Tegucigalpa, M.D.C., 19 de febrero de 2016

Señor

Presente

Para su conocimiento y demás fines transcribo a usted el Acuerdo que literalmente dice:

"**GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE HONDURAS SECRETARIA DE FINANZAS** ACUERDO No.572-2015 Tegucigalpa, M.D.C, treinta de diciembre de dos mil quince. **EL SECRETARIO DE ESTADO EN EL DESPACHO DE FINANZAS CONSIDERANDO:** Que mediante del Decreto Legislativo No. 83-2004 de fecha 28 de mayo de 2004, publicado en el Diario Oficial La Gaceta, en fecha 21 de junio del 2004, se aprobó la Ley Orgánica del Presupuesto. **CONSIDERANDO:** Que el Artículo 4 de la Ley Orgánica del Presupuesto, establece la Conformación del Sistema de Administración Financiera entre los que incluye el Subsistema de Contabilidad, asimismo establece que la Secretaria de Finanzas ejercerá la rectoría del Sistema de Administración Financiera del Sector Público y la coordinación de cada Subsistema estará a cargo de la dependencia de dicha Secretaría que se determina en la Ley. **CONSIDERANDO:** Que en el Artículo 96 de la citada Ley, establece el objeto del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, en su numeral 1 expresa: Establecer y mantener planes y manuales contables que respondan a un modelo único de contabilidad y de información que integre las operaciones financieras, tanto presupuestarias como patrimoniales, en armonía con los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados y las **Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al Sector Publico. CONSIDERANDO:** Que el Artículo 102 de la Ley en mención establece que la Contaduría General de la República es el Órgano Técnico Coordinador del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, responsable de dictar normas y procedimientos técnicos de obligatorio Cumplimiento por los Órganos que tengan a su cargo el registro contable de las operaciones económico- financieras y patrimoniales de las dependencias del Sector Público. **CONSIDERANDO:** Que el Articulo 36, numeral 8 de la Ley General de la Administración Pública, establece que son Atribuciones de las Secretarías de Estado Emitir los Acuerdos, Resoluciones, asuntos de su competencia, aquellos que le delegue el Presidente de la República, y cuidar de su ejecución. **POR TANTO** Fundamentado en los Artículos 245 numeral 11 de la Constitución de la República, 36 numeral 8, 118 numerales 2 de la Ley General de la Administración Pública, 104 numeral 11 de la Ley Orgánica del Presupuesto contenida en el Decreto Legislativo No. 83-2004 de fecha 28 de mayo de 2004 publicado en el Diario Oficial La Gaceta el 21 de junio de 2004. **ACUERDA:** Artículo 1.- Aprobar el Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental sustentado en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que a continuación se expone:

MODELO CONCEPTUAL DEL SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Cont./91
Acuerdo No. 572-2015

habilitante. Artículo 2.- Vigencia El presente Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental entrara en vigencia a partir de su aprobación. Dado en la ciudad de Tegucigalpa, municipio del Distrito Central a los treinta días del mes de diciembre de dos mil quince. **COMUNÍQUESE. (FYS) WILFREDO CERRATO RODRIGUEZ** Secretario de Estado en el Despacho de Finanzas (FYS) **CESAR VIRGILIO ALCERRO GUNERA** Secretario General."

Atentamente,

SECRETARÍA DE FINANZAS
SECRETARIA GENERAL
HONDURAS, C.A.

CÉSAR VIRGILIO ALCERRO GÚNERA
SECRETARIO GENERAL

/RCSOLIS

Tegucigalpa, M.D.C., 19 de febrero de 2016

Señor

Presente

Para su conocimiento y demás fines transcribo a usted el Acuerdo que literalmente dice:

"**GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE HONDURAS SECRETARIA DE FINANZAS** ACUERDO No.572-2015 Tegucigalpa, M.D.C, treinta de diciembre de dos mil quince. **EL SECRETARIO DE ESTADO EN EL DESPACHO DE FINANZAS CONSIDERANDO:** Que mediante del Decreto Legislativo No. 83-2004 de fecha 28 de mayo de 2004, publicado en el Diario Oficial La Gaceta, en fecha 21 de junio del 2004, se aprobó la Ley Orgánica del Presupuesto. **CONSIDERANDO:** Que el Artículo 4 de la Ley Orgánica del Presupuesto, establece la Conformación del Sistema de Administración Financiera entre los que incluye el Subsistema de Contabilidad, asimismo establece que la Secretaria de Finanzas ejercerá la rectoría del Sistema de Administración Financiera del Sector Público y la coordinación de cada Subsistema estará a cargo de la dependencia de dicha Secretaría que se determina en la Ley. **CONSIDERANDO:** Que en el Artículo 96 de la citada Ley, establece el objeto del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, en su numeral 1 expresa: Establecer y mantener planes y manuales contables que respondan a un modelo único de contabilidad y de información que integre las operaciones financieras, tanto presupuestarias como patrimoniales, en armonía con los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados y las **Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al Sector Publico. CONSIDERANDO:** Que el Artículo 102 de la Ley en mención establece que la Contaduría General de la República es el Órgano Técnico Coordinador del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, responsable de dictar normas y procedimientos técnicos de obligatorio Cumplimiento por los Órganos que tengan a su cargo el registro contable de las operaciones económico- financieras y patrimoniales de las dependencias del Sector Público. **CONSIDERANDO:** Que el Articulo 36, numeral 8 de la Ley General de la Administración Pública, establece que son Atribuciones de las Secretarías de Estado Emitir los Acuerdos, Resoluciones, asuntos de su competencia, aquellos que le delegue el Presidente de la República, y cuidar de su ejecución. **POR TANTO** Fundamentado en los Artículos 245 numeral 11 de la Constitución de la República, 36 numeral 8, 118 numerales 2 de la Ley General de la Administración Pública, 104 numeral 11 de la Ley Orgánica del Presupuesto contenida en el Decreto Legislativo No. 83-2004 de fecha 28 de mayo de 2004 publicado en el Diario Oficial La Gaceta el 21 de junio de 2004. **ACUERDA:** Artículo 1.- Aprobar el Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental sustentado en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que a continuación se expone:

MODELO CONCEPTUAL DEL SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

ABREVIATURAS

SIGLAS	Conceptos
AFSP	Administración Financiera del Sector Público
AMOHN	Asociación de Municipios de Honduras
AP	Administración Pública
APP	Alianza Público-Privada
AIF	Cuenta Ahorro / Inversión / Financiamiento
BCH	Banco Central de Honduras
CGR	Contaduría General de la República
CONAPID	Comisión Nacional Pro Instalaciones Deportivas y Mejoramiento del Deporte
COALIANZA	Comisión para la Promoción de la Alianza Público Privada
CNA	Consejo Nacional Anticorrupción
CNBS	Comisión Nacional de Bancos y Seguros
CG	Contabilidad Gubernamental
CR	Constitución de la República
DEI	Dirección Ejecutiva de Ingresos
DGCP	Dirección General de Crédito Público
DGIP	Dirección General de Inversión Pública
DGBN	Dirección General de Bienes Nacionales
DNBE	Dirección Nacional de Bienes del Estado
DGP	Dirección General de Presupuesto
ECCP	Estado Consolidado de Cambios en el Patrimonio
ECEPG	Estado Consolidado de la Ejecución Presupuestaria de Gastos
ECEPR	Estado Consolidado de la Ejecución Presupuestaria de Recursos
ECFE	Estado Consolidado de Flujos de Efectivo
ECP	Estado de Cambios en el Patrimonio

ECIS	Estado Consolidado de Información por Segmentos
ECSF	Estado Consolidado de Situación Financiera
ECRF	Estado Consolidado de Rendimiento Financiero
EDP	Estado de la Deuda Pública
EEFF	Estados Financieros
EEFF Consolidados	Estados Financieros Consolidados
EEPR	Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos
EEPG	Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
EIS	Estado de Información por Segmentos
ESANF	Estado de Situación de Activos No Financieros
ESF	Estado de Situación Financiera
ERF	Estado de Rendimiento Financiero
El Comité de NICSP	Comité Institucional de Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
EP	Empresa Pública
EPF	Empresas Públicas Financieras
EPNF	Empresas Públicas No Financieras
FMI	Fondo Monetario Internacional
FPS	Fondo de Programas Sociales
IAIP	Instituto de Acceso a la Información Pública
IASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IFAC (por su sigla en inglés)	Federación Internacional de Contadores
IFPG	Informes Financieros con Propósito General
IPSASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
JUNTEC	Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría
LOP	Ley Orgánica de Presupuesto
MEFP	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas
MCC	Marco Conceptual Contable
MCSSCG	Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
Notas EEFF Consolidados	Notas a los Estados Financieros Consolidados
Notas EEFF	Notas a los Estados Financieros
OABI	Oficina Administradora de Bienes Incautados
PCC	Plan de Cuentas Contable
PUCC	Plan Único de Cuentas Contable
PCG	Políticas Contables Generales
PCP	Políticas Contables Particulares
PGIER	Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República
RLOP	Reglamento de la Ley Orgánica de Presupuesto
SAMI	Sistema de Administración Municipal Integrado
SIAFI	Sistema de Administración Financiera Integrada
SAFSP	Sistema de Administración Financiera del Sector Público
SAFT	Sistema Administrativo Financiero Tributario
SSBN	Sistema de Bienes Nacionales
SEFIN	Secretaría de Finanzas
SGC	Sector Gobierno Central

SGG	Sector Gobierno General
SGM	Sector Gobiernos Municipales
SIARH	Sistema de Administración de Recursos Humanos
SIARD	Sistema Integrado de Administración de Recursos Docentes
SPH	Sector Público Hondureño
SP	Sector Público
SPE	Sector Público Empresarial
SPF	Sector Público Financiero
SPNF	Sector Público No Financiero
SSP	Subsistema de Presupuesto
SSCG	Subsistema de Contabilidad Gubernamental
SSCP	Subsistema de Crédito Público
SSGD	Subsistema de Gestión Documental
SST	Subsistema de Tesorería
TGR	Tesorería General de la República
TSC	Tribunal Superior de Cuentas
UCC	Unidad Contable Centralizada (UCC)
UCI	Unidad Contable Institucional
URP	Unidades de Registro Primario
UDEM	Unidad de Modernización
URPR	Unidades de Registro Primario Rectoras
UNSPSC (por su sigla en inglés)	Código Estándar de Productos y Servicios de las Naciones Unidas

INTRODUCCIÓN

El presente **Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental (MCSSCG)** se ha desarrollado conforme al "Proyecto de Mejoramiento del Desempeño del Sector Público", en Jurisdicción de la Secretaría de Finanzas (SEFIN), financiado por el Banco Mundial a través del Crédito IDA 5029/BM.

Los lineamientos funcionales definidos en el presente Modelo constituyen los pilares sustanciales del Subsistema de Contabilidad Gubernamental (SSCG), definiendo sus funciones y relaciones con los otros componentes del Sistema de Administración Financiera Integrado del Sector Público (SIAFI), siendo la base para el desarrollo de los procedimientos de dicho sistema, bajo el concepto que el SSCG es el núcleo integrador de la información financiera.

El Modelo fue desarrollado teniendo en cuenta que la Contabilidad Gubernamental (CG) está sustentada en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y bajo un concepto moderno del SSCG, que generará información confiable y transparente para la toma de decisiones y rendición de cuentas del Sector Público Hondureño (SPH).

El presente MCSSCG desarrolla los conceptos funcionales[1], sin incursionar en los conceptos informáticos[2], considerando que el SSCG toma como eje a los siguientes conceptos: (i) *como*

[1] **Funcional,** en el entendimiento dado por la Real Academia Española: 1.adj. Perteneciente o relativo a las funciones. *Competencia, procedimiento funcional. Dependencia o enlace funcional.* 2. adj. Se dice de todo aquello en cuyo diseño u organización se ha atendido, sobre todo, a la facilidad, utilidad y comodidad de su empleo. 3. adj. Dicho de una obra o de una técnica: Eficazmente adecuada a sus fines.

[2] Se asume que los conceptos informáticos serán definidos por la UDEM para la nueva versión del SIAFI GES, motivo por el cual no son desarrollados en el presente marco.

núcleo integrador del sistema y (ii) bajo la adopción de normativa contable internacional, que significará un nuevo enfoque en materia de normativa contable y, por ende, de la gestión gubernamental. Es fundamental tomar conciencia que el actual marco normativo contable nacional debe ser ajustado a efectos de sustentar la información contable conforme a los lineamientos internacionales, para posibilitar que el SSCG provea información económico-financiera confiable y ello coadyuve a que Honduras se posicione entre los países más avanzados en la materia y que su información financiera se realice en concordancia con estándares internacionales que garantizarán la transparencia en las Cuentas Públicas Hondureñas. 1. **Marco Legal 1.1 Nacional** El marco legal a nivel nacional en el que se ha sustentado el SSCG abarca, fundamentalmente, la siguiente normativa, más allá que también se ha tenido en cuenta la relacionada con el tema de la Administración Financiera, a saber:

1) Constitución de la República (CR);
2) Ley Orgánica del Presupuesto (LOP) y su Reglamento;
3) Ley de Municipalidades, Reglamento y Actualizaciones;
4) Ley de Bienes Nacionales, su Reglamento y Decreto Ejecutivo Nº 047/2015;
5) Ley de Promoción de las Alianzas Público Privada (APP) y su Reglamento; y
6) Ley de Comisión Nacional de Bancos y Seguros.

Dado que el cambio en el SSCG es significativo, será pertinente ajustar la Ley Orgánica del Presupuesto (LOP) y su Reglamento, con el objeto de hacer posible la modernización de dicho subsistema sustentado en NICSP. 1.2 **Internacional** La Federación Internacional de Contadores (IFAC por su sigla en inglés), en su condición de organismo internacional, contribuye a la eficiencia de la economía fomentando la convergencia de las normas profesionales, a efectos de mejorar la calidad y confiabilidad de los estados financieros (EEFF), suministrando información sobre el desempeño de las organizaciones privadas y públicas, promoviendo la prestación de servicios de alta calidad en la profesión contable mundial y brindando asistencia a economías emergentes y en vías de desarrollo. La IFAC tiene la misión de servir **al interés público** y **contribuir a fortalecer la profesión contable internacional,** conforme a las siguientes normas profesionales:

- de auditoría;
- de educación;
- del sector público; y
- de ética (Código de Ética).

La estructura de la IFAC está constituida por consejos y comités. Entre los consejos, los encargados de emitir normas son los que a continuación se detallan:

- **Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.**
- **Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías.**
- **Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento.**
- **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.**

En el ámbito de dichos Consejos, corresponde ocuparse del **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público** (IPSASB, por su sigla en inglés) en su carácter de emisor de las NICSP, a través de las cuales se establecen los requisitos de la información financiera a presentar por parte de los Gobiernos. Dicha regulación del Gobierno se complementa con la regulación que aplica al Sector Privado, a través del **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad** (IASB, por su sigla en inglés) en su carácter de cuerpo emisor de normas de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASCF,** por su sigla en inglés) y tiene como objetivo emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para su aplicación por parte de la Empresas Públicas (EP). Tanto las NIC como las NIIF son complementadas por las del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC, por su sigla en inglés) y las del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF, por su sigla en inglés) respectivamente, cuyo objetivo es la interpretación de temas contables sobre los que eventualmente haya podido surgir una controversia, permitiendo la aplicación rigurosa y la comparabilidad mundial de los EEFF que hayan sido elaborados siguiendo las NIC. Las NIC/NIIF son un componente necesario de las recientes iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y mejorar la gobernabilidad corporativa. Las NIC y las NIIF se aplican a las entidades con fines de lucro, sean del Sector Público o Privado. El "Prefacio de las NICSP" confirma que para el Sector Corporaciones Públicas, Financiero o No Financiero, deberán aplicarse las mismas Normas Contables Internacionales que para las entidades del Sector Privado. El IPSASB ha iniciado un proceso de convergencia con las normas, revisadas por el IASB, dentro de su proyecto de mejora de las NIC / NIIF sobre la base de un alcance tal que sea apropiado para el Sector Público, debiéndose respetar las características diferenciales con el Sector Privado. Por lo expuesto, el presente MCSSCG se sustentará en los ejes que se detallan a continuación:

Marcos Conceptuales	**Sector Gobierno General**: Marco Conceptual Contable emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
	Sector Gobierno Empresarial No Financiero y Financiero: Marco Conceptual Contable emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Normas Internacionales	**Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)** para todas las instituciones integrantes del **Sector Gobierno General.**
	Normas Internacionales de Información Financiera / Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) para todas las instituciones integrantes del **Sector Gobierno Empresas No Financieras, sean éstas dependientes del Gobierno Central o Municipal, Empresas Financieras y la Comisión Nacional de Bancos y Seguros en su carácter de entidad reguladora.**
	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a efectos de cumplimentar con la información consolidada del SPH,

	para aquellas entidades que deben aplicar NIIF / NIC, una vez cerrados sus EEFF bajo dichas normas, debiendo ajustarlos a efectos de que los mismos queden expresados bajo las NICSP.

