, manejando los datos de forma lenta, sin control, quedando expuestos a errores en su manejo. Es por ello que se recomienda, que el área contable de cada institución, lleve el control de cada una de las cuentas y documentos a cobrar, mediante un sistema automatizado, y que dicho sistema, esté integrado al sistema informático de la institución para agilizar y evitar errores en dicho control.

Aunado a lo anterior, la automatización e integración de sistemas, va a agilizar la depuración periódica de dichas cuentas, por lo tanto, el área contable va a obtener en forma rápida y precisa el monto total a cobrar en un momento dado, o sea en el momento que se dé el hecho o la transacción que genera este tipo de cuenta. Esto

cual va a permitir suministrar información exacta, del monto total de los derechos de cobro a corto y largo plazo.

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

Por otra parte, puede darse el caso que la unidad de Tesorería o Departamento de Cobros llegue a determinar, que existen montos que no pueden cobrar; por lo tanto, debe informar formalmente al Departamento Legal y al área contable, el monto que no puede cobrarse, con la finalidad de que se proceda a realizar los trámites administrativos y legales que procedan. Dichos documentos, serán el respaldo documental para el área contable. En el caso de que no puedan recuperarse dichos montos, el Departamento Legal procederá a informar al área contable para que proceda a su respectivo registro de ajuste a las cuentas por cobrar.

Con respecto a las cuentas y documentos por cobrar, recomendamos que las instituciones deben revisar el Plan General de la Contabilidad Nacional, específicamente en el apartado de políticas, para que lleguen a determinar, si las políticas relacionadas específicamente con las cuentas y documentos por cobrar, son suficientes para realizar el registro contable de las operaciones relacionadas con dicha cuenta. En caso de que determinen que las políticas generales, son suficientes, no tendrían que realizar políticas específicas para la institución. En caso contrario, si

determinan que no satisfacen, deben establecer políticas específicas que regulen el registro apropiado de las cuentas y documentos por cobrar.

### **7.3.- Cuentas y documentos por pagar**

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

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

Con respecto a esta cuenta, se considera necesario que se realicen depuraciones periódicas, para determinar cuáles son los montos que debe cancelar para estar

pendiente para su pago, y cuáles de ellos están prescritos. La depuración va a permitir conocer el monto exacto que lo que realmente se debe.

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

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

Con respecto a la clase de cuentas por pagar, no se omite manifestar que las instituciones deben revisar el Plan General de la Contabilidad Nacional en el apartado de políticas, para que lleguen a determinar si las políticas relacionadas específicamente con este tema, son suficientes, para realizar el registro contable de las operaciones relacionadas con dicha cuenta. Una vez realizada la revisión, si llegan a determinar que las políticas generales son suficientes, No tendrían que realizar políticas específicas para la institución. No obstante, si determinan que no satisfacen los requerimientos, deben establecer políticas específicas que regulen el registro apropiado de esta cuenta.

## **8.- Valoración de Activos**

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

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

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

Para la valoración de los activos, en primera instancia, debe reconocerse, si dicho bien pertenece o no, a la clase de activos. La NICSP 17, establece que debe, reconocerse como un activo:

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

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

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

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

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

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

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

Para hacer la valoración del activo, utilizando el método de costo, es importante tener en cuenta de que el documento base para utilizar dicho método, es la factura con que se adquirió el bien. En aquellos casos, donde la factura del activo se haya extraviado, y cuando se trate de bienes que no se tenga conocimiento exacto del valor actual. Se recomienda que dicha valoración la realice un Valuador Profesional “perito”, el cual debe reunir y seleccionar información relevante, aplicando su experiencia en el

proceso de la información, manteniendo completa objetividad, alta ética, desarrollando una conclusión válida.

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

Con respecto al tema de valoración de activos, recomendamos que las instituciones revisen el Plan General de la Contabilidad Nacional, en el apartado de políticas, con el fin de determinar si las políticas relacionadas específicamente con este tema, son suficientes, para realizar el registro contable de las operaciones relacionadas con dicha cuenta. Si llegan a determinar que las políticas generales son suficientes, no tendrían que realizar políticas específicas para la institución. Caso contrario, si determinan que no satisfacen los requerimientos, deben establecer políticas específicas que regulen el registro apropiado de esta cuenta.

## **9.- Depuración de Cuentas**

La depuración para efectos contables está estrechamente relacionada con eliminar los posibles errores que puedan existir en la información registrada. El objetivo amplio de depurar significa librar de errores e inconvenientes más o menos graves a los estados financieros. Sin embargo, es imprescindible si quiere ofrecerse información de calidad a los usuarios, considerar para efecto de la información contable que se procesa, el

actualizar los saldos en forma razonable y debidamente respaldada por documentos legales o confiables, en ese sentido hay muchas cuentas que sirven como cuentas temporales, precisamente sacar estos saldos de estas cuentas para que no afecten las afirmaciones que se realizan en los estados financieros.