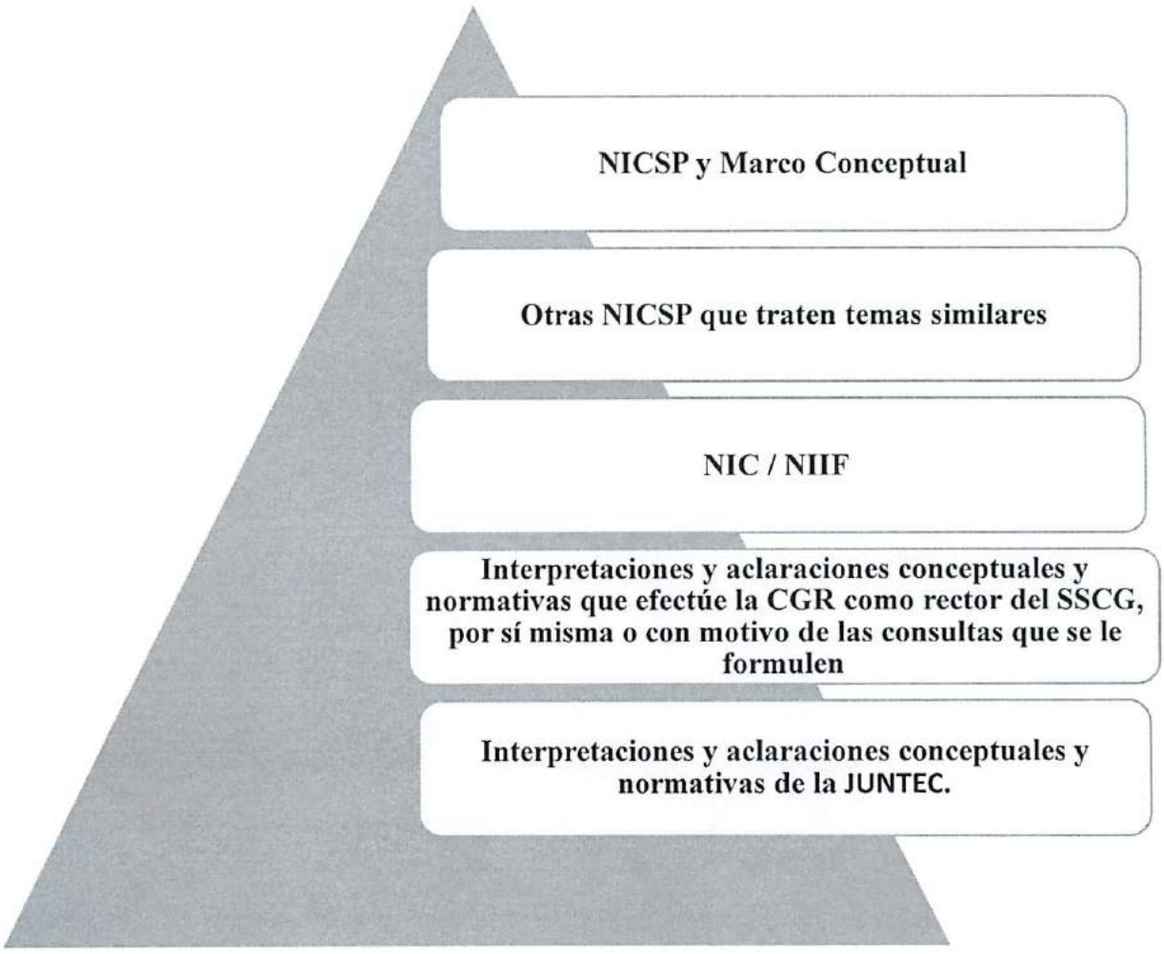
2. Marco Conceptual Contable (MCC) 2.1 Definición El Marco Conceptual Contable (MCC), actúa como guía y regulador de la CG, posibilitando superar la posible dispersión existente en términos de exposición y contenidos de la información financiera contable, tanto sea a nivel del Gobierno Central como de los Gobiernos Locales, dada la diversidad de variantes de orden social, económico-financiero y jurídico que se verifican en cada uno de los sectores. El MCC constituye la base del SSCG para las entidades públicas, ya que por el mismo se definen, delimitan, interrelacionan e integran de forma lógico-deductiva sus objetivos y fundamentos, además de establecer los criterios necesarios para la adopción de las políticas contables. Las Políticas Contables Generales (PCG) desarrolladas a partir del presente MCC son de aplicación exclusiva a las entidades que integran el Sector Gobierno General (SGG), alcanzando el presente marco al SPH. Complementariamente, a efectos de obtener la información financiera consolidada del SPH y cumplir así con la homogeneización contable entre el SGG y el Sector Público Empresarial (SPE), este último se regirá por el Marco Conceptual emitido por el IASB (por su sigla en inglés), acompañando la aplicación, para dicho sector, de las NIC y de las NIIF. El MCC dará cumplimiento a los siguientes *propósitos específicos*:

- Establecer los atributos esenciales para desarrollar la normativa contable gubernamental sobre la base de la adopción de las NICSP.

- Sustentar conceptualmente el registro de las transacciones económico-financieras susceptibles de ser valuadas y cuantificadas.

- Proporcionar los conceptos fundamentales que rigen al SSCG, identificando y fundamentando en forma precisa los registros contables que se adopten conforme al momento del devengado.

- Estandarizar la generación y presentación de la información financiera imprescindible para rendir cuentas de forma verosímil y oportuna, interpretar y evaluar el comportamiento de las variables que dan cuenta de la operatividad del sector público, garantizar su confiabilidad para la toma de decisiones y facilitar el accionar de los órganos públicos de control interno y externo. El MCC determina las pautas para la preparación de los ***"Informes Financieros con Propósito General" (IFPG)***, destinados a aquellos usuarios que no pueden solicitar la elaboración de información financiera específica, a diferencia de como lo pueden hacer los usuarios del Gobierno, de la Legislatura y de los Órganos de Control. **2.2 Alcance** El MCC es de aplicación obligatoria para todas las entidades públicas comprendidas dentro del SGG, facilitando así la correspondiente consolidación contable integral y su aporte a las Estadísticas de la Finanzas Públicas y a las Cuentas Nacionales. El MCC es el sustento del accionar de la Contaduría General de la República (CGR), en su carácter de Órgano Técnico Coordinador de la Contabilidad Gubernamental y del SSCG. El orden de prevalencia de la normativa contable contemplado en el presente MCC, es el siguiente:



Los IFPG contienen a los Estados Financieros (EEFF) y un conjunto de Información Complementaria que mejora, completa y amplía los mismos. Los contenidos mínimos incluidos en el presente MCC responden a la necesidad de clarificar el objetivo de los EEFF, las características cualitativas de la información, la definición de los elementos constitutivos (además de las pautas básicas de su reconocimiento y medición) y establecer los EEFF principales y complementarios a producir y presentar por el Gobierno de la República de Honduras. 2.3 Objetivos de la Información Financiera **A efectos de cumplir con los objetivos de la información financiera, las entidades comprendidas** en el SSCG revelarán, entre otros aspectos, la situación y evolución económica-financiera de la entidad, de tal forma que resulte ***útil para los usuarios*** de los IFPG a ***efectos de la rendición de cuentas y de la toma de decisiones***. 2.3.1 Información basada en las necesidades de los usuarios Los IFPG, como mínimo, deberán cubrir las necesidades de información de los usuarios sobre los siguientes aspectos:

- si los recursos se administran de manera económica, eficiente, eficaz y si los mismos cumplen con las previsiones adoptadas al respecto;
- si la escala, volumen y costo de los servicios prestados durante el período que se informa, así como los importes y las fuentes de su recuperación de costos, son apropiados;
- si los niveles actuales de impuestos u otras cargas son suficientes para mantener el volumen y la calidad de los servicios prestados actualmente;

➢ si la entidad está logrando los objetivos establecidos, como es el caso de la justificación de los ingresos recaudados durante el período de presentación de informes;

➢ si las operaciones se financian con cargo a los ingresos recaudados en el período actual, provenientes de los contribuyentes o de préstamos u otras fuentes de financiamiento; y

➢ si es probable que la entidad necesite recursos adicionales (o menores) en el futuro y las posibles fuentes de los mismos. **2.3.2 Rendición de cuentas** El SSCG, a través de sus entidades, tiene la obligación de rendir cuentas a quienes brinda los servicios y, a la vez, a quienes suministran los recursos, para que dicho sector pueda prestarlos durante el período que se informa y sobre el futuro (largo plazo). El cumplimiento de la rendición de cuentas requiere: 1. el suministro de la información requerida sobre la gestión de la entidad, así como la correspondiente al uso de los recursos que le han sido confiados para la prestación de servicios; y 2. el cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa en materia de prestación de servicios y otras operaciones conexas. **2.3.3 Toma de decisiones** Para cumplir con el objetivo de coadyuvar a la toma de decisiones los IFPG deberán, fundamentalmente, incluir información contable que permita determinar si los ingresos se obtuvieron y originaron de acuerdo con el mandato asignado a cada administrador gubernamental, sus fuentes, asignación y usos de los recursos financieros; de que forma el SSCG y sus distintas entidades y niveles de gobierno financiaron sus actividades y concretaron las mismas; la capacidad demostrada para financiar sus actividades y satisfacer sus requisitos de tesorería, la deuda pública, los correspondientes pasivos y compromisos y, finalmente, la información consolidada para evaluar la gestión integral del Gobierno de la República de Honduras. **2.4 Usuarios de los IFPG** Para el presente MCC, los ***usuarios principales*** de los IFPG son:

➢ los destinatarios de servicios y sus representantes; y

➢ los que suministran recursos y sus representantes.

Se incluyen entre los usuarios principales, los siguientes:

Ciudadanos	Tienen primacía para acceder a los IFPG, por ser quienes suministran los recursos necesarios para la gestión del Sector Público, incluyendo en esta definición a los contribuyentes, votantes y grupos de especial interés y por ser, al mismo tiempo, receptores de bienes, servicios y ayudas suministradas por los distintos niveles de gobierno.
El Poder Legislativo	En su carácter de representantes de la ciudadanía, a los efectos de acceder a la rendición de cuentas sobre el cumplimiento del mandato social otorgado a los administradores gubernamentales.
Inversores y Acreedores	Son todos aquellos usuarios que suministran recursos financieros al Estado y que necesitan información útil para evaluar la capacidad y los riesgos de la Administración Financiera Hondureña o de una entidad en particular, para financiar sus actividades y satisfacer sus pasivos y compromisos.
Organismos Internacionales	Son los usuarios interesados en conocer la situación de las finanzas públicas a los fines de suministrar ayuda, reintegrable o no, para el desarrollo sustentable y otras necesidades.
Analistas sociales y	Incluyen los medios de comunicación especializados y legisladores que solicitan información financiera sobre

económico-financieros	determinados aspectos de la gestión gubernamental, además de estudiar y evaluar la situación y evolución financiera pública a través del SSCG.
Colaboradores	Mantienen un interés basado en el rendimiento de la gestión y su relación con la política de remuneraciones, el régimen previsional y la factibilidad de otros beneficios sociales.

2.5 Usuarios que tienen autoridad para requerir información específica Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros concretos con el objeto de satisfacer sus necesidades específicas, pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG para sus propios propósitos. En concordancia con dicho contexto y de acuerdo con las condiciones propias de las entidades gubernamentales, los usuarios que no son principales, y tienen derecho a solicitar información específica, (además de ser usuarios de los IFPG), son los siguientes:

El Poder Legislativo	En su carácter de representantes de la ciudadanía, a los efectos de acceder a la rendición de cuentas sobre el cumplimiento del mandato social otorgado a los administradores gubernamentales.
Los Poderes Ejecutivo y Judicial	Son los usuarios primarios de la información financiera contable a los fines de evaluar la gestión de los recursos públicos y tomar decisiones en la materia, para la resolución de litigios.
Órganos de Control Interno y Externo (SEFIN y TSC, respectivamente)	Son los que tienen a su cargo el control de la hacienda pública en instancia previa, concomitante y posterior, a los fines de producir informes que posibiliten medir el grado de legalidad, eficacia, eficiencia y economía de la gestión gubernamental, detectando los desvíos resultantes, deslindando las responsabilidades del caso, conforme a la legislación específica que regula su accionar, y recomendando y promoviendo las acciones correctivas que se estimen pertinentes.

2.6 Informes Financieros con Propósito General Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el MCC contempla un alcance más amplio que el abarcado por los EEFF, proporcionando información adicional que permita mejorar, completar y ampliar dichos Estados. Más allá de que la información financiera presentada en los IFPG sea de carácter más global, la presentada en los EEFF se mantiene como el núcleo de la misma. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los EEFF y sus formas de presentación están incluidas en los IFPG y constituyen el medio esencial para que los funcionarios gubernamentales respondan por la administración de los recursos públicos, transformándose de esta manera en una herramienta de rendición de cuentas claras y transparentes sobre los recursos que les han sido confiados. La información a incluir en los IFPG, como mínimo, será la siguiente: **2.6.1 Situación financiera** La situación financiera de una entidad de gobierno se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez, como así también por la capacidad de adaptarse a los cambios operados en el contexto económico-financiero nacional e internacional. Así, la información contable sobre la situación financiera es útil para conocer los recursos económicos controlados por el Estado, predecir las necesidades futuras de financiamiento y toda otra transacción de relevancia para el usuario. Dicha situación financiera proporcionará información como sustento para la evaluación de temas tales como:

✓ la medida en que las entidades gubernamentales han cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar sus recursos;

✓ la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de prestación de servicios futuros, así como los cambios durante el período sobre el que se informa en cuanto al importe y composición de los recursos y derechos sobre éstos; y

✓ los importes y calendarios de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad. Las decisiones económico-financieras a adoptar por parte de los usuarios de los EEFF requieren tomar contacto con el grado de capacidad que el Gobierno o una entidad gubernamental tienen para generar efectivo u otros recursos, cuya aplicación les permita cumplir adecuadamente su misión y funciones. **2.6.2 Rendimiento financiero** La información sobre el rendimiento financiero por parte de las entidades gubernamentales resulta de importancia para evaluar cambios potenciales en los recursos económicos que puedan ser controlados en el futuro, así como para medir la variabilidad de los resultados acumulados, los del ejercicio y, en función de ello, estimar la variabilidad de los mismos en el futuro. Los usuarios que accedan a esta información podrán hacer evaluaciones de temas tales como:

✓ si las entidades han adquirido recursos de forma eficaz y económica;

✓ si han utilizado los recursos de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios;

✓ si se han identificado los costos de la prestación de servicios; y

✓ si los costos operativos se recuperaron o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de las entidades.