Actualmente, la Normativa vigente son los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense (PCASP), pero para el periodo 2012, estos serán sustituidos por las NICSP; homologando la práctica contable mediante dichas Normas en consonancia con las tendencias internacionales. En ese sentido, se requiere contar con un balance inicial que disponga de saldos depurados para el año 2012, por lo que depurar las cuentas de activo, pasivo y patrimonio con sus respectivos auxiliares es la tarea inmediata por realizar. Se adjuntan ejemplos de cuentas que deben considerarse en dicha depuración.

### **9.1 ¿Que se depura?**

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

El balance es la fotografía de la institución, entonces en ese sentido requerimos que la imagen sea lo más nítida que se pueda. Para reflejar una visión clara de la misma, un balance de situación está constituido por varias partes, pero para cada concepto

contable asigna una cuenta, hay cuentas de activo de pasivo y patrimonio, y estas deben ser depuradas por cada subcuenta que constituye la cuenta mayor.

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

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

### **9.2.- ¿Qué cuentas específicas deben considerarse en la depuración?**

Las cuentas de orden, por lo tanto no deben utilizarse a partir de la aplicación de las NICSP en el año 2012.

### **9.3.- ¿Qué son las cuentas de orden?**

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

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

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

#### **9.4.- ¿Qué otras cuentas debemos considerar en la Depuración, y cómo depurarlas?**

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

##### **9.4.1 Cuentas por cobrar. ¿Cómo depurarlas?**

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

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

Los criterios de registros deben de estar fundamentados en PCASP y su depuración debe estar relacionada con dichos principios, confrontando la

cuenta mayor con los auxiliares, comprobando que las cuentas a cobrar estén vigentes, que las soportan documentos oficiales.

El contexto que se debe valorar primero, es el asidero legal que las constituye, o sea la Normativa jurídica que rige a la institución y que originó la cuenta a cobrar. En este punto es recomendable revisar los cargos realizados a los contribuyentes, practicar una conciliación de los saldos registrados versus el auxiliar es conveniente para una depuración adecuada. En tanto sea posible y recomendable, sin ser vinculante por los costos que implica, se puede proceder a confirmar los saldos con el contribuyente. Otra acción recomendable es comprobar la autenticidad de la cuenta y que su origen se relacione con las operaciones de la Institución. Si sus valores son realizables en forma efectiva (cobrables en colones). Es conveniente depurarlos de acuerdo a la comprobación de facturas pendientes en función a las políticas, leyes o lineamientos establecidas por la Institución.

Es conveniente realizar la revisión de intereses y reajustes mediante la comprobación selectiva de los saldos, verificando que se encuentren debidamente autorizados, comprobando modificaciones a esos intereses mediante las autorizaciones pertinentes. Deben comprobarse notas de débitos y créditos, en ese sentido, la morosidad debe ser revisada en cuanto al método adecuado del cálculo de la estimación, y si el método de cálculo está de acuerdo con las disposiciones legales, identificando los auxiliares versus cuenta mayor de incobrables. Además, la revisión de deudores incobrables que se han presentado a cancelar la deuda, mediante la confrontación de soluciones

jurídicas e identificar si el cálculo de la estimación es congruente con las políticas de la institución.

#### **9.4.2.- Inventarios. ¿Cómo depurarlos? ¿Qué son los inventarios?**

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

¿En qué consiste la depuración? La depuración del inventario debe ir orientada hacia la verificación correspondiente de los saldos que figuran en el balance, para que no se produzcan omisiones que figuren en el saldo mayor, en ese sentido, es conveniente una revisión confrontada con un recuento físico de las existencias, y que los productos estén valorados de acuerdo a Principios de Contabilidad Aplicables Sector Público costarricense (ya que las NICSP rigen a partir de 2012).

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

#### **9.4.3.- Propiedad, planta y equipo. ¿Cómo depurarlas? ¿Cómo podemos definir Propiedad –planta y Equipo?**

Podemos definir a la propiedad planta y equipo como aquel activo que no está destinado para ser comercializado, sino para ser utilizado, y ser explotado por

la institución para la producción de bienes o la prestación de servicios. Se caracterizan porque están sujetos a depreciación, excepto los terrenos y las obras de arte que sean identificables como propiedad de la institución, por medio de placa de metal, grabación sello, cintas adhesivas, etc. recomendable tomar en cuenta la vida útil.

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

¿Cómo depurarlas? Respecto de las disposiciones de la Contabilidad Nacional en relación con la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 17, es conveniente en este periodo hacer una revisión relacionada con:

Inmuebles, planta y el equipo registrados en las cuentas; para determinar si existen y son propiedad de la Institución, en ese sentido, es conveniente levantar un inventario de los activos fijos de la Institución. Se debe de llevar a cabo un examen inicial en el cual deben buscarse las evidencias de que los activos tangibles existentes verificar situación en el registro de la propiedad cuando proceda, son realmente propiedad de la institución, esto se lleva también a cabo mediante la documentación que mantiene la administración activa en los archivos; es conveniente que esta documentación pueda quedar de forma que pueda ser consultada, tomando las medidas del caso para aquellos activos que a pesar de ser identificados no forman parte de la institución.

La depuración tiene que considerar también posibles adiciones que se han practicado, si estas son válidas y de acuerdo a las políticas de la institución, y si fueron debidamente autorizadas y se han registrado correctamente.

Debe verificarse que no se han cargado a gastos, partidas importantes que debieron ser capitalizadas, o viceversa.

El costo u otra base de registro de los inmuebles de planta y el equipo, debe de registrarse de acuerdo con Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense, y que se encuentre de acuerdo a políticas de la institución.

Es conveniente en la depuración, verificar que se han aplicado métodos correctos de depreciación de acuerdo con PCASP, en forma consistente con el año anterior, a todas las partidas de inmuebles, planta y equipo que deban ser depreciados por la institución.

Deben depurarse los inmuebles, planta y equipo comprometidos con garantía colateral y ser identificados y revelados, de acuerdo con las políticas de la institución.

#### **9.4.4.- Pasivos. ¿Cómo depurarlos? ¿Qué es un pasivo?**

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

La depuración de los pasivos ¿en qué consiste? Consiste en verificar la existencia de la obligación o pago, esta se comprueba mediante la documentación que lleva la administración activa de los pasivos; en ese sentido, una adecuada investigación de las cuentas a pagar, hipotecas a pagar, sueldos acumulados por pagar, debe realizarse por parte de la administración mediante las políticas que se han definido previamente, y conocer en qué situación se encuentran actualmente.

La depuración de pasivos en moneda extranjera debe realizarse mediante la verificación de su convertibilidad al tipo de cambio que corresponda. Un aspecto que se debe considerar en la depuración, es la confrontación de los saldos auxiliares versus la cuenta mayor, es una prueba que debe realizarse para garantizar el saldo que se manifiesta en el balance de situación, de acuerdo a su pronta o inmediata exigibilidad. La depuración de la porción corriente del pasivo a largo plazo, deberá presentarse también por separado dentro del balance de situación. Es conveniente que en caso de saldos deudores, deberán reclasificarse. Los pasivos que representen financiamientos bancarios a corto plazo, deberán presentarse por separado. Es conveniente informar también de restricciones o hechos de importancia relacionadas con el pasivo.

#### **9.4.5.- Pasivo contingente. ¿Cómo depurarlos?**

¿Qué es un pasivo contingente?

Podemos considerar un pasivo contingente como una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia puede ser consecuencia,

con cierto grado de incertidumbre de un suceso futuro o que no está recogida en los libros por no obligar a la Institución a desprenderse de recursos o no ser susceptible de cuantificación en ese momento.

El término surge del concepto contable de pasivo, que engloba todas las obligaciones que asume una entidad. A este término se le añade el adjetivo contingente, que a su vez procede de contingencia, en el sentido de que dicha obligación no es segura al ciento por ciento, pero puede producirse en un futuro previsible. El ejemplo más característico de un pasivo contingente es un litigio.

La Institución no conoce cómo va a terminar, pero puede verse obligada a pagar una cantidad de dinero si lo pierde. En ese caso, es posible que requiera como una provisión.

¿Cómo se depuran?

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

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

#### **9.4.6.- Ingresos y gastos. ¿Cómo depurarlos?**

La Contabilidad Nacional establece los PCASP sujetos a observar por parte de los entes públicos hasta diciembre 2011, cuya aplicación deberá conducir a que las cuentas anuales se formulen con claridad, y expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la institución. Tomando en cuenta lo anterior, se puede considerar que para una depuración adecuada, debe verificarse la aplicación de estos principios y uno de ellos es el principio del devengo.