2.6.3 Flujos de efectivo La información sobre los flujos de efectivo de las entidades gubernamentales contribuye a la evaluación del rendimiento financiero y, por ende, de la liquidez y solvencia de las entidades, permitiendo a sus usuarios:

✓ identificar la forma en que las entidades han captado y utilizado el efectivo durante el período, incluyendo sus préstamos y reembolso de los mismos;

✓ identificar el efectivo recibido de impuestos y rendimiento de inversiones y las transferencias de efectivo realizadas a otros gobiernos, agencias gubernamentales u organizaciones internacionales, o recibidas de éstos;

✓ evaluar el cumplimiento de la entidad con los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo; y

✓ evaluar los importes probables y fuentes de flujos de efectivo previstos en períodos futuros, para mantener los objetivos de prestación de servicio.

2.6.4 Otras informaciones a incluir en los IFPG Los IFPG, además de proporcionar información financiera, pueden también brindar información no financiera que mejore, complemente y amplíe los EEFF, incluyendo cuestiones tales como:

➢ el cumplimiento con los presupuestos aprobados y toda otra normativa que regula las operaciones;

➢ las actividades y logros de la prestación de servicios durante el período sobre el que se informa con relación al gobierno u otra entidad del sector público; y

➢ las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en períodos futuros, además de las consecuencias a largo plazo de decisiones tomadas y actividades realizadas durante el período sobre el que se informa, incluyendo aquéllas que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro. **2.6.5 Información Presupuestaria** Las entidades gubernamentales elaboran sus presupuestos, los cuales son aprobados por el Poder Legislativo y los ponen a disposición pública anualmente. La aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República (PGIER) proporciona a las partes interesadas información financiera inherente a los planes operativos de la entidad para el siguiente período o, en su caso, también para los subsiguientes, sobre sus necesidades de capital y, a menudo, sus objetivos y expectativas de prestación de servicios. Esta información se utiliza además para justificar la captación de recursos de los contribuyentes y otros suministradores de los mismos, y establece la autorización para el gasto. La incorporación de información presupuestaria dentro de los IFPG ayuda a los usuarios a evaluar en que medida las entidades gubernamentales:

✓ han cumplido con los presupuestos aprobados (estimación de ingresos y autorización para gastar);

✓ han cumplido con los objetivos financieros propuestos; y

✓ han generado las diferencias entre los resultados contables y los resultados presupuestarios.

Esta información es necesaria para:

✓ cumplir con la obligación de rendir cuentas por parte de las entidades gubernamentales a los miembros de su comunidad;

✓ mejorar la evaluación del rendimiento financiero de las mismas; y

✓ generar información para que los usuarios puedan tomar decisiones.

2.6.6 Logros en la prestación de servicios Dado que uno de los objetivos principales de las entidades gubernamentales consiste en prestar servicios a los miembros de la comunidad, los resultados financieros necesitarán evaluarse en el contexto del logro de dichos objetivos. La información no financiera, así como la información financiera sobre las actividades de prestación de servicios, logros o resultados durante el período sobre el que se informa, proporcionará datos necesarios para la evaluación de la economía y de la eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad. La presentación de esta información es necesaria para que las entidades gubernamentales cumplan con su obligación de rendir cuentas. Evaluar la gestión financiera a través de indicadores de gestión permitirá conocer el grado de cumplimiento de los resultados esperados por las entidades de gobierno, como así también evaluar decisiones a tomar en función de dichos indicadores, que estarán sustentados, fundamentalmente, en la información financiera contenida en los IFPG. **2.6.7 Información financiera y no financiera prospectiva** Los programas desarrollados por las entidades gubernamentales, en muchos casos, son a mediano y largo plazo, producto de las características de los servicios prestados o de los bienes que permitirán proveerlos (por ejemplo obras de infraestructura), por cuyo motivo los EEFF que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y

flujos de efectivo a lo largo del período sobre el que se informa, necesitarán ser evaluados en el contexto de dichos plazos. Las decisiones tomadas por una entidad gubernamental en un período particular sobre programas para la prestación y financiación de servicios en el futuro pueden tener consecuencias significativas para:

✓ los miembros de la comunidad que dependerán de esos servicios en el futuro; y

✓ las generaciones presentes y futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos obligatorios en el marco de los impuestos y gravámenes para financiar las actividades de prestación de servicios previstas y los compromisos financieros relacionados.

Por lo tanto, será necesario disponer de información sobre:

✓ los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros; y

✓ su impacto probable sobre las necesidades futuras de recursos y las probables fuentes de financiación de los mismos.

2.6.8 Información explicativa La información sobre los factores más importantes que subyacen en el rendimiento financiero y en el desempeño de la prestación de servicios de la entidad durante el período sobre el que se informa, las suposiciones que sustentan las expectativas de desempeño futuro de la entidad y los factores que probablemente influyen en éste, pueden presentarse en los IFPG, en las notas a los EEFF o en informes separados. Esta información ayudará a los usuarios a comprender mejor y situar en el debido contexto la mencionada información financiera y no financiera, y mejorará el rol de los IFPG en el suministro de información útil a efectos de la rendición de cuentas y de la toma de decisiones. **2.7 Premisas Básicas** El presente MCC ha considerado como premisas básicas a aquellos conceptos subyacentes en la medición contable de las transacciones económico-financieras y sucesos conexos, sin los cuales no podrían lograrse resultados coherentes del proceso contable, a saber: **2.7.1 Confiabilidad** Del grado de confiabilidad del SSCG surge la credibilidad de los actos de la Administración Pública y sus niveles decisorios responsables, aspecto sustancial para restaurar la transparencia y el control integral de las rendiciones de cuentas, además del logro de una mayor consubstanciación para evaluar la correspondiente gestión en materia de administración financiera del Estado, especialmente en ocasión de propiciarse un amplio acceso de la ciudadanía, en concordancia con su derecho a la información pública en todos los niveles. Según el sociólogo alemán Niklas Luhmann[3], la confianza o su atributo, la confiabilidad, debe ser considerada en toda su importancia como un fenómeno fundamental de la convivencia social, porque contribuye a subsanar las fricciones sociales y a economizar tiempo, reduciendo la complejidad de las situaciones. Las posibilidades científicas y técnicas más recientes facilitan el uso de instrumentos y normativas que garantizan la confiabilidad. La vida social, sobre todo en su aspecto económico, necesita un grado elevado y general de mutua confianza para poder funcionar. De allí surge la necesidad de armonizar el lenguaje y unificar criterios, tendiendo a la confiabilidad y transparencia de la información gubernamental. En consecuencia, la gestión eficaz de las finanzas públicas depende en gran medida de que se cuente con información confiable, dentro de cada ejercicio, sobre la situación que exponen los diversos informes contables del Sector Público.

[3] Citado por Helmut Schoeck, en su Diccionario de Sociología – Biblioteca Herder – Barcelona – 1985.

Desde el marco normativo internacional el Manual de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional, le otorga al sistema de contabilidad el rol de garantizar la transparencia en las cuentas públicas o, como lo estipula la IFAC, en el sentido que sólo un sistema de contabilidad fundado en normas claras y transparentes dará confiabilidad a la información contable que emiten los Estados. En resumen, la confiabilidad de la información que surge de un sistema de administración financiera gubernamental está relacionada con la existencia o la inexistencia de normas contables generalmente aceptadas por la profesión a nivel internacional y su grado de cumplimiento para el sector público. La carencia de normativa afecta otras premisas básicas en la materia, como es el caso de la uniformidad y la universalidad de la exposición contable, con la consiguiente falta de transparencia en las rendiciones de cuentas. **2.7.2 Base Devengado** El criterio contable sobre la base de acumulación o devengo o devengado[4], según lo establece el IPSASB, *"es una base contable por la 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 EEFF de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo o devengado) son: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos"*. Concretamente, el devengado es el momento de registro contable que capta las transacciones, cuando las mismas impactan cuantitativa o cualitativamente en el Patrimonio de las entidades de gobierno. Es decir que los EEFF, elaborados y presentados sobre la base del devengado, informan a los usuarios no sólo sobre las transacciones pasadas que suponen ingresos o egresos, sino también sobre las obligaciones de pago, los derechos de cobro futuro y el incremento o decremento patrimonial, todo lo cual contribuye a conocer con más amplitud la situación económico-financiera del Estado y/o de cada una de sus entidades en particular. **2.7.3 Ente en marcha** Los EEFF se elaboran sobre la base de que las entidades gubernamentales están en funcionamiento y que continuarán sus actividades de operación financiera dentro de un futuro previsible. Por ello, se asume que las autoridades del gobierno no tienen intención de liquidar o recortar de forma importante sus actividades. De no ser así, los EEFF debieran prepararse sobre una base diferente, con la consiguiente explicación sobre las causales de tales cambios de criterio. Las entidades de gobierno tienen vida continua más allá de los cambios del Gobierno Ejecutivo y sólo bajo las normas establecidas podrán finalizarla y ser declaradas en Liquidación, correspondiendo mencionar que, si ello no sucede, se presume que las entidades de gobierno están en marcha. **2.8 Características cualitativas de la información financiera** Las características cualitativas que debe cumplir la información financiera contenida en los IFPG son atributos que también se pueden aplicar a la información no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo, y tienden a incrementar su utilidad, debiendo poder soportar, en el mayor grado posible, el acontecer de la gestión en sucesivos períodos. Dichas características son desarrolladas sobre una base lo suficientemente amplia como para que puedan aplicarse a todos los entes del SGG y ser susceptibles de verificación objetiva. Entre las principales características cualitativas de los IFPG se encuentran las siguientes:

1. Relevancia;
2. Representación fiel;
3. Comprensibilidad;

[4] NICSP N° 1 "Presentación de Estados Financieros".

4. Oportunidad;

5. Comparabilidad; y

6. Verificabilidad.

2.8.1 Relevancia La información financiera y no financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la misma. Ello ocurre cuando tiene *valor confirmatorio, valor predictivo o ambos.* La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya conocedores de la misma. ***Valor confirmatorio:*** ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes). ***Valor predictivo:*** comprende información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el importe y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro. ***Valor confirmatorio y predictivo:*** están interrelacionados y la misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a los cambios. También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en los IFPG de ejercicios anteriores. **2.8.2 Representación fiel** Para considerarse útil, la información financiera debe ser una representación fiable y convincente de los fenómenos económicos y de otros hechos conexos que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

Realidad económica	La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la verdadera realidad económico-financiera de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente, que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.
Neutralidad	La neutralidad en la información financiera es la ausencia de sesgo o prejuicios. Ello significa que la selección y presentación de la información financiera y no financiera no se realiza con la intención de conseguir un resultado predeterminado o concreto y, menos aún, intentando su manipulación en el mal sentido. La ausencia de cumplimiento de esta característica cualitativa puede conducir a una errónea toma de decisiones o a la formación de un juicio de valor predeterminado para desviar la realidad económico-financiera sujeta a evaluación e, inclusive, encubrir transacciones ilegales o al margen de la realidad económica. El hecho de requerir que los IFPG sean neutrales no significa que no tengan propósito o que no influirán en conductas, ya que ello de por sí es imposible de lograr en el marco de la subjetividad de cada usuario. La relevancia es una característica cualitativa y, por definición, la información relevante es capaz de influir en las evaluaciones y decisiones de los usuarios.

Prudencia	La característica de la prudencia consiste en la inclusión de un cierto grado de precaución del profesional al realizar la exposición de determinados hechos o transacciones sujetas a incertidumbre, de tal manera que los activos y los ingresos no se sobrevaloren y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren.
Incertidumbre	Los fenómenos económicos y de otro tipo representados en los IFPG generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre. La información contenida en los IFPG, incluirá, generalmente, estimaciones que incorporen juicios profesionales. Para representar fielmente un fenómeno económico o de otro tipo, una estimación debe basarse en datos de entrada apropiados, y cada dato de entrada debe reflejar la mejor información disponible. En algunos casos puede ser necesario revelar de forma explícita el grado de incertidumbre de la información financiera y no financiera para representar fielmente todo tipo de eventos.
Libre de error significativo	La información libre de error significativo implica que no hay desvíos u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del fenómeno, y que el proceso/procedimiento utilizado para producir la información presentada se ha aplicado conforme a las pautas preestablecidas. No obstante, en el ámbito gubernamental deberá aplicarse un criterio restrictivo en materia de errores, fijando márgenes reducidos en orden a salvaguardar la confiabilidad de la información.
Integridad	La información expuesta en los EEFF debe ser completa, sin perjuicio de lo referido al tratar la importancia relativa y materialidad, ya que cualquier omisión puede transformarla en falsa o equívoca, distorsionando su análisis e interpretación.
Integración	Los IFPG deben estar integrados y armónicamente relacionados, abarcando toda la información de índole económica, financiera, presupuestaria y patrimonial de las entidades del SPH.

2.8.3 Comprensibilidad Se trata de una cualidad esencial de la información contenida en los IFPG, es decir que debe ser fácilmente entendible para los usuarios, suponiendo que los mismos tienen un conocimiento razonable de las transacciones económico-financieras gubernamentales y de su exposición contable. Sin perjuicio de ello, no se debe excluir de los IFPG lo inherente a asuntos complejos, simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios los entiendan. La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios conocer y captar su significado. Los IFPG de las entidades del Sector Público deben presentar información de forma tal que responda a las necesidades, a la base de conocimientos de los usuarios y a la naturaleza de la información presentada.
La comprensibilidad se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.

2.8.4 Oportunidad La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios antes de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de la rendición de cuentas y de la toma de decisiones. La información financiera y no financiera presentada con un indebido retraso pierde relevancia para los usuarios de los IFPG. Para evitar dilaciones en la presentación de dicha información, es necesario alcanzar el logro de un equilibrio entre relevancia y oportunidad, propendiendo a las mejores condiciones para la toma de decisiones económico-financieras y la correspondiente rendición de cuentas. No obstante, a nivel gubernamental, dicho equilibrio debe responder a parámetros estrictos a los efectos de no distorsionar la información, ya sea por una mal entendida relevancia o por un exceso de oportunismo. **2.8.5 Comparabilidad** La comparabilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información o para el conjunto presentado en los IFGP. Para un mejor análisis de la información financiera y no financiera expuesta en los IFPG, los usuarios necesitan comparar la misma a lo largo de determinados períodos, a los fines de identificar las tendencias de la situación financiera, patrimonial y del desempeño por resultados. La información puede compararse, entre otras, con:

✓ información financiera y no financiera prospectiva, anteriormente presentada para el periodo sobre el que se informa o fecha de presentación;

✓ información similar sobre la misma entidad para algún otro período o algún otro momento en el tiempo; e

✓ información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo sobre el que se informa. **2.8.6 Verificabilidad** La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que los informes incluidos en los IFPG representan en forma verosímil los fenómenos económicos y otros hechos conexos que se propone exponer. La verificabilidad implica que observadores independientes y con conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente completo, sobre si:

✓ la información representa los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar sin error o sesgo significativo; o

✓ se ha aplicado un método de reconocimiento, medición o representación apropiado sin error o sesgo significativo. En tal sentido, corresponde distinguir:

I. ***Verificación directa***, por la cual un importe u otra representación es en sí misma verificable, a través de:
a) contar efectivo;

b) tener control de los activos;

c) observar títulos cotizables y sus precios cotizados; o

d) confirmar que los factores identificados como influyentes en el rendimiento de la prestación de servicios pasados estaban presentes y operaron con el efecto identificado.