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

Contablemente, se indica que se han de reconocer ingresos y gastos que no han sido todavía percibidos o pagados y por los que habrán de registrarse los correspondientes derechos y obligaciones; del mismo modo se producirán

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

Debe depurarse aquellos ingresos considerados sin contraprestación, como los ingresos que provienen del uso de los poderes soberanos, subvenciones y donaciones, entre las cuales se pueden considerar, para una adecuada depuración, revisar donaciones y legados realizados por terceros, recaudaciones, impuestos por parte de los Gobiernos locales, las multas, sanciones, remates y confiscaciones de origen no tributario, condonaciones de deuda, legados y servicio en especie, ventas de bienes si la transacción conlleva un precio subvencionado, es decir, un precio que no es aproximadamente igual al valor razonable de los bienes o servicios vendidos, transferencias –sean monetarias o no– recibidas de otra entidad gubernamental, incluye subvenciones y las contribuciones.

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

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

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

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

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

A partir de enero de 2012, el proceso contable de todas las instituciones sujetas al alcance del Decreto No. 34 918-H, deberá realizarse con las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional; eso implica que hay que contar con un balance inicial al 01 de enero de 2012, que debe estar estructurado según los nuevos formatos de estados financieros y contar con saldos provenientes del balance elaborado con los PCASP, pero ubicados en las cuentas del nuevo Plan General de Contabilidad Nacional.

### **10.1.- El traslado de los saldos**

Para construir ese balance inicial a enero de 2012, es necesario trasladar los saldos depurados del balance al 31 de diciembre del 2011, dicho proceso consiste en lo siguiente:

- a) Con los saldos del balance al 31 de diciembre del 2011 debidamente depurados, se procede a elaborar tablas de conversión o comparativas, entre la estructura actual de las cuentas de los balances tratados mediante la aplicación de los PCASP, a la nueva estructura de cuentas contables y presupuestarias con NICSP.
- b) Esta labor consiste en el traslado de los saldos de las cuentas a la nueva estructura contable, que se debe realizar de forma cuidadosa, para que los saldos de cada cuenta que se traslade a la nueva estructura, sea lo más integra posible.
- c) Para realizar este trabajo las instituciones cuentan con una herramienta contable debidamente aprobada, la cual se compone de un Plan General de Contabilidad Nacional, que a la vez contiene el Marco Conceptual, Catálogo de Cuentas, Descriptivo de Cuentas, Políticas Contables, Glosario de términos contables y los Anexos.
- d) Realizado dicho trabajo, se debe proceder a la confrontación línea por línea de los saldos del balance final al 31 de diciembre del 2011 y los saldos que pasaron al balance inicial del 1º. de enero del 2012, con el fin de cerciorarnos que todos los saldos fueron trasladados correctamente.
- e) Con respecto al balance inicial al 1º. de enero del 2012, es conveniente destacar mediante notas explicativas, todos aquellos aspectos que se

consideren relevantes, y que estén relacionados con el traslado de los saldos de las cuentas de mayor, así como dejar constancia del proceso de transición llevado a cabo, con el fin de que dichas situaciones sean valoradas y aprobadas por los jefes responsables de la institución.

Con relación a las cuentas del balance, Activos Fijos e Inventarios, cuando son trasladadas al nuevo catálogo contable deben cumplir ciertos requisitos por si ya establecidos en las NICSP, como son el reconocimiento y la medición para luego ser presentados y revelados en los Estados Financieros de la entidad, respecto de los requerimientos relativos a los Activos Fijos la Norma internacional prevé cinco años para depurar los elementos de la cuenta, por lo tanto no todas las entidades van a tener depurados los activos de Propiedad Planta y Equipo al 100%, al 1º. de diciembre del 2011, por lo que se recomienda que se debe expresar en notas explicativas a los balances, el estado de cada activo en proceso de depuración, lo cual conlleva a su clasificación, ordenamiento y valoración respecto al nuevo catálogo de cuentas.

Respecto de cuentas inventarios, las instituciones deberían empezar por valorar las existencias de los inventarios mediante la incorporación de auxiliares, para que una vez implementada la nueva Normativa, se pueda establecer el valor de las existencias en la institución.

Es importante destacar que para el año 2012 no existirán estados comparativos con los años anteriores de la información contable, es en el año 2013, cuando ya se comenzarán a presentar balances comparativos, considerando que si bien en los años 2012 y 2013 se aplica la misma Normativa, en el año 2012 se arrastraron saldos que

fueron tratados con los Principios de Contabilidad aplicables al Sector Público y no con las NICSP.

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

Una vez concluido el periodo de transición, o sea el traslado de los saldos de las cuentas del balance, la institución posee un balance inicial al 1º. de enero del 2012, capaz de soportar la aplicación de la nueva Normativa contable basada en NICSP, dicho balance debe hacerse del conocimiento tanto de los jefes de la institución, como de la comisión de implementación correspondiente, quienes procederán a darles su aval y aprobación, considerándolas como aceptadas.

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

## **11.- Seguimiento y Apoyo a la Aplicación de las NICSP durante el año 2012**

El año 2012 es el año en que se pone a prueba la calidad del proceso de implementación que ha desarrollado cada institución en capacitación, políticas y procedimientos contables, sistemas de información, articulación presupuesto-contabilidad, depuración de cuentas, traslado de saldos, etc.

Dependiendo de la calidad de ese proceso de implementación desarrollado durante los años 2009, 2010 y 2011, serán las condiciones en que estará la institución para aplicar las NICSP a las transacciones que realizará durante el año 2012.

Si el proceso de implementación fue bien planificado, ejecutado con dedicación, esmero y diligentemente, el registro de las transacciones que realizará la institución en el 2012, no le presentará mayores complicaciones, ya que se tendrán claras las políticas y procedimientos contables a aplicar, los métodos de medición por emplear, las cuentas en las que se registrarán, la información que es necesario presentar y revelar en los estados financieros; en fin, todo lo que la nueva Normativa contable obliga por considerar.

Es posible que aún con un buen proceso de implementación que realice la institución, se presenten complicaciones con el tratamiento de determinadas transacciones, se generen dudas respecto a la aplicación de determinadas Normas o políticas contables, o se presenten vacíos en la nueva Normativa; en estos casos, las instituciones podrán hacer las respectivas consultas a la Contabilidad Nacional para que esta se pronuncie al respecto.

Con el fin de apoyar a las instituciones en situaciones como esas y otras relacionadas con la interpretación de la nueva Normativa contable; la Dirección de la Contabilidad Nacional contará con un equipo de atención de consultas y apoyo en la aplicación de las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional.

Sin embargo es necesario destacar, que si el proceso de implementación de la nueva Normativa contable fue deficiente o no se completó adecuadamente; ningún equipo

de evacuación de consultas y de apoyo, será efectivo en situaciones como esa, dado que si no existen las condiciones objetivas creadas previamente, para la aplicación de la nueva Normativa contable, eso no podrá solventarse con consultas.

Si bien la política de la Contabilidad Nacional es que la evacuación de consultas sea un proceso expedito que pueda realizarse por diversos medios, tales como correo electrónico, teléfono, facsímil y oficios, dependiendo de la naturaleza de la consulta. Se presentarán consultas que por su naturaleza van a requerir pronunciamientos oficiales o emisión de criterios de la Dirección de la Contabilidad Nacional, este tipo de consultas deberán ser presentadas por escrito y tendrán respuestas de igual forma, como lo establece el Artículo 5° del Decreto No. 34 918-H. Esto es aplicable fundamentalmente a aquellas consultas que impliquen interpretación de elementos de las Normas o de componentes del Plan General de Contabilidad Nacional, o la emisión de criterios sobre aspectos no contemplados en dicha Normativa.

Otras consultas relacionadas con asesoría para la solución de problemas particulares de la institución, evacuación de dudas sobre situaciones específicas, o que no requieran la emisión de criterios de alcance general o con implicaciones materiales para el proceso contable de la institución, podrán ser evacuadas por otros medios.

Podrán presentarse situaciones en las que las consultas o problemas planteados por las instituciones, requieran que la Contabilidad Nacional en su condición de Órgano rector del Subsistema de Contabilidad emita directrices o circulares para normar determinados temas no especificados en las NICSP o el nuevo plan contable. Esas directrices o circulares también pueden surgir por iniciativa de la Contabilidad Nacional, cuando detecte situaciones que requieren ser Normadas.

El primer año (2012) de realización del proceso contable con base en NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, va a requerir que el personal contable de cada institución, esté suficientemente preparado para el análisis de transacciones con base en la nueva Normativa contable y la correcta solución de los problemas que se presenten tanto en la unidad contable, como en las unidades del resto del sistema de gestión financiera institucional y de otras áreas que suministran datos e información para el proceso contable.

La institución debe estar organizada y preparada para la solución de la mayor parte de esos problemas, de tal manera que solo se acuda al equipo de ayuda de la Contabilidad Nacional, en aquellos casos en que por su complejidad o trascendencia, no es posible resolverlos a nivel interno. De otra manera, se saturaría con consultas muy particulares a dicho equipo de apoyo, lo cual iría en detrimento de su eficacia.