II. ***Verificación indirecta***, en la cual el importe u otra representación se verifican comprobando los datos de entrada y recalculando los resultados utilizando la misma convención contable o metodología. Un ejemplo de ello consiste en verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y ajustando el inventario final utilizando la misma

suposición de flujo del costo (por ejemplo, el costo promedio o el método primera entrada, primera salida). La cualidad de verificabilidad no es absoluta, por lo cual, cuanto más verificable es la información incluida en los IFPG, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos. En materia de verificabilidad, además de los observadores independientes, resulta de vital importancia el accionar de los órganos de control interno y externo del sector público, en la medida que garanticen un criterio no sesgado para el ejercicio de sus funciones. **2.9 Restricciones a la información relevante y fiable** Las restricciones dominantes de la información incluida en los IFPG son las que a continuación se indican:

1. Materialidad o importancia relativa;

2. Costo-beneficio; y

3. Equilibrio adecuado entre las características cualitativas. **2.9.1 Materialidad o Importancia Relativa** La información es material o de importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los IFPG preparados por la entidad para el período sobre el que se informa. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad. Los IFPG pueden abarcar información cuantitativa y cualitativa sobre los logros de prestación de servicios durante el período sobre el que se informa, y las expectativas sobre la prestación de servicios y resultados financieros en el futuro. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme a partir del cual un tipo concreto de información pasa a ser significativo. Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa se realizarán en el contexto del entorno legislativo, institucional y operativo dentro del cual opera la entidad y, con respecto a la información financiera y no financiera prospectiva, se considerará el conocimiento y expectativas de los preparadores sobre el futuro. La información a revelar sobre el cumplimiento o no con la legislación, regulación u otra normativa puede ser significativa por su naturaleza, independientemente de la magnitud de los importes involucrados. Para determinar si un elemento es material o con importancia relativa en estas circunstancias, se considerarán temas tales como la naturaleza, legalidad, sensibilidad y consecuencias de transacciones y sucesos pasados o anticipados, las partes involucradas en cualquiera de estas transacciones y las circunstancias que les han hecho surgir. La materialidad o importancia relativa se califica, para el presente MCC, como una restricción sobre la información incluida en los IFPG. Las entidades que preparan los informes financieros o no financieros incluidos en dichos IFPG considerarán también la materialidad o importancia relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información. Una entidad tendrá que determinar sus propios umbrales de importancia relativa para las clases de partidas y considerar de qué manera manejará dicho criterio para la entidad como un todo, por lo cual el **"juicio profesional"** es quizás el pilar fundamental para determinar la materialidad. El juicio profesional deberá tener en cuenta:

a) la naturaleza legal,
b) la sensibilidad,
c) las consecuencias de las transacciones pasadas o previstas en los acontecimientos futuros,
d) las partes implicadas en tales operaciones y las circunstancias que los han motivado, y
e) determinar una base de **medición apropiada**. Una vez determinada la base de medición, se podrá establecer un porcentaje mínimo, según sea la naturaleza de lo que se está definiendo, para determinar una barrera que establezca que por sobre dicho porcentaje el evento será considerado material. En todos los casos, además de la consideración de los grados de materialidad o importancia relativa, los profesionales actuantes nunca deberán perder de vista los criterios que

prevalecen en el sector público en materia de transparencia fiscal y rendición de cuentas. **2.9.2 Equilibrio costo / beneficio** Los costos de proporcionar información incluyen los de reunirla y procesarla, verificarla o de presentar las suposiciones y las metodologías que la soportan, además de los costos de difundirla. Los usuarios también incurren en los costos de análisis e interpretación. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo aquellos en que incurren los usuarios para obtener la información necesaria de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG. La evaluación de beneficios y costos de la información es, sustancialmente, un proceso de juicios de valor que suelen aplicarse para cada caso en particular. Mientras que para el sector privado los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla, en el sector público esa restricción no es totalmente válida en términos económico-financieros, ya que en materia de transacciones públicas resulta prioritaria la integralidad y transparencia de la gestión, lo cual muchas veces implica un mayor costo en relación con los beneficios en términos de operatividad, pero un beneficio desde el punto de vista ético **2.9.3 Equilibrio entre características cualitativas** También se requiere el logro de un adecuado equilibrio entre las características cualitativas de la información contenida en los IFPG, sobre la base de un mejor cumplimiento del objetivo de la misma, conforme al criterio de los profesionales actuantes, correspondiendo las mismas salvedades expuestas para el ítem precedente. Las características cualitativas interactúan en conjunto para contribuir a la utilidad de la información. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, dan lugar a información útil. De forma similar, para ser relevante, la información debe ser oportuna y comprensible. En algunos casos, puede ser necesario alcanzar un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional. El objetivo es lograr un equilibrio apropiado entre características para cumplir los objetivos de la información financiera. En esta materia corresponde mencionar que todas las características cualitativas interactúan en conjunto y en forma sistémica, por lo cual se requiere evaluar en forma permanente, mediante indicadores específicos e interrelacionados, los niveles de equilibrio o compensación a los fines de no alterar los mencionados objetivos de la información. La carencia o la falencia en la aplicación de una característica cualitativa inciden en el resto de las mismas y pueden alterar la utilidad de dicha información. **2.10 Presentación razonable** Los EEFF presentados por las entidades de gobierno responderán a una presentación razonable, en la medida que se les apliquen adecuadamente a dichos estados las características cualitativas de la información, las NICSP, el sustento del SSCG desarrollado bajo los requisitos mínimos de integración y las estipulaciones que se derivan del presente MCC y de las Políticas Contables Generales y Particulares. **2.11 Compensación** No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NICSP y, consecuentemente, exista una PCG en ese sentido. **2.12 Entidad que Informa** A los efectos contables, las entidades del SPH se ordenarán de acuerdo a la información que deben presentar, sean éstas un Gobierno u otra organización gubernamental, tanto del SGG como del SPE, las que preparen los IFPG o provean internamente información para su elaboración. Para el presente MCC las Entidades que Informan serán las que se indican a continuación:

✓ **Entidad que Informa Externamente;**

✓ **Entidad que Informa Internamente; y**

✓ **Entidades que Informan del Grupo.**

2.12.1 Entidad que Informa Externamente Las entidades del SPH que informan externamente son aquellas que, como su denominación lo indica, presentan IFPG, debiendo cumplir con las siguientes características:

✓ son entidades que captan recursos de los miembros de la comunidad o en nombre de ésta, o usan los recursos para llevar a cabo actividades en beneficio de dichos miembros, o en su nombre;

✓ existen destinatarios de servicios o proveedores de recursos dependientes de los IFPG de la entidad para obtener información a efectos de la rendición de cuentas o toma de decisiones;

✓ cuentan con personalidad jurídica propia[5] y autonomía operativa y pueden beneficiarse de ello y estar expuestas a una carga financiera, o pérdida, como resultado de dichas actividades;

✓ cuentan con capacidad de contraer endeudamiento a largo plazo; e

✓ incorporan a los IFPG los EEFF, a efectos de presentar información sobre los recursos de la entidad que informa o entidad que informa del grupo, así como los derechos sobre esos recursos en la fecha de presentación, los cambios ocurridos en los mismos y los flujos de efectivo durante el periodo sobre el que se informa. Por ello, para permitir la preparación de EEFF, una entidad que informa captará recursos o usará recursos previamente captados para llevar a cabo actividades en beneficio o en nombre de los miembros de la comunidad. La Administración Central del Poder Ejecutivo, en su conjunto, tendrá carácter de entidad que informa externamente y la responsabilidad de la emisión de los EEFF de dicha Administración estará a cargo del Órgano Técnico Coordinador de Contabilidad Gubernamental (CGR). **2.12.2 Entidad que Informa Internamente** Las entidades del SGG que no cumplen con las características de una entidad que informa externamente, como ser los Ministerios, Secretarías, Programas o Actividades, Direcciones, Entidades Desconcentradas, etc., son entidades que **Informan Internamente** a una entidad del Gobierno que será la responsable de emitir los EEFF y prepararán Informes que serán parte de los IFPG del Sector Gobierno Central (SGC). Las entidades que informan internamente presentarán al Órgano Técnico Coordinador de Contabilidad Gubernamental (CGR), además de los registros presupuestarios y contables de todas sus transacciones realizadas durante el período que se informa, toda otra información que el Órgano Técnico requiera, en la medida que le permita elaborar los EEFF de la Administración Central del Poder Ejecutivo. **2.12.3 Entidad que Informa del Grupo** Una entidad que informa del SPH puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG, con EEFF incluidos, como si fueran una sola entidad, en cuyo caso, se considera que es una Entidad que Informa del Grupo. Una característica clave de una Entidad que Informa del Grupo es la existencia de destinatarios de servicios o proveedores de recursos que dependen de los IFPG correspondientes al grupo de entidades para obtener información para la rendición de cuentas o toma de decisiones. La entidad que informa del grupo *principal* en el SPH será el Órgano Técnico del SSCG y, por lo tanto, será responsable de presentar los EEFF Consolidados del SPH, en los términos y con el alcance que se establezcan en el Manual de Consolidación. En el SP pueden existir entidades que informan del grupo, que no son principales y que pueden ser entidades controladoras de entidades controladas, por ejemplo las instituciones descentralizadas, desconcentradas y autónomas del gobierno y las empresas públicas. **2.12.4 Unidades de Registro** Cada una de las entidades definidas en los puntos anteriores deberá tener unidades de registro que, a efectos de delimitar el grado de responsabilidad de cada una de ellas, cumplirán con el principio de que el registro debe realizarse

[5] Incluye las entidades que no tienen forma jurídica definida, sino que responden a otra forma asociativa (ejemplo fondos de inversión y fideicomisos).

en el lugar donde se produzcan los hechos económico-financieros, a fin de obtener información oportuna, confiable y segura. Por ello, se las denomina **Unidades de Registro Primario (URP).** Las URP se clasificarán de acuerdo a las funciones de las entidades de Gobierno, a saber:

1. **URP Rectoras** de las entidades **que son órganos técnicos coordinadores**, formadas por las entidades centralizadas responsables de formular las normativas del funcionamiento del SIAFI:
1.1. **Unidad de Registro Primario del área de Presupuesto**;
1.2. **Unidad de Registro Primario del área de Tesorería**;
1.3. **Unidad de Registro Primario del área de Crédito Público**;
1.4. **Unidad de Registro Primario del área de Recursos (Impuestos y Aduanas);**
1.5. **Unidad de Registro Primario del área de Inversión Pública; y**
1.6. **Unidad de Registro Primario del área de Recursos Humanos**. 2. Las **URP** son las entidades responsables de la administración financiera de las entidades, que se organizarán mediante Gerencias Administrativas Financieras. Es aconsejable que dichas unidades sean significativamente pequeñas, a efectos de agilizar la administración financiera por lo cual, generalmente, dichas URP registrarán toda las transacciones con impacto presupuestario. Bajo el concepto expuesto precedentemente, el único **órgano técnico coordinador** que no es URP Rectora es la CGR, por lo cual no debe registrar contablemente ni le compete practicar los ajustes a los registros contables, **sino que aquellos ajustes detectados como necesarios por la CGR deben ser realizados por los responsables del registro a través de las unidades contables**, característica que deberá ser considerada en el desarrollo del SSCG, permitiendo a las instituciones acceder a sus registros contables, tanto sean aquellos que llegan en forma automática (presupuestarios) como aquellos que no tienen impacto presupuestario y cuya incorporación será responsabilidad de dichas unidades (deterioros, amortizaciones, provisiones, etc.). **2.12.5 Unidades Contables** Las URP se complementan con las **Unidades Contables**, que según sea la funcionalidad de la entidad se clasifican en:

1. **Unidad Contable Centralizada (UCC);** y
2. **Unidad Contable Institucional (UCI)**

2.12.5.1 Unidad Contable Centralizada (UCC) Dado que la CG debe cumplir con la característica de ser ***"integral"***, todas las transacciones se deben reflejar en el SSCG, no sólo aquellas que sean de origen presupuestario, además de que el SSCG estará sustentado en Normas Internacionales, donde la base de registro debe ser por lo ***devengado***, tanto para los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Por lo expuesto precedentemente, es necesario establecer las UCC que dependerán de las Gerencias Administrativas Financieras de las áreas centralizadas, que incluyen la Administración Central del Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Poder Legislativo y Entidades Desconcentradas. Si las entidades mencionadas se encuentran bajo el SIAFI, el sistema en forma automática captará la ejecución del presupuesto y generará en la misma forma los asientos contables, quedando bajo la responsabilidad de las UCC todos los movimientos contables que no tengan relación con el presupuesto, más todos los ajustes contables que les sean solicitados por la CGR, en cumplimiento de la normativa vigente. En el caso de los **órganos técnicos coordinadores,** sólo tendrán UCC los siguientes:

1. Tesorería General de la República (TGR);

2. Dirección General de Crédito Público (DGCP);

3. Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI), y

4. Gerencias de Personal Recursos Humanos. Estas unidades contables serán responsables por su registro contable, pero no formularán EEFF

separados y serán consideradas Entidades que Informan Internamente a la CGR, según los requerimientos solicitados por ésta a las entidades.

2.12.5.2 Unidad Contable Institucional (UCI) Las Instituciones Descentralizadas, sean éstas empresariales o no empresariales, deberán contemplar en sus estructuras la Unidad Contable Institucional (UCI), la cual tendrá la responsabilidad de registrar sistemática y cronológicamente las variaciones en la composición de los recursos y obligaciones cuantificables en términos monetarios. Si la Institución Descentralizada utiliza el SIAFI, el sistema le realizará la contabilidad en forma automática desde el registro presupuestario, pero la UCI será la responsable de efectuar un seguimiento contable a dichos registros a efectos de realizar eventuales ajustes e incorporar todas las registraciones contables que no surgen desde el presupuesto. Las Instituciones que tendrán UCI serán las que seguidamente se detallan:

1. Instituciones Descentralizadas (Presupuestarias o no);
2. Instituciones / Fondos de la Seguridad Social;
3. Instituciones Gubernamentales sin fines de lucro;
4. Entidades de Propósitos Especiales;
5. Instituciones del Sector Gobierno Local;
6. Instituciones del Sector Empresas Públicas Financieras; e
7. Instituciones del Sector Empresas Públicas No Financieras.

Las UCI serán consideradas como Entidad que Informa, por lo cual deberán emitir los IFPG que incluyen sus EEFF, como responsabilidad de dichas unidades. **2.13 Informes Financieros con Propósito General (IFPG)** Los IFPG tienen como información financiera ***principal*** a los EEFF y como complemento otra información de apoyo, financiera o no financiera, que proporcionará detalles para ayudar a los usuarios a entender y ampliar la información principal, enfocada fundamentalmente a dos áreas de información, a saber:
a) identificación y aclaración de las metodologías utilizadas para producir información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas; e
b) identificación y aclaración sobre el alcance de la información de rendimiento del servicio en oportunidad de reportar dicha información. **2.13.1 Información Principal – Estados Financieros.** El principal informe financiero o EEFF del SPH es el ***"Estado Financiero Consolidado del Sector Público Hondureño"*** (EEFF Consolidados), integrado por los EEFF separados de las entidades que informan externamente. La información financiera consolidada es la proveniente de un conjunto de entidades públicas en la que una es controladora y una o más son controladas por la primera (o en la que la primera es partícipe en el marco de una entidad sometida a control conjunto), y que se presenta como si constituyeran una sola entidad. Los EEFF Consolidados deben mostrar los efectos patrimoniales y financieros de las actividades de una entidad controladora y sus entidades controladas, como si hubieran sido efectuadas directamente por la primera, con prescindencia del hecho que los miembros del grupo tengan personalidades jurídicas separadas. Los EEFF constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad pública. Los mencionados estados

deben suministrar información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad en cuanto se relaciona con la financiación de sus actividades y con el cumplimiento de sus obligaciones y compromisos. El presente MCC ha contemplado los siguientes EEFF separados que deben elaborar y presentar, según corresponda, las entidades del SGG, a saber:

Estado de Situación Financiera (ESF)	Expone, al cierre del período contable, los Activos (bienes y derechos) con que cuenta la entidad pública para hacer frente a la producción de bienes y prestación de servicios que brindará a la comunidad, así como sus Pasivos (obligaciones contraídas) y, como consecuencia, su Situación Financiera Neta o Patrimonio.
Estado de Rendimiento Financiero (ERF)	Expone el resultado (ahorro o desahorro) de la gestión de una entidad pública, exponiendo todos los ingresos y gastos, en su concepto amplio, tengan incidencia presupuestaria o no, ocurridos en un período contable determinado.
Estado de Cambios en el Patrimonio (ECP)	Expone, en forma resumida, el patrimonio al inicio del período y al cierre del mismo y las modificaciones producidas a lo largo del período, detallando las causas de las variaciones ocurridas, con desglose de sus principales componentes.
Estado de Flujos de Efectivo (EFE)	Informa sobre las fuentes de entrada de efectivo y equivalentes de efectivo, con o sin incidencia presupuestaria, las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa y el saldo de efectivo y equivalentes de efectivo a la fecha de presentación de la información, exponiendo los motivos que ocasionaron las variaciones.
Notas a los EEFF	Su finalidad es brindar información aclaratoria y ampliatoria relevante para facilitar la comprensión de los EEFF por parte de los usuarios, en materias tales como las bases de presentación de dichos estados, las políticas contables específicas, la información exigida por las normas contables, la composición de activos, pasivos, ingresos y gastos, la información específica sobre contingencias, las restricciones al dominio de los activos no financieros concesionados o no, el financiamiento obtenido y los incumplimientos legales, entre otros.