Para el análisis de temas técnico-contables, la institución debe tener a disposición el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), ya sea en versión impresa o en versión digital, como le sea más cómodo de consultar. Además debe tener a disposición del personal contable el material de las capacitaciones recibidas, de forma tal que les permita consultas ágiles y sobre los temas que interesa.

En relación a materiales de capacitaciones, es importante recordar que el material suministrado en la capacitación organizada por la Contabilidad Nacional entre el 21 y el 25 de setiembre de 2009, e impartida por la consultoría internacional contratada, las NICSP están agrupadas por temas, lo que puede facilitar la consulta.

Exposición: NICSP 1, 2, 3, 14, 18, 22 y 24.

Bienes: NICSP 12, 13 16, 17, 21 y 26.

Ingresos: NICSP 9 y 23.

Entes: NICSP 6, 7, 8, 15 y 20.

Otros temas: NICSP 4, 5, 10, 11, 19 y 25.

Para aquellas instituciones que no tengan dicho material, se les puede suministrar en disco compacto.

Hoy en día, las tecnologías de información pueden proporcionar múltiples formas de organizar la información y la documentación de tal manera que se faciliten los procesos de consultas y pueden diseñarse sistemas interactivos de solución de problemas aplicados a la nueva Normativa contable.

Retomando lo expuesto al inicio, la preparación para realizar el proceso contable con base en NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional en el año 2012, se logra con un bien planificado y ejecutado proceso de implementación. La solución de los problemas que se puedan presentar en la aplicación de la nueva Normativa contable a nivel institucional, es un problema que puede resolverse desde ahora, creando las condiciones y herramientas adecuadas. La Dirección de Contabilidad Nacional contará con un equipo de apoyo para la evacuación de consultas y solución de problemas, pero eso debe ser concebido por cada institución como un recurso complementario y de apoyo, no como la solución principal o única.

## **12.- La Guía de Implementación y los Planes de Acción**

Se entiende la implementación de las NICSP y el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional, como un proceso de creación de condiciones para aplicar la nueva Normativa contable a partir de enero de 2012 en cada una de las instituciones involucradas con esta Normativa. Para lograr esa preparación es imprescindible determinar el impacto que tienen los cambios en el Sistema de Administración Financiera de la República, en la gestión financiera de la institución y planear las acciones que a nivel institucional deben ejecutarse para lograr alinear la gestión financiera con la nueva Normativa contable. El producto de ese proceso en cada institución es su respectivo plan de acción para la implementación de las NICSP.

Esta guía de implementación es un complemento a las orientaciones y recomendaciones que se expusieron en su momento para la elaboración de los planes de acción. Es un documento que la Contabilidad Nacional pone a disposición de las entidades que están implementando las NICSP, a un año de haber iniciado el proceso; respondiendo a consultas y dudas que han surgido durante este periodo; sistematizando y tratando de desarrollar las respuestas dadas, hasta donde la propia experiencia y conocimiento lo permite.

La ayuda que pueda proporcionar esta guía a cada institución, depende de las características y calidades del proceso de planeación que hizo la institución y del mismo producto de esa planeación, así como del nivel de avance en la ejecución del plan, alcanzado por cada institución. A las instituciones que han tenido más limitaciones para la elaboración de los planes y mayores dificultades en ejecutarlos,

es probable que las recomendaciones y sugerencias que se brindan en esta guía, le sean de mayor utilidad que a aquellas instituciones que han desarrollado un proceso de planeación más elaborado y no han tenido limitaciones sustantivas para ejecutar sus planes.

En relación con el plan de acción para la implementación de las NICSP en la institución, esta guía puede ser útil en la evaluación del nivel de avance logrado en dicho proceso; ya que al detallar diversos aspectos en relación con cada componente significativo de la implementación; permite establecer que se ha hecho y que no se ha hecho al respecto.

En otro sentido, la guía puede ser de ayuda para mejorar y lograr un mayor nivel de desarrollo del plan de acción, mostrando áreas del proceso de implementación que tal vez no quedaron adecuadamente contempladas en el plan, o están ausentes del todo.

Si bien, el plan de acción para la implementación de las NICSP, es el documento en donde la institución establece los objetivos, las metas, las actividades y su secuencia, los responsables, los recursos, los plazos y las formas de control; para lograr que la institución como un todo, esté preparada para aplicar la nueva Normativa contable, a partir de enero de 2012; su mismo proceso de ejecución y su análisis a la luz de la experiencia propia y ajena, puede mostrar si requiere ajustes o cambios. Como tal, la guía puede contribuir a dar luz sobre esos ajustes o cambios en caso de que se requieran.