2.13.2 Otros Informes Financieros y no Financieros Complementarios

Estado de Ejecución Presupuestaria (EEP)	Expone el mandato legislativo conferido al administrador y la medición de su cumplimiento, presentando el desarrollo de los procesos de obtención de los ingresos estimados y de su utilización o afectación, en el marco de los gastos autorizados, permitiendo analizar posibles desvíos a nivel de su ejecución conforme a la base sobre la que se elaboró el presupuesto, además de explicar las causales de los mismos.

Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario (ECRFC)	Expone la interrelación existente y la correspondiente conciliación entre los resultados presupuestarios y los contables, sobre la base de que estos últimos suelen resultar de mayor alcance que los presupuestarios, incluyendo las explicaciones de las diferencias existentes.
Estado de la Deuda Pública (EDP)	Informa sobre el estado y evolución de la deuda pública interna y externa, directa e indirecta, expuesta por sector, durante el ejercicio que se informa.
Estado de Situación de Activos No Financieros (ESANF)	Tiene por finalidad informar sobre la composición de los Activos No Financieros, sean estos concesionados o no, exponiendo tanto la situación al inicio y al cierre como la explicación de las variaciones producidas durante el ejercicio (altas, bajas, depreciaciones, deterioros, entre otras).
Estado de Información Financiera por Segmentos (EIFS)	Brinda información financiera en forma agrupada por su finalidad y función u otras bases para identificar grupos de actividades y/o clasificaciones geográficas, que sean relevantes.
Análisis de la Gestión Financiera Consolidada del Sector Público	Suministra información sobre la calidad de la gestión gubernamental, con el sustento de indicadores de desempeño y grado de ejecución por nivel de actividades, medidas en unidades físicas.
Información de las Estadísticas Financieras	Comprende la Información requerida por el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional.

Los informes financieros y no financieros complementarios expuestos precedentemente no son excluyentes ni limitativos, de modo que los mismos podrán ampliarse de acuerdo a las necesidades de los usuarios de la información. **2.14 Elementos de los Estados Financieros** Los EEFF reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, que comparten características económicas comunes. Estas grandes categorías son los elementos de los EEFF, es decir, los componentes básicos que constituyen los mismos, proporcionando un punto inicial para el registro, clasificación y agregación de los datos y de la actividad económica, de tal manera que proporcionen a los usuarios información financiera útil. **2.14.1 Estado de Situación Financiera** Los elementos del ESF son ***los activos, los pasivos y los aportes de los propietarios (Capital)*** y distribución a los mismos.

A C T I V O S	Un activo es un recurso controlado por una entidad pública, cuantificado en términos monetarios de una manera fiable, del que con fundamento se espera obtener ***beneficios económicos*** o ***potencial de servicio***, y que se deriva de ***operaciones pasadas*** que tienen un efecto económico sobre dicha entidad. Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer las necesidades de la sociedad en pos del bien común.	***Beneficios económicos:*** Los beneficios económicos toman la forma de flujos de efectivo o una reducción de las salidas de efectivo. Las entradas de efectivo (o la reducción de las salidas de efectivo) pueden obtenerse en: a) el uso de un activo en la producción y venta de bienes y servicios; b) el intercambio directo de un bien por dinero en efectivo u otros recursos; c) la tenencia de dinero debido a su capacidad para adquirirlos recursos; y d) la utilización de un activo para cancelar un pasivo, o para efectuar una transferencia.
		Potencial de Servicio: Es la capacidad de un activo para ser utilizado por la entidad para proporcionar bienes y servicios que contribuyen a la consecución de sus objetivos. El potencial de servicio permite a una entidad lograr sus objetivos, sin que necesariamente se generen flujos de efectivo.
		Evento pasado: La definición de un activo requiere que el mismo se derive de una transacción anterior u otro evento, pudiendo originarse en: a) **Transacciones con contraprestación:** los activos pueden obtenerse mediante la compra en una transacción de intercambio o bien mediante su producción, o b) **Transacciones sin contraprestación:** los activos también pueden surgir del ejercicio de poderes soberanos de los gobiernos, como por ejemplo, de la aplicación de impuestos, derechos y acordar recibir transferencias, así como también de acciones deliberadas de terceros a las entidades, en las que estas últimas reciban recursos de tales terceros sin entregarles a cambio recursos por un valor aproximadamente igual.
	Un recurso es un elemento con la capacidad de proporcionar un flujo de entrada de potencial de servicio o beneficios económicos. Ese recurso ***debe ser controlado por la entidad***, no siendo la forma física una condición necesaria de un activo. Los beneficios pueden ser generados directamente por el propio recurso o provenir de los derechos que genera el mismo.	***Control de los recursos:*** Una entidad debe tener el control de los recursos en la fecha en la que se informa. El control de los recursos implica capacidad de la entidad para: a) utilizar los beneficios del activo, en forma de potencial de servicio o beneficios

		económicos; o b) dirigir el uso de los beneficios obtenidos de los recursos hacia otros sectores. La entidad que controla recursos evaluará si los mismos cumplen con determinados indicadores de modo que, si bien pueden no ser concluyentes, su identificación posibilite ayudar a tomar decisiones sobre el control de un activo en particular, a saber: a) propiedad legal (no es excluyente); b) el acceso a los recursos (capacidad de negar o restringir el acceso); c) los medios para garantizar que los recursos se utilicen para lograr sus objetivos; y d) la existencia de un derecho exigible derivado de un recurso para prestar servicio conforme a los posibles beneficios o potencial del mismo.
PASIVOS	Un pasivo es una ***obligación presente*** de la entidad pública, surgida a raíz de ***sucesos pasados***, a cuyo vencimiento y para su cancelación espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio.	***Obligación presente:*** Usualmente, la cancelación de una obligación presente es un requisito obligatorio legal o no legal, lo cual implica que la entidad pública entregue recursos que llevan incorporados beneficios económicos o potencial de servicio, para dar cumplimiento a las obligaciones con relación a terceros. ***Evento pasado:*** Toda obligación debe identificar un suceso pasado con el fin de determinar si la misma es una obligación presente. Cuando el acuerdo tenga una forma jurídica de un hecho pasado puede ser fácil de identificar (por ejemplo, cuando un contrato sea suscrito). En otros casos, puede ser más difícil identificar el pasado del evento y entonces el proceso de identificación implica el análisis del momento en el que una entidad tiene poca o ninguna alternativa realista para evitar una salida de potencial de servicio o de beneficios económicos. ***Obligaciones que no dan lugar a un pasivo:*** Entre las obligaciones del sector público suele existir una determinada cantidad de obligaciones que no dan lugar a un pasivo, entre las cuales se pueden identificar, a modo

		de ejemplo, las siguientes: a) realización de una promesa política en el marco de un proceso electoral; b) el anuncio de una política; y c) la aprobación o la entrada en vigencia del Presupuesto. ***Salida de beneficios económicos o potencial de servicio de la Entidad:*** Un pasivo debe implicar una salida de beneficios económicos o potencial de servicio de la entidad con el fin de cancelarlo. Una obligación que implique ser resuelta sin una salida de recursos no es un pasivo.

Aportes de los propietarios y distribuciones a los mismos

Aportes de los propietarios: son entradas de recursos a una entidad del SP, recibidos por partes externas, que establecen o incrementan una participación en la situación financiera de la entidad.

Distribuciones a los propietarios son las salidas de recursos de una entidad del SP, con destino a partes externas, que devuelven o reducen una participación en la situación financiera de la entidad.

Las participaciones pueden surgir con la creación de una entidad, cuando otra entidad aporta recursos para proporcionar a la nueva, a efectos de darle capacidad de iniciar las actividades operacionales. En el SP, los aportes y distribuciones tomarán la forma de **transferencias de activos y pasivos** que, a tales efectos, deberán cumplimentar determinados requisitos estipulados en las PCG.

2.14.2 Estado de Rendimiento Financiero Los elementos del ERF son los ingresos y los gastos:

Ingresos	Son los incrementos brutos en los beneficios económicos o potencial de servicio, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las contribuciones de los propietarios al mismo. Los ingresos se refieren al período actual. Esta característica los distingue de las entradas diferidas, que se relacionan con un período de referencia futura especificada.

Gastos	Son las reducciones en los beneficios económicos o potencial de servicio, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por surgir obligaciones que dan como resultado decrementos en la Situación Financiera Neta o Patrimonio, no estando relacionadas con distribuciones que puedan realizarse y que disminuyan el capital integrante del mismo. Los gastos se refieren al período actual, lo cual los distingue de las salidas diferidas que se relacionan con un período de referencia futura especificada.

2.14.3 Situación Financiera Neta La situación financiera neta es la diferencia entre los activos y pasivos después de añadirles o deducirles "otros recursos" y "otras obligaciones", que si bien no cumplen con la definición de alguno de los elementos de los EEFF, son de todos modos reconocidos en el ESF a la fecha de presentación, en virtud de que ello permite brindar mejor información para evaluar la situación financiera de una entidad. Dicha situación puede tener un importe residual positivo o negativo. Cuando los recursos y obligaciones distintas de las que cumplen la definición de los elementos de los EEFF se reconocen en el ESF, los importes presentados como "activos netos" y "situación financiera neta" diferirán, dado que para el cálculo de este último concepto se habrán incluido los "otros recursos" y "otras obligaciones" y para el primero no. Son muchas las circunstancias que pueden dar lugar al reconocimiento de "otros recursos" y "otras obligaciones" y, por ende, estos no son conceptos definidos en el presente MCC, sino que surgen de distintas NICSP. A menudo los conceptos de Situación Financiera Neta y Activos Netos y las diferencias entre ambos, no son de manejo fluido por los usuarios de los EEFF, por lo que a efectos del presente MCC, para indicar el importe residual de una entidad, se usará el término Situación Financiera Neta o Patrimonio. **2.14.4 Baja de un elemento** La baja de un elemento surge del proceso de evaluar si se han producido cambios desde la fecha de presentación anterior que justifiquen la eliminación del mismo, habiendo sido reconocido previamente en los EEFF. **2.15 Reconocimiento** El reconocimiento es el proceso de incorporación de la partida adecuada en los EEFF que cumpla la definición de un elemento y se pueda medir de una manera fiable. El reconocimiento implica una evaluación de la ***existencia de incertidumbre,*** como así también ***incertidumbre en la medición***, las cuales se deberán evaluar en cada fecha en la que se informa. Sin perjuicio de ello, a nivel gubernamental, un exceso de incertidumbre implica un deterioro de la confiabilidad. La falta de reconocimiento de los elementos que cumplen con la definición como tales, da lugar a su rectificación por la revelación de las políticas contables, notas u otro detalle explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplan algunas de las características, aunque no todas, de la definición de tal elemento. Revelar también puede proporcionar información sobre los elementos que cumplan con la definición de tal elemento, pero no se puede medir de una manera que sea suficientemente fiable y realista para cumplir con los objetivos de la información financiera. La revelación es apropiada cuando el conocimiento del tema se considera relevante para la evaluación de la posición financiera neta de la entidad, por lo que cumple con los objetivos de la información financiera. **Existencia de Incertidumbre** La determinación sobre si la definición de un elemento ha sido satisfecha requerirá la aplicación de juicio profesional. La incertidumbre se aborda mediante la evaluación de los datos disponibles con el fin de hacer un juicio neutral sobre si existe un elemento, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias disponibles a la fecha del informe. Si se determina que existe un elemento, la incertidumbre sobre los flujos de potencial de servicio o beneficios económicos correspondientes a ese elemento se tienen en cuenta en la determinación del mismo. Se debe revisar y evaluar toda la evidencia disponible para determinar si existen pruebas suficientes de que un elemento debe ser reconocido inicialmente y si ese elemento sigue reuniendo las condiciones para su reconocimiento, o si ha habido un cambio en tal sentido. **Incertidumbre en la Medición** Con el fin de reconocer un elemento de los EEFF, es necesario asignar un valor monetario al artículo. Esto implica elegir una base de medición apropiada y determinar si la medida es suficientemente relevante y fielmente representativa para el elemento que se reconoce en dichos estados.

Puede haber incertidumbre asociada a la medición de muchos importes presentados en los EEFF. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la base del devengado. Una decisión acerca de la pertinencia y fiel representatividad de las medidas consiste en la consideración de técnicas específicas, como el uso de rangos de los resultados y de las estimaciones puntuales, y si existe evidencia adicional disponible acerca de las circunstancias económicas que existían a la fecha de presentación. De todas formas, las estimaciones a que dan lugar las incertidumbres deberán revestir la mayor precisión posible en su medición, para lo cual será necesario, en situaciones complejas, recurrir a profesionales altamente especializados en la materia. En el presente MCC se ha dado prioridad a las siguientes condiciones relativas a un mejor reconocimiento de los elementos de los EEFF, a saber:

I. **La probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros.** Los activos son los medios que poseen las entidades públicas para alcanzar sus objetivos, siendo los mismos utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios. Cuando los mismos no generan directamente entradas de efectivo, pero permiten prestar un servicio a la comunidad, son descritos habitualmente como portadores de un "potencial de servicio", mientras que los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de "beneficios económicos futuros", y II. **Fiabilidad de la medición.** Una condición importante para el reconocimiento de cada elemento es que posea un costo o valor que pueda ser medido fiablemente, de tal forma que no afecte la verosimilitud de la información contenida en los EEFF.

2.15.1 Reconocimiento de los Elementos de los EEFF

Activos	Se reconoce un activo en el ESF o balance general, cuando es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio futuros que evidencien un alto grado de certeza en el cumplimiento de sus objetivos y que se puedan medir con fiabilidad.
Pasivos	Se reconoce un pasivo en el ESF o balance general cuando una entidad pública tiene una obligación presente, como resultado de sucesos pasados y es probable que la entidad, para la cancelación de dicha obligación, deba desprenderse de recursos que lleven incorporados beneficios económicos o potencial de servicio y, además, la cuantía del desembolso a realizar pueda hacerse como estimación fiable del importe de la obligación o cuantía del dicho desembolso.
Ingresos	Se reconoce un ingreso en el ERF cuando ha surgido un incremento de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, distintos de contribuciones de los propietarios y, además, cuando el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.
Gastos	Se reconoce un gasto en el ERF cuando ha surgido una disminución en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros, relacionada con un decremento de los activos o un incremento de los pasivos, distintos de distribuciones a los propietarios y, además, cuando el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

2.16 Unidad de medida Los EEFF deben expresarse en una "moneda funcional" que debe ser homogénea y de poder adquisitivo actualizado a la fecha de presentación o fecha en la que se informa (aquélla a la que corresponde el cierre de los EEFF). La moneda funcional será la de curso legal del país. **2.17 Medición de los elementos de los Estados Financieros** A los fines de determinar los importes monetarios para reconocer y contabilizar los elementos de los EEFF, es necesaria la adopción de una base o método particular de medición. En tal sentido, la base de medición no es única, sino que existe una variedad que se puede aplicar según sean las condiciones y los elementos a medir, siendo las más usuales las siguientes:

ACTIVOS

Costo histórico: El importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. Posteriormente al reconocimiento inicial, este costo puede asignarse como gasto a los períodos de presentación en forma de depreciación o amortización para ciertos activos, a medida que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por estos activos se consume a lo largo de sus vidas útiles.

Valor Actual: Las mediciones del valor actual reflejan el entorno económico dominante en la fecha de presentación de los EEFF y comprende:

- ***Valor de Mercado***: Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Comprende la referencia a operaciones de mercados abiertos, activos y ordenados, así como también la aplicación de técnicas de valuación en los casos de mercados inactivos, siendo por lo tanto asimilable a la aplicación de la técnica de **Valor Razonable.**
- ***Costo Corriente de Reposición***: Los activos se registran contablemente por el importe de efectivo o equivalentes que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente, criterio también conocido como "costo de reposición depreciado optimizado" y se refiere a la reposición del potencial de servicio incorporado en un activo y no al activo en sí mismo.
- ***Precio de Venta Neto***: Es el importe que la entidad puede obtener de la venta del activo, después de deducir los costos de venta.
- ***Valor de Uso***: Es el valor presente, a la fecha de presentación de los EEFF, de los posibles beneficios económicos o potencial de servicio restante del activo si se sigue utilizando, y del importe neto que la entidad recibirá de su disposición al final de su vida útil, es decir, el importe que se puede derivar de un activo a través de su funcionamiento y de su disposición al final de su vida útil.

PASIVOS

Costo Histórico: Los pasivos se registran por la contraprestación, en efectivo o equivalentes al efectivo, recibida por asumir una obligación, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo. Según el modelo de costo histórico las medidas iníciales pueden ajustarse para reflejar factores tales como la acumulación (devengo) de intereses, la adición del descuento o amortización de una prima.

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

Costo de Cancelación: Es el importe que el acreedor aceptará para la

liquidación de su derecho, o que un tercero cargaría para aceptar la transferencia del pasivo por el emisor de la obligación. "Costo de cancelación" es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al concepto equivalente de "precio de venta neto" en el contexto de los activos.
Precio de Asunción: Es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto que costo de reposición en el contexto de los activos. De igual modo que el costo de reposición representa el importe que una entidad pagaría racionalmente para adquirir un activo, así el precio de asunción es el importe que la entidad estaría dispuesta racionalmente a aceptar a cambio de asumir un pasivo existente.
Valor de Mercado: Es el importe por el que puede ser cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Comprende la referencia a operaciones de mercados abiertos, activos y ordenados, así como también la aplicación de técnicas de valuación en los casos de mercados inactivos, siendo por lo tanto asimilable a la aplicación de la técnica de Valor Razonable.

Los métodos de medición expuestos se complementarán, a efectos del presente MCC, con otras técnicas de valuación establecidas en las NICSP y en las PCG y, en muchos casos, la medición de un activo o un pasivo puede resultar de la aplicación concurrente de más de una técnica, en la medida que ello contribuya a fortalecer la confiabilidad de la información.

1. Subsistema de Contabilidad Gubernamental (SSCG) En el SP la contabilidad, denominada gubernamental, requiere de la definición de criterios técnicos específicos conforme con los fines propios de las instituciones públicas, al tiempo que demanda una práctica armónica e integrada con distintos procesos de administración y producción de información. En ese sentido, debe asegurarse una coherencia relacional y permanente integración de la contabilidad con los aspectos de índole presupuestaria, de caja, de recaudación, de administración de la deuda pública, de compras, de bienes y, en general, con todo proceso transaccional de las instituciones públicas que implique, directa o indirectamente, variaciones o explicación de variaciones propias de su situación económico-financiera. El rol de la CG en este nuevo milenio ha cambiado, ha crecido y, conceptualmente, se ha jerarquizado como producto del enfoque dado a la Administración Financiera Gubernamental según el cual, entre otros, *la CG es el sistema integrador de toda la información sobre transacciones y flujos no transaccionales que hacen a la gestión administrativo-financiera del Estado*, complementariamente a la visión internacional que alcanza a dicha contabilidad como sistema que garantice la confiabilidad en las cuentas públicas a través de la adopción de NICSP. Dado que el SSCG no sólo debe sustentarse en normas internacionales, sino que necesita de un sistema del cual es parte integrante (SIAFI), surge que a efectos de posibilitar la elaboración de la información financiera de las entidades gubernamentales, resulta fundamental determinar, dentro del desarrollo funcional del SSCG, cuáles serán los requisitos mínimos que se deben cumplir en el desarrollo de dichos sistemas. El SSCG, sustentado en normativa internacional, implicará una serie de beneficios para los usuarios principales (ciudadanos, acreedores, proveedores, etc.) de los EEFF del Gobierno y de sus organismos y aquellos preocupados por la transparencia financiera, los posibles inversores y los legisladores que deben tratar la rendición de cuentas, para lo cual se requiere incluir:

- el establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas;

- la confiabilidad de la información presentada,

- la consistencia en la aplicación de dichas prácticas (tanto dentro del país/jurisdicción en forma periódica, como entre países por el mismo período); y

- la potencial convergencia de la información financiera entre las bases presupuestarias y contables. Asimismo, la adopción de dichas normas contribuirá a que la presentación de la información financiera sea más dinámica y flexible, y a que sea practicada con idoneidad, aun más allá de los límites nacionales. El SSCG brindará al Gobierno un medio de bajo costo para asegurar que los informes financieros de las entidades del SPH en su jurisdicción incluyan información financiera de suficiente calidad como para cumplir sus obligaciones de rendir cuentas y de apoyar la toma de decisiones internas del mismo, como así también aquellas que necesita tomar un amplio rango de usuarios externos. En este contexto, la normativa internacional constituye un importante componente para fortalecer la transparencia financiera y la gobernabilidad en todos los niveles de dicho sector. **3.1 Definición** El SSCG comprenderá el conjunto de postulados, órganos, normas, políticas contables generales y particulares y procedimientos técnico-contables que permitan reconocer, medir, registrar, procesar, exponer y evaluar los hechos económico-financieros que afecten o pueden llegar a afectar el patrimonio de las Instituciones Gubernamentales comprendidas en todo el ámbito del SPH y, dado que todas las transacciones, una vez devengadas, impactan en el SSCG, éste es el núcleo integrador del SIAFI. **3.2 Objetivos** El SSCG tendrá como ***objetivo principal*** procesar y producir información financiera confiable, que permita a los usuarios de la misma ***tomar decisiones y rendir cuentas*** sobre la administración de los recursos que les han sido confiados para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y al Congreso. El Subsistema también debe cumplir con ***objetivos específicos,*** **entre** los que pueden mencionarse los siguientes:

a) Garantizar la integración de la información financiera a través del desarrollo de un SSCG como ***núcleo integrador*** del SIAFI;
b) Registrar sistemáticamente ***todas las transacciones*** que produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico-financiera de las entidades gubernamentales integrantes del Sector Público Hondureño;
c) Sustentar la información financiera a presentar, no sólo contemplando la realidad legal, sino también la ***realidad económica***, a efectos de garantizar la confiabilidad en la rendición de cuentas y que las mismas sean oportunas y transparentes; y
d) Permitir que la información que se genera en el SSCG ***se integre*** con el Sistema de Cuentas Nacionales y con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas. **3.3 Características** El SSCG se sustenta en el ***criterio de centralización normativa y descentralización operativa***, que no implica una contraposición o contradicción, sino más bien una complementación. En un sistema adecuadamente estructurado es necesario lograr un equilibrio entre las funciones que deben estar centralizadas y las que deben estar descentralizadas. Conceptualmente, el criterio propuesto comprende la diferenciación de las dos partes que lo integran, a saber:

- **La centralización** implica dar orientación a través de normas, políticas y procedimientos del funcionamiento de SSCG. Esta es una función de la CGR como Órgano Técnico Coordinador del SSCG, sobre la base de que sus orientaciones o normas deben ser claras y precisas, de tal forma que los organismos puedan aplicarlas, materializándolas a través de los Informes Contables que presenten.
- **La descentralización** se basa, a su vez, en que la administración, para que sea eficiente y eficaz, debe ejecutarse en cada una de las instituciones gubernamentales, cumpliendo las reglas y normas dadas por los órganos rectores. El SSCG deberá ser ***único y uniforme,*** para que lo apliquen todas las Instituciones Gubernamentales y permita la consolidación de la información

contable del SPH, como así también deberá ser ***integral e integrado,*** por lo cual todas la transacciones económico- financieras estarán en el SSCG y funcionarán en forma integrada con los otros componentes del SIAFI. Todo el marco contable se sustentará en Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), en Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), según sea el caso, todo ello sustentado sobre la base del devengado. El SSCG genera información que permite cumplir tanto con las Normas Nacionales como con los requerimientos internacionales y, fundamentalmente, obtendrá la información consolidada del SPH. **En resumen**, el SSCG tendrá las siguientes características:

a) Se sustentará en el criterio de **centralización normativa y descentralización operativa;**

b) Adoptará la condición de ser ***único, uniforme, integral e integrado*** y aplicable en la totalidad del SPH;

c) Se fundamentará en las Normas Internacionales, NICSP, NIC/NIIF, según corresponda;

d) Registrará las transacciones conforme a la base contable del devengado, como momento de la real incidencia económica de cada operación;

e) Permitirá que se registren en forma integral las transacciones económico-financieras presupuestarias y contables resultantes de su gestión gubernamental, posibilitando la coordinación y homogeneización de la información para la definitiva consolidación de la misma en los distintos niveles del Estado;

f) Permitirá producir los IFPG, que incluirán los EEFF que reflejen los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la gestión financiera, además de orientarse a la determinación de los costos de la producción pública, como así también la Ejecución Presupuestaria y todos los Estados Complementarios que se dispongan;

g) Garantizará que el registro contable sistémico de las transacciones se realice de forma tal que permita alcanzar altos parámetros de calidad, confiabilidad, oportunidad, eficacia, eficiencia y economía de la gestión;

h) Permitirá formular la Información Consolidada del SPH;

i) Asegurará, con el sustento de un moderno soporte informático en tiempo real, que la información correspondiente a cada transacción ingrese al sistema una sola vez, incidiendo en los registros principales y auxiliares y generando las salidas de información necesarias; y

j) Coadyuvará a la mejor toma de decisiones, a la transparencia, a la evaluación por resultados y a la confiabilidad de la rendición de cuentas de la gestión económico-financiera gubernamental. **3.4 Alcance** El alcance del SSCG comprende todas las transacciones que se generan en el SPH, más allá de que estén regulados por otras instituciones, e incluirá a las siguientes dependencias:

- Dependencias Centralizadas, Desconcentradas y Descentralizadas del Gobierno de la República;
- Instituciones y Empresas Estatales de carácter autónomo;
- Las Municipalidades[6]; y
- Las Instituciones Financieras Gubernamentales. **3.5 Herramientas Contables** Si bien el SSCG se sustenta en Normas Internacionales, las mismas deberán acompañarse de una serie de

[6] Sin perjuicio de su autonomía, establecida en la Constitución de la República.

elementos regulatorios complementarios que faciliten su adecuada implementación, correspondiendo considerar e implementar, como mínimo, los siguientes:

1. Plan Único de Cuentas Contable para SPH;

2. Manual de Políticas Contables (Generales, Particulares);

3. Manual de Procedimientos Contable;

4. Manual de Consolidación de Información Contable;

5. Manual Funcional de la Matriz Contable, y

6. Manual de Registro de Activos. **3.5.1 Plan Único de Cuentas Contable (PUCC)** El SSCG requiere, a efectos de viabilizar el registro y procesamiento sistemático de los flujos económico-financieros en la contabilidad, de un *Plan Único de Cuentas Contable (PUCC)* que permita catalogar y agrupar los cambios experimentados por las principales variables que determinan y resultan del desempeño de una entidad gubernamental, atendiendo a una precisa tipificación de la naturaleza de dichos flujos, de manera tal que las agregaciones y desagregaciones de información que surjan de la aplicación del Plan, exterioricen conjuntos homogéneos y diferenciales de otros conjuntos homogéneos del mismo nivel de apertura del Plan de Cuentas. Complementariamente, con el fin de garantizar la plena homogeneidad y uniformidad en la producción de información contable de los distintos niveles de gobierno, debe asegurarse el registro y procesamiento de flujos económico-financieros sobre la base de clasificadores únicos o, subsidiariamente, de clasificadores compatibles unos con otros. Su utilización por parte de las instituciones gubernamentales supone una mejora sustancial en la producción de información a los fines de la gestión, toda vez que permite alcanzar una visión integral y permanente referida a los resultados de las operaciones y a la situación económico-financiera de cada entidad. Asimismo, el diseño y apertura del PUCC deberá viabilizar y facilitar el proceso de consolidación del SPH, toda vez que permita: a) La identificación en forma precisa de componentes significativos de los EEFF, según el nivel de la institución pública de que se trate; b) La identificación en forma precisa de las partidas de créditos y deudas intergubernamentales; c) La apertura a séptimo nivel de mayores niveles de desagregación, siendo a tales efectos indispensable, a los fines del proceso de la consolidación, la catalogación de resultados por transacciones intergubernamentales según los clasificadores que identifiquen en forma precisa cada institución; y d) La plena integración con el clasificador presupuestario. El PUCC se deberá organizar sobre la base de una apertura a siete (7) niveles, alcanzando un total de once (11) dígitos. Los niveles a contemplar serán, como mínimo, los siguientes:

Los títulos a contemplar dentro del PUCC serán los siguientes:

La apertura de los subgrupos, las cuentas, subcuentas y analíticas y sub-analíticas, se completarán siguiendo los requerimientos de las NICSP y NIC/NIIF. La apertura de los ingresos y gastos se podrá sustentar en la clasificación estipulada en el MEFP del FMI (2014), siempre que no se contraponga con la Normativa Internacional. El PCC para el SGG será desarrollado por la CGR en su carácter de Órgano Técnico Coordinador de Contabilidad y el mismo será obligatorio para todas las Instituciones que integran dicho Sector. La CGR mantendrá su actualización conforme a las últimas NICSP emitidas, incorporando las modificaciones que se consideren necesarias y oportunas a efectos de mejorar la exposición de la información contable. Con el sustento del PCC para el Sector Gobierno General, la CGR formulará un Plan de Cuentas Contable Municipal, que será un modelo resumido del PCC para los municipios pequeños y medianos. El PUCC será único para el SPH y se formulará de acuerdo a lo establecido por la CGR, mientras que el Sector Empresas Públicas No Financieras (SEPNOF) y las Empresas Públicas que lo integran, elaborarán sus propios PCC, que serán validados por la CGR a efectos de que se cumpla con determinados rubros y niveles de cuentas a efectos de la consolidación. El criterio expuesto precedentemente se aplicará al Sector Empresas Públicas Financieras (SEPF), donde los PCC a utilizar por dichas entidades son formulados por la Comisión Nacional de Bancos y Seguro (CNBS) en su carácter de Órgano Regulador, para lo cual deberá someter los PCC a consideración de la CGR, que establecerá los rubros y niveles de cuentas que dichos Planes deberán contemplar a los efectos de cumplir con la consolidación del SPH. Para cumplimentar con la información destinada al Sistema de Cuentas Nacionales y de Estadísticas de Finanzas Públicas, una vez cerrado el PUCC, la CGR establecerá la relación entre los mismos, a efectos de que la información se obtenga directamente del SIAFI. **3.5.2 Manual de Políticas Contables** Las NICSP tienen un alcance integral e incluyen en cada Norma una serie de Políticas Contables orientadas al reconocimiento de los elementos de los EEFF, junto con la medición y exposición de los mismos. Por otra parte, dejan abiertos diferentes caminos para que la CGR elija la política a seguir. Por tal motivo es necesario adaptar dichos conceptos, sin modificarlos, al nivel de Políticas Contables, estableciendo, ante la duda que pueda generarse a nivel de cualquier Política Contable expuesta en el Manual, que la Norma será la que prevalece por sobre las restantes, con el agregado, dado por el IPSASB, que se trata de la expresada en idioma inglés, ya que éste es el idioma madre de las NICSP, por más que las traducciones provengan de la IFAC[7]. Las Políticas Contables comprenderán las Generales y las Particulares, a saber: ***Políticas Contables Generales (PCG):*** se originan, en su mayoría, en las propias NICSP, de las cuales surgen los criterios para el reconocimiento, la medición (inicial y posterior) y la exposición, no siendo susceptibles de modificación. ***Políticas Contables Particulares (PCP):*** serán aquellas a través de las cuales se establezcan criterios específicos de reconocimiento, medición y/o exposición, por ejemplo el