La guía, también, puede sugerir ideas de cómo abordar y comprende mejor determinados componentes del proceso de implementación, en los que la institución

puede estar teniendo dificultades para avanzar. La guía no establece una secuencia cronológica de cómo ir abordando los componentes claves del proceso de implementación, ya que esa secuencia la debe establecer cada institución, a partir de sus propias particularidades y que se calendariza en su plan de acción. Sin embargo, puede considerarse que el orden en que están estructurados los temas en esta guía, podría considerarse como la secuencia lógica en que se vaya desarrollando el proceso de implementación, aunque hay temas que pueden irse atendiendo simultáneamente.

La guía también podría cumplir otra función de gran trascendencia para este proceso de implementación, la cual sería generar debate respecto a los componentes importantes de dicho proceso, que hay que hacer en relación a ellos, cómo hacerlo, cuanto hacerlo y los tipos de recursos requeridos. Ese debate potenciaría la experiencia individual o institucional, convirtiéndola en experiencia colectiva; creando y fortaleciendo un círculo virtuoso de retroalimentación y de desarrollo de capacidades en la implementación de Normativa contable.

Por lo tanto, la Contabilidad Nacional pone este documento a disposición de las instituciones involucradas en la implementación de las NICSP, tanto aquellas que están sujetas al alcance del Decreto 34 918-H, como de las que por su propia decisión, han adoptado y están implementando esta normativa contable, (tal es el caso de las municipalidades), para ayudar en dicho proceso, pero también con el objetivo de promover el intercambio de experiencias, de conocimientos y el debate; lo que nos ayudará a descubrir nuevos y mejores caminos para alcanzar los objetivos que se ha propuesto el país al adoptar normativa contable internacional.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Federacion Internacional de Contadores. (2009). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Recuperado el 5 de noviembre de 2016, de <https://www.ifac.org/news-events/2009-03/las-normas-internacionales-de-contabilidad-para-el-sector-p-blico-revisadas-ya-s>

Federacion Internacional de Contadores. (2012). Manual de Procedimientos Internacionales de Contabilidad del Sector Publico. En F. I. Contadores, *Manual de Procedimientos Internacionales de Contabilidad del Sector Publico* (págs. 581-584). Disponible en <https://ifac.org>.

Gobierno de Costa Rica. (2003). Ley 8131. Administración financiera de la República y presupuestos públicos. Recuperado el 2 de noviembre de 2016, de [http://www.hacienda.go.cr/docs/5319f09698a0e\\_Ley\\_8131.pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/5319f09698a0e_Ley_8131.pdf)

Gobierno de Costa Rica. (2012). *Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento*. San Jose: Investigaciones Juridicas S.A.

Gobierno de Costa Rica. (2014). Reglamento del Sistema de control de Activos fijos de la Municipalidad de Heredia. (Nº8). La Gaceta. Obtenido de [http://www.gaceta.go.cr/pub/2015/01/13/COMP\\_13\\_01\\_2015.pdf](http://www.gaceta.go.cr/pub/2015/01/13/COMP_13_01_2015.pdf)

Gómez, M. (2006). *Introducción a la metodología de la investigación científica*. Argentina: Editorial Brujas.

Guajardo, G., & Andrade, N. (2012). *Contabilidad para no contadores*. DF, Mexico: Mc Graw-Hill.

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. Mexico: McGraw-Hill Interamericana.

Ministerio de Hacienda. (2010). NICSP CR - Adopción - Decreto N° 34460-H. Recuperado el 22 de 01 de 2017, de [http://www.hacienda.go.cr/docs/5541462e5d075\\_GuiaImplementacion2010.pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/5541462e5d075_GuiaImplementacion2010.pdf)

Ministerio de Hacienda. (13 de septiembre de 2016 a). *NICSP CR - El Proceso*. Obtenido de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13149-NormasInternacionalesContabilidad>

Ministerio de Hacienda. (2016 b). *Plan Contable NICSP para Costa Rica Enero 2016*. Recuperado el 21 de 01 de 2017, de [https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.hacienda.go.cr/docs/588f561569bc0\\_CRPlandeCuentasNICSPVersionN%204.xls](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.hacienda.go.cr/docs/588f561569bc0_CRPlandeCuentasNICSPVersionN%204.xls)

Moreno, H. D. (2011). *Contabilidad General*. Bogota, Colombia: Pearson.