[7] Punto 36 del Prólogo de las NICSP.

procedimiento para la contabilización de operaciones derivadas de los fondos fiduciarios o procedimientos especiales de deterioros. El Manual deberá contener las *Políticas Contables* (generales y particulares) a aplicar en las transacciones gubernamentales, considerando:

1. ***reconocimiento;***
2. ***medición; y***
3. ***exposición.***

Políticas Contables Generales (PCG) La estructura que deberá tener el Manual de Políticas Contables Generales deberá agruparse por concepto y, dentro de cada uno de éstos, por Norma, a saber:

- Activos y Pasivos Financieros y Patrimonio
- Activos No Financieros
- Ingresos
- Gastos
- Presentación de Estados Financieros
- Presentación de Estados Financieros Consolidados
- Exposición de la Información

Políticas Contables Particulares (PCP) Las PCP surgirán como necesidad de aspectos particulares y específicos de determinadas transacciones que necesiten una PCP, las que surgirán de la PCG y del relevamiento de los procedimientos, transacción por transacción.

3.5.3 Manual de Procedimientos Contable Toda organización necesita contar con Manuales de los Procedimientos Contables a aplicar en sus circuitos administrativo-financieros, sustentados en Políticas Contables. Los procedimientos deben ser desarrollados tomando en cuenta las mejores prácticas contables-administrativas que permitan la integración del sistema de administración financiera sobre la base de la normativa internacional contable. Si bien los procedimientos constituyen un componente íntimamente vinculado al sistema de control interno, los correspondientes manuales se elaboran para obtener una información detallada, ordenada, sistémica e integral que contenga todas las instrucciones, responsabilidades e información sobre políticas, funciones, sistemas y procedimientos de las distintas operaciones o actividades que se realizan en cada entidad. Definir los procedimientos contables implica construir los pilares para poder desarrollar adecuadamente las actividades inherentes a la CG, estableciendo las correspondientes responsabilidades para los encargados de todas las áreas y sub-áreas, generando información útil y necesaria, estableciendo medidas de seguridad, control y autocontrol y objetivos que participen en el cumplimiento de la función financiera,

partiendo del relevamiento de los procedimientos actuales, los cuales serán el punto de partida y el principal soporte para llevar a cabo los cambios que se requieren para alcanzar, ratificar y hacer sostenibles en el tiempo la eficiencia, la efectividad, la eficacia y la economía en todos los procesos. Los procedimientos contables para el SGG serán establecidos por la CGR y, para el caso del SEP, los mismos deben ser elaborados por las empresas y validados por el Órgano Técnico Coordinador de Contabilidad, con opinión vinculante. **3.5.4 Manual de Consolidación de Información Contable** Es de destacar que la consolidación de la información financiera del país es el último eslabón de una cadena de normas, procesos y procedimientos previos, tanto presupuestarios como contables y, como tal, recibe el impacto positivo o negativo de los eslabones anteriores (normas, políticas, procedimientos), motivo por el cual debería ser realizada al final del proceso del SSCG. El enfoque dado a la consolidación de la información financiera surge de las NICSP, del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI y de la Normativa Nacional, según corresponda. La información consolidada del SPH permite cumplir el objetivo principal de identificar a los sectores como una sola entidad económica. Por lo expuesto, el hecho de disponer de las *normas y procedimientos de consolidación* será necesario, fundamentalmente, para que la CGR, como Órgano Técnico de la Información Consolidada del SPH y principal unidad de consolidación, cuente con una guía integral para hacer oportuno, eficaz y eficiente el proceso de consolidación de la información financiera del SPH. El Manual de Consolidación de Información Contable será la base funcional para el desarrollo del Módulo de Consolidación que dependerá del SSCG y que permitirá lograr los EEFF Consolidados del SPH. **3.5.5 Manual Funcional de la Matriz Contable** Los desarrollos de los manuales requeridos en los puntos anteriores impactarán en el funcionamiento de la matriz contable, pero es importante definir, previamente al desarrollo informático, el desarrollo funcional de la misma, que será la base para el proceso de conversión, dado que la matriz es un requisito esencial del SSCG. Su contenido se desarrolla en el presente documento dentro del punto siguiente ***"Competencia de la CGR – CGR como núcleo integrador del Sistema"*** **3.6 Organización y Competencia 3.6.1 Contaduría General de la República (CGR)** La CGR, dependiente de la SEFIN, es el Órgano Técnico Coordinador de la CG y de la formulación de Información Consolidada del SPH, además de ser el núcleo integrador del SIAFI y, como tal, tiene a su cargo el desarrollo, la instrumentación y la actualización del SSCG, conforme a un enfoque integrador del SIAFI, además de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del SPH. *3.6.1.1 Competencia de la CGR* Si bien la LOP establece las atribuciones y funciones de la CGR, se recomienda ampliar sus funciones y presentarlas desde tres enfoques diferentes, que debería tener el Órgano Técnico Coordinador del SSCG:

a) **CGR como núcleo integrador del Sistema;**

b) **CGR como rector de la Contabilidad Gubernamental; y**

c) **CGR como rector de la Información Financiera Consolidada del País.** **3.6.1.1.1 CGR como núcleo integrador del SIAFI Núcleo integrador del sistema** La CG, bajo la concepción expuesta, es un subsistema inherente al proceso económico de las organizaciones, que opera en función de la teoría contable, sustentada, a su vez, en Normas Contables que le dan confiabilidad a la información producida por la misma. Por consiguiente, para su estudio, diseño y operación corresponde aplicar la metodología aportada por el enfoque de sistemas, que se ha expuesto anteriormente en forma muy sintética. El SSCG tiene como objetivo básico producir Información Financiera de Propósito

materia presupuestaria, financiera, patrimonial y económica, conforme a las siguientes características:

1 ***Definir claramente la estructura organizativa financiera del Sector Público;***

2 ***Registro único de cada transacción e incluir y definir las unidades de registro***

3 ***Clasificadores Presupuestarios, Catálogos de Bienes y Planes de Cuentas Contables complementarios e integrados;***

4 ***Momentos de registro definidos de tal forma que permitan la integración, y***

5 ***Matriz de relación presupuesto/contabilidad; y***

Sólo a efectos de aportar una mayor claridad con respecto a los requisitos mínimos de integración, los mismos se amplían a continuación: **Estructura organizativa financiera del Sector Público** La Ley Orgánica del Presupuesto (LOP) y su Reglamento establecen que los Clasificadores Presupuestarios deben estar sustentados en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) del Fondo Monetario Internacional (FMI), siendo el último aprobado por la Institución el del año 2014. Dicho Manual establece que: "*...las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG) deben cubrir todas las entidades que materialmente afecten las políticas fiscales. Normalmente, las Políticas Fiscales se llevan a cabo por las entidades, establecidas por procesos políticos, totalmente dedicados a las Funciones económicas del gobierno, tales como los ministerios o consejos municipales. El término "Gobierno" es frecuentemente utilizado como un sustantivo Colectivo para diversas combinaciones de entidades en un país involucrado en las funciones de gobierno, o se hace referencia a los distintos gobiernos individuales de un país...*" (Gobierno Central y Gobierno Local)" ... *Instituciones Sin Fines de Lucro bajo el control del Gobierno también pueden existir. Además de esas entidades, empresas controladas de propiedad del gobierno o que participan en algunas actividades comerciales pueden ser instrumentos de la política fiscal. Dichas empresas de propiedad estatal, como el Banco Central, Oficinas Postales o los Ferrocarriles, que son referidos a menudo como corporaciones públicas, empresas de propiedad estatal, o paraestatales en un sentido legal, pueden ser parte del gobierno general o del sector público, y las estadísticas debe ser compiladas para todos ellos*". Por su parte la LOP establece en su articulado la clasificación y alcance de la Ley y, si bien se deberá reformular su Reglamento, dicha Clasificación es la siguiente:

1. **SECTOR PÚBLICO HONDUREÑO (SPH):** El SPH comprende el **Sector Público No Financiero**, conformado por el Sector Gobierno General (SGG) y el Sector Empresas Públicas No Financieras (SEPNF) y el **Sector Público Financiero,** conformado por el Sector Empresas Públicas Financieras (SEPF).

1.1. **Sector Gobierno General (SGG)**

El SGG está conformado por el SGC y el SGM.

1.1.1. **Sector Gobierno Central (SGC)**

Estará conformado por:

1.1.1.1. **Administración Central del Poder Ejecutivo:** Comprende el grupo central de ministerios, secretarías, direcciones y/o departamentos que forman una sola unidad institucional. La mayoría de los ministerios, departamentos, organismos, juntas, comisiones y otras entidades que constituyen el gobierno no son unidades institucionales, porque no tienen la facultad de poseer activos, incurrir en pasivos, ni realizar transacciones por derecho propio. En general, todas las entidades financiadas mediante partidas asignadas en el marco de un presupuesto controlado por la legislatura deben amalgamarse en una sola unidad institucional, comprendiendo las siguientes entidades:

General, dentro de la cual los EEFF constituyen la información principal que muestren los resultados de la gestión presupuestaria, financiera y económica, así como exponer la situación patrimonial de las organizaciones. Para ello, el SSCG operará a partir de los datos de entrada que surgen del registro de los hechos que tengan o puedan llegar a tener incidencia económico-financiera en la respectiva organización y cuyo procesamiento debe realizarse de acuerdo con la metodología aportada por la teoría contable. Por lo expuesto, bajo el SIAFI y para cumplir con la cualidad de "integración", el SSCG cumple la función de **núcleo integrador del mismo**, dado que cuando las transacciones se devengan, cualquiera sea su origen, impactan en la contabilidad (registro contable), aun aquellas que no tengan efecto presupuestario (amortizaciones). La confiabilidad del SIAFI, conforme a las características señaladas, sólo puede ser alcanzada si la columna vertebral del mismo está dada por el SSCG, que debe revolucionar su tradición de registro meramente histórico y extemporáneo, que condujo a la duplicidad de informaciones y a una mayor confusión de datos de la gestión. Esta orientación marca el principio fundamental de la nueva Contabilidad, que debe ser concebida como un auténtico sistema de información en sí misma y dejar de lado esa visión simplista que durante años la asoció a la teneduría de libros, que si bien es necesaria, puede ser realizada automáticamente como todo otro procedimiento programable. Esta concepción permitirá que los distintos estados que se elaboren sean coherentes entre sí, porque son originados en la misma fuente informativa, permitiendo además el acoplamiento modular y automático a la información necesaria para la macroeconomía, como es el Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas y el de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI, los cuales deben derivarse de la misma fuente informativa. El SSCG, como núcleo integrador de la información financiera, es producto de que todas las transacciones realizadas en el SP, sean estas de origen presupuestario o no, impactan en el SSCG, tal como queda demostrado en el siguiente gráfico:

Núcleo Integrador del Sistema

Requisitos mínimos para la integración

Para cumplir con el concepto de integración será necesario que se incorporen al marco legal los requisitos y características básicas y mínimas que debe cumplir el SIAFI para que sea Integrado y que el SSCG sea el núcleo integrador del mismo, de tal forma que resulte factible obtener una base de datos que permita contar con información confiable en

1.1.1.1.1. **Unidades Primarias**: Son las instituciones u organismos que realizan las principales funciones económicas, tales como: asumir la responsabilidad por la provisión de bienes y servicios a la comunidad **en términos no de mercado**, ya sea para consumo colectivo o individual y redistribuir el ingreso y la riqueza por medio de pagos de transferencias, financiando sus actividades principalmente con impuestos u otras transferencias obligatorias. Inclusive pueden financiar parte de sus actividades mediante el endeudamiento. Incluyendo entre otras:

1.1.1.1.1.1. **Delegaciones Externas (Enclaves Territoriales)**: Son unidades del Gobierno ubicadas físicamente en otros países, en donde poseen o arriendan propiedades con el consentimiento político formal del gobierno del país, utilizadas principalmente para representaciones diplomáticas como embajadas y consulados, bases militares, estaciones científicas, u otros fines.

1.1.1.1.1.2. **Instituciones de Propósitos Especiales**: Son entidades que no tienen la facultad de actuar de manera independiente y cuyo abanico de transacciones que pueden emprender es limitado. No asumen los riesgos, ni recogen los beneficios asociados con los activos y pasivos que poseen, como por ejemplo las UEPEX.

1.1.1.1.2. **Instituciones Desconcentradas**: Son entidades que dependen estructuralmente de las unidades primarias, no tienen personería jurídica y son financiadas con el PGIER, pudiendo poseer cierto grado de autonomía operativa.

1.1.1.2. **Instituciones Descentralizadas no empresariales:** Son entidades económicas, con personería jurídica propia y autonomía operativa que tienen capacidad, por derecho propio, de poseer activos, contraer pasivos y realizar actividades económicas y transacciones con otras entidades, comprendiendo:

1.1.1.2.1. **Instituciones Descentralizadas incluidas en el PGIER:** Son entidades descentralizadas no empresariales que realizan sus actividades bajo la autoridad del Gobierno Central, pero tienen personalidad jurídica propia y autonomía suficiente como para constituir otras unidades institucionales de gobierno. Estas entidades deben tratarse como unidades separadas, ya que mantienen un conjunto de cuentas, son propietarias de bienes o activos por derecho propio, realizan actividades no de mercado por lo que deben rendir cuentas ante la ley y tienen capacidad para incurrir en obligaciones y celebrar contratos.

1.1.1.2.2. **Instituciones Descentralizadas no incluidas en el PGIER:** Son entidades con presupuestos individuales aprobados por sus autoridades superiores y que no se incluyen en el PGIER. Estas entidades son consideradas unidades institucionales y deben cumplir con las siguientes características: potestad de emitir EEFF, capacidad de adquirir bienes o activos con derecho propio, realizar actividades no de mercado, de las que rinden cuentas por ley y capaces de incurrir en pasivos y celebrar contratos por derecho propio.

1.1.1.3. **Otros Poderes**[8]**:** Son el Poder Legislativo, el Poder judicial y sus entidades adscriptas o desconcentradas, además de todos los órganos constitucionales que son parte del SGC, que estarán incluidas en el PGIER y, desde el punto de vista administrativo contable, serán consideradas entidades que informan internamente a la CGR, a efectos de su consolidación en la Administración Central del Poder Ejecutivo.