Municipalidad de Heredia. (06 de Octubre de 2016 a). *El Canton: Municipalidad de Heredia*. Obtenido de <https://www.heredia.go.cr/es/el-canton>

Municipalidad de Heredia. (6 de Octubre de 2016 b). *Datos Generales. Municipalidad de Heredia*. Obtenido de <https://www.heredia.go.cr/es/el-canton/datos-generales>

Municipalidad de Heredia. (6 de Octubre de 2016 c). *La Municipalidad. Municipalidad de Heredia*. Obtenido de <https://www.heredia.go.cr/es/municipalidad>

Municipalidad de Heredia. (26 de Febrero de 2017 a). *Escudo. Municipalidad de Heredia*. Obtenido de <https://www.heredia.go.cr/es/el-canton/escudo>

Municipalidad de Heredia. (26 de Febrero de 2017 b). *Bandera. Municipalidad de Heredia*. Obtenido de <https://www.heredia.go.cr/es/el-canton/bandera>

Namakforoosh, M. N. (2005). *Metodología de la Investigación*. Mexico: Limusa.

NCS Software. (2005). Norma Internacional de Contabilidad nº 16. Recuperado el 19 de octubre de 2016, de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC16.pdf>

Superintendencia General de Entidades Financieras. (2016). SUGEF - Normativa Vigente - SUGEF 18-16. Recuperado el 26 de 02 de 2017, de [https://www.sugef.fi.cr/normativa/normativa\\_vigente/](https://www.sugef.fi.cr/normativa/normativa_vigente/)

## **ANEXOS**

## ANEXO N° 1. ENCUESTA APLICADA AL CONTADOR DE LA MUNICIPALIDAD DE HEREDIA

Facultad de Ciencias Económicas  
Licenciatura en Contaduría Pública



*Encuesta para la tesis "Verificación de la aplicación de la NICSP 17 en los registros contables de las partidas que conforman propiedad, planta y equipo de la Municipalidad de Heredia en el periodo 2015".*

### Instrucciones:

El presente formulario tiene como fin verificar la aplicación de los requerimientos que establece la Norma NICSP 17 para el año 2015 en los registros contables de la Municipalidad de Heredia. Se le solicita responder acorde a lo que se le pregunte.

- 1) ¿La Municipalidad de Heredia reconoce los bienes de patrimonio artístico y/o cultural según NICSP 17?  
( ) Sí      ( ) No
- 2) ¿La red de carreteras cantonal de la Municipalidad de Heredia se registra como lo establece la Norma NICSP 17?  
( ) Sí      ( ) No
- 3) ¿Los costos de las reparaciones de la superficie de las carreteras, son registrados como activos según la Norma NICSP 17?  
( ) Sí      ( ) No
- 4) Para la medición posterior al reconocimiento, según la Norma NICSP 17, ¿cuál política contable se utiliza?:  
( ) El modelo del costo  
( ) El modelo de reevaluación
- 5) ¿Existe definida alguna política para el registro de la depreciación para los activos de propiedad, planta y equipo?  
( ) Sí, cual: \_\_\_\_\_      ( ) No
- 6) ¿El cargo de depreciación del periodo se reconoce en el estado de resultados?  
( ) Sí      ( ) No
- 7) ¿Existe una política de gestión de activos, según la Norma NICSP 17?  
( ) Sí      ( ) No

Facultad de Ciencias Económicas  
Licenciatura en Contaduría Pública



- 8) ¿Cómo reconoce la Municipalidad de Heredia, el monto por el deterioro del valor de los activos de propiedad, planta y equipo?
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- 9) ¿Cómo reconoce la Municipalidad de Heredia, el monto del ingreso por venta de bienes?
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- 10) En los estados financieros indique si la Municipalidad de Heredia revela la siguiente información:
- ( ) Métodos de depreciación utilizados
- ( ) Vida útil o porcentajes de depreciación
- ( ) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada
- ( ) Ninguna de la anteriores
- 11) ¿La Municipalidad de Heredia tiene definido a cuáles disposiciones transitorias se va a acoger según la NICSP 17?
- ( ) Sí      ( ) No
- 12) ¿Cuenta la Municipalidad de Heredia con un sistema informático adecuado a los requerimientos de la NICSP 17?
- ( ) Sí (pase a la pregunta 13)      ( ) No (pase a la pregunta 14)
- 13) ¿Este sistema es utilizado para los registros contables de la Municipalidad de Heredia?
- ( ) Sí      ( ) No
- 14) ¿Tiene la Municipalidad de Heredia establecido un auxiliar contable para cada uno de los elementos que conforman la cuenta de equipo de transporte, tracción y elevación?
- ( ) Sí      ( ) No

**ANEXO Nº 2. ESTADOS DE RESULTADOS DE LA MUNICIPALIDAD DE HEREDIA  
PARA EL PERIODO 2015**