---

[8] **Constitución de la República: ARTÍCULO 211.-** El Poder ejecutivo incluirá en el Presupuesto General de Egresos e Ingresos de la República, los fondos presupuestados por el Poder Legislativo para su funcionamiento.
ARTÍCULO 212.- La Tesorería General de la República, acreditará por trimestres anticipados los fondos necesarios para atender los gastos del Congreso Nacional.
ARTÍCULO 222.- El Tribunal Superior de Cuentas es el ente rector del sistema de control de los recursos públicos, con autonomía funcional y administrativa de los Poderes del Estado, sometido solamente al cumplimiento de la Constitución y las leyes. Será responsable ante el Congreso Nacional de los actos ejecutados en el ejercicio de sus funciones.
ARTÍCULO 318.- El Poder Judicial goza de completa autonomía administrativa y financiera. En el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República, tendrá una asignación actual no menor del tres (3%) de los ingresos corrientes.

1.1.1.4. **Seguridad Social:** Son entidades constituidas como instituciones gubernamentales o como Fondos de la Seguridad Social, con el objeto de administrar la seguridad social, entre las que se incluyen:
1.1.1.4.1. **Instituciones de la Seguridad Social:** Constituyen un tipo particular de institución descentralizada, que se dedican a operar uno o varios sistemas de seguridad social, los cuales son una forma de protección social que suponen pago de contribuciones obligatorias y cubren a una gran parte de la población total. Una institución de seguridad social debe cumplir con los requisitos generales de una institución descentralizada, es decir, debe estar organizada por separado de las otras actividades de las instituciones gubernamentales, manteniendo sus activos y pasivos por separado y realizando transacciones financieras por cuenta propia.
1.1.1.4.2. **Fondos de la Seguridad Social:** Son fondos particulares o especiales de instituciones gubernamentales, que se ocupan de uno o más sistemas de seguridad social, manteniendo sus activos y pasivos por separado y realizando transacciones financieras por cuenta propia.
1.1.1.5. **Instituciones de Gobierno sin fines de lucro:** Son instituciones jurídicas o sociales, creadas para producir bienes o servicios, pero cuya condición no les permite ser una fuente de ingresos, utilidades o cualquier otra ganancia financiera para las instituciones que las establecen, las controlan, y sobre todo, las financian. Son productores no de mercado y están controladas por una entidad de gobierno, y por lo tanto, forman parte del SGG.
1.1.2. **Sector Gobiernos Municipales (SGM):** Comprende:
1.1.2.1. **Administración Central Municipal:** Son entidades gubernamentales que tienen una esfera de competencia local y que suelen prestar a los residentes una amplia gama de servicios, algunos de los cuales se financian mediante donaciones de niveles de gobierno superiores, e incluirá la información financiera del Poder Legislativo Municipal.
1.1.2.2. **Administración Descentralizada Municipal:** Son entidades económicas municipales que tienen capacidad, por derecho propio, de poseer activos, contraer pasivos y realizar actividades económicas y transacciones con otras entidades. Realizan sus actividades bajo la autoridad de Gobiernos Locales, teniendo personalidad jurídica propia y autonomía suficiente como para constituir otras unidades institucionales de gobierno. Estas entidades deben tratarse como unidades separadas, facultadas para emitir EEFF completos, propietarias de bienes o activos por derecho propio, que realizan actividades no de mercado y por las que deben rendir cuentas ante la ley, además de tener capacidad para incurrir en obligaciones y celebrar contratos.
1.1.2.3. **Mancomunidades:** Las municipalidades podrán asociarse o concertar entre ellas convenios cooperativos a fin de colaborar en la realización de obras o servicios que sean de interés común para dos o más municipios. Son entidades gubernamentales creadas por dos o más gobiernos locales, con diferentes responsabilidades funcionales, con atribuciones sobre la misma zona geográfica y que rinden cuentas a los gobiernos locales.
1.2. **Sector Público Empresarial (SPE):** Las EP son entidades jurídicas, creadas con el fin de producir bienes o servicios para el mercado. Pueden ser fuente de utilidades o de otra ganancia financiera para sus propietarios. Las EP son propiedad colectiva de accionistas que tienen atribuciones para nombrar a los directores responsables de su gestión general. El SPE comprende los siguientes sectores:
1.2.1. **Sector Empresas Públicas No Financieras (SEPNF):** Comprende las entidades creadas con el objeto de producir bienes y servicios no financieros para el mercado, a saber:
1.2.1.1. **Empresas Públicas no Financieras de Gobierno Central:** Son instituciones gubernamentales que se dedican principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros de mercado y venden la totalidad o la mayor parte de su producción a precios económicamente significativos.

1.2.1.2. **Empresas Públicas no Financieras de Gobierno Local**: Son instituciones municipales que se dedican principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros de mercado y venden la totalidad o la mayor parte de su producción a precios económicamente significativos.

1.2.1.3. **Empresas Asociadas**: Son entidades con personería jurídica, sobre las que el Gobierno por sí mismo o a través de sus instituciones, tiene participación, posee influencia significativa y no es una entidad controlada, ni constituye una participación en un negocio conjunto, entendiendo por influencia significativa el poder de intervenir en las decisiones de políticas financieras y de operación de la participada sin llegar a tener el control o el control conjunto de la misma[9].

1.2.1.4. **Negocios Conjuntos**: Implica la constitución de una corporación, empresa u otra unidad institucional en la que cada parte ejerce legalmente el control conjunto sobre las actividades de la unidad[10]. Estas unidades funcionan igual que otras, pero bajo un control conjunto establecido en virtud de un acuerdo jurídico entre las partes.

1.2.1.5. **Instituciones Gubernamentales sin Fines de Lucro**: Son instituciones jurídicas o sociales, creadas para producir bienes o servicios, pero cuya condición no les permite poseer una fuente de ingresos, utilidades o cualquier otra ganancia financiera para las instituciones que las establecen, las controlan, y sobre todo, las financian. Son productores de mercado y están controladas por una entidad de gobierno.

1.2.2. **Sector Empresas Públicas Financieras (SEPF):** Comprende las entidades cuya actividad es prestar servicios financieros para el mercado, a saber:

1.2.2.1. **Banco Central de Honduras**: Es una institución pública autónoma de carácter técnico, de duración indefinida, con personería jurídica y patrimonio propio, que tiene por objetivo fundamental velar por la estabilidad de la moneda y será su finalidad esencial promover y mantener las condiciones monetarias, cambiarias, crediticias y financieras más favorables para la estabilidad de la economía nacional.

1.2.2.2. **Empresas Públicas Financieras con Captación de Depósitos**: Son todas las corporaciones de depósito residentes, excepto el Banco Central, que están controladas por unidades del Gobierno.

1.2.2.3. **Otras Instituciones Públicas Financieras**: Comprende todas las instituciones financieras residentes, excepto las instituciones de captación de depósito público, controladas por una unidad del gobierno u otra empresa pública. Son instituciones que pueden captar fondos en los mercados financieros distintos de los depósitos y los utilizan para adquirir activos financieros. Se pueden identificar dentro del presente grupo, entre otras, las siguientes:

1.2.2.3.1. **Fondos Fiduciarios**: El Fideicomiso es la entidad constituida mediante declaración de voluntad, por la cual el Fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del Fideicomisario, el usufructo, uso o habitación, en todo o parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su cumplimiento al Fiduciario, a quien se transmitirán los bienes o derechos en propiedad, pero sin facultad de disponer de ellos, sino de conformidad a las instrucciones precisas dadas por el Fideicomitente en el instrumento de constitución.

1.2.2.3.2. **Instituciones Reguladoras del SPE.** Instituciones de Gobierno que tienen bajo su responsabilidad la regulación del SPE. **Empresas Públicas** A los efectos del presente MCSSCG se define como EP a aquellas entidades capaces de generar beneficios u otras ganancias financieras a sus propietarios y que son reconocidas por ley como entidades legalmente separadas de sus dueños[11], a la vez que se involucran en la producción o prestación de servicios a través del mercado. Una entidad que actúa a través del mercado ofrece todos o la mayoría de sus productos y servicios u otras prestaciones a precios que

[9] NICSP N° 7 "Inversiones en Asociadas" - párrafo 7.
[10] NICSP N° 8 "Participación en Negocios Conjuntos".
[11] Dueños: Gobierno Central o Gobiernos Municipales.

son económicamente significativos. Un precio resulta económicamente significativo si influye en forma significativa en las cantidades que la entidad está dispuesta a proveer y en las cantidades que los compradores o adquirentes de los bienes, servicios y otras prestaciones están dispuestos a adquirir. Esto resulta usualmente cuando:

a) Dichos precios implican un incentivo para que la entidad productora ajuste su oferta con el fin de generar beneficios en el largo plazo, mantener su capital y otros costos.

b) A dichos precios los consumidores tienen la libertad de comprar o no y dicha elección tiene en cuenta el nivel de precios fijado. Estas condiciones se dan usualmente cuando las ventas cubren la mayoría de los costos. Teniendo en cuenta lo antes señalado, en la caracterización de una entidad como empresa, **no se tendrá en cuenta su formato jurídico, sino la realidad económica** de la naturaleza de sus operaciones. A estos fines, el término entidad no se referirá necesariamente a formatos jurídicos, leyes o regulaciones que otorgan personería jurídica a la misma, pudiendo por ende tener la característica de entidades y, más particularmente, de entidades empresariales, formas asociativas nacidas u organizadas por leyes, regulaciones y acuerdos contractuales que no otorgan personería jurídica. Las EP son aquellas entidades empresariales que son controladas por unidades del SGG o por otras EP. Las EP tienen características particulares y, por ende, pueden modificar sus precios para cumplir con objetivos de políticas públicas, lo cual puede causar dificultades en la determinación de si sus precios son o no económicamente significativos, ya que pueden proveer mayores cantidades de bienes y servicios que los que proveería una empresa privada a iguales precios. Aun cuando las EP suelen cubrir gran parte de sus costos, suelen responder a las fuerzas de mercado en forma diferente a como lo haría una empresa privada. Es de esperar que en una EP las ventas (sin considerar impuestos y subsidios específicos -en el sentido en que no son recibidos también por el resto de las empresas participantes en ese mercado- sobre los productos) cubran, considerando un rango temporal amplio, al menos la mitad de los costos de producción o prestación de servicios. Los costos de producción o prestación de servicios a considerar serán la suma de los beneficios a los empleados, los insumos bajo la forma de bienes y servicios y el consumo de capital fijo, así como los impuestos a la producción. A los efectos del **SSCG y del tratamiento contable de cada entidad en el marco del mismo, recaerá en la CGR** la determinación de la caracterización de cada unidad institucional o entidad controlada como **entidad empresaria pública o entidad gubernamental.** Esta tarea se hará caso por caso tomando como referencia lo expuesto en párrafos anteriores y las definiciones del MEFP – FMI 2014, así como modificaciones a lo expuesto anteriormente que puedan contener nuevas versiones del referido Manual. En tal sentido, inclusive es posible que puedan identificarse establecimientos de mercado o cuasi corporaciones, que integran una unidad institucional de gobierno, pero que cumplen con los requisitos para su reconocimiento como unidad institucional separada y, por ende, deben ser tratadas como **empresas públicas.** Registro Único Las operaciones se **registrarán una sola vez en el sistema** y, a partir de este **registro único** de **efectos múltiples**, se deberán obtener las salidas básicas de información financiera que produzca el SSCG, sean ellas de tipo presupuestario, patrimonial o económico, a nivel de todo el SPH. Las unidades de registro deberán cumplir con la condición de que las mismas estén **lo más próximas al lugar donde se realice la transacción** y el registro deberá efectuarse en el momento en que sucede el hecho económico. El SSCG deberá posibilitar la expresión fiable de las transacciones económico-financieras expuestas en los IFPG e información complementaria, con el sustento de los registros contables con base devengado a cargo de cada entidad gubernamental y de conformidad con los clasificadores presupuestarios y el plan de cuentas contable debidamente integrado, en concordancia con las PCG y PCP que emita la CGR. El SSCG deberá contener los correspondientes registros principales y auxiliares que se determinen a través de las PCG y PCP, los cuales deberán respaldarse con la documentación original que permita comprobar y justificar su procedencia, como así también las estimaciones y juicios

profesionales debidamente fundados y expuestos en Notas a los EEFF. Cada uno de los subsistemas integrantes del SIAFI será una **URP**, que operará como centro periférico del sistema y será responsable de la captación de la información financiera a ingresar al mismo. **Momento de Registro Contable.** Los momentos de registros constituyen otro de los requisitos claves para la integración del SIAFI, por lo cual la selección de dichos momentos es fundamental para garantizar la interrelación de los sistemas que lo componen y a los efectos de obtener información presupuestaria, financiera y patrimonial. El orden de los momentos de registros se origina en las etapas presupuestarias, para unirse en el momento del devengado, dando nacimiento, en ese mismo instante, a la contabilidad. Los momentos son:

Para los Gastos	Para los Recursos
Aprobado:	***Estimado:***
El Presupuesto aprobado es la autorización para gastar o monto autorizado de crédito derivado de leyes de asignación presupuestaria, otorgada por el Poder Legislativo.	Son los cálculos iníciales de los recursos que se estima recaudar en el ejercicio.
Modificado:	
Es el presupuesto aprobado por el Poder Legislativo que ha sido modificado con la correspondiente autorización. Las modificaciones pueden ser realizadas por la Legislatura o por quien ésta delegue.	
Pre-Compromiso:	
Constituye la reserva de las partidas presupuestarias, realizadas por las entidades, previo a la contratación definitiva.	
Comprometido:	
Constituyen compromisos los actos administrativos dictados por la autoridad competente que disponen destinar definitivamente la asignación presupuestal o parte de ella a la finalidad enunciada en la misma Los compromisos deberán ser referidos, por su concepto e importe, a la asignación presupuestal que debe afectarse para su cumplimiento.	
Devengado (unión del presupuesto y la contabilidad):	
Es la base contable por la 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 EEFF de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable del devengado son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.	
Mandado a Pagar u Obligado:	
El registro del mandado a pagar u obligado se producirá cuando se genera la emisión de la orden de pago correspondiente.	
Pagado:	***Percibido:***
El registro del pago se efectuará en la fecha que se entregue el cheque, se	El percibido de los recursos es el momento en que la suma percibida

Para los Gastos	Para los Recursos
formalice la transferencia o se materialice el pago por entrega de efectivo o de otros valores.	queda a disposición del Tesoro, mediante el pago directo del deudor o, indirectamente, por transferencia de agentes recaudadores.

Cuentas Públicas Las transacciones económico-financieras que se realicen en el SPH se agruparán según su tipo y efecto sobre el presupuesto o el patrimonio y con el propósito del registro en cuentas previamente identificadas y catalogadas. El conjunto de cuentas que se utilizan con tal finalidad constituye las Cuentas Públicas, las cuales se desagregarán en los siguientes clasificadores y/o catálogos de cuentas:

a) **Clasificadores Presupuestarios**

1. Primarios:

i. Clasificador institucional;

ii. Clasificador por rubro de recursos;

iii. Clasificador por objeto del gasto;

iv. Clasificador por categoría programática;

v. Clasificador por fuente de financiamiento;

vi. Clasificador por tipo de moneda; y

vii. Clasificador por ubicación geográfica.

2. Derivados:

i. Clasificador por finalidad y función;

ii. Clasificador económico de recursos; y

iii. Clasificador económico del gasto.

b) **Plan de Cuentas Contable;**

c) **Catálogo de Bienes;**

d) **Cuentas Nacionales; y**

e) **Cuentas Estadísticas.**

Con relación a los distintos elementos que interactúan a los fines de la integración, los mismos pueden clasificarse en: **Comunes al SSCG y del SSP** De los Clasificadores Presupuestarios incluidos en las Cuentas Públicas de la presente normativa, **son comunes al SSCG y al SSP** los siguientes:

i. Clasificador institucional;

ii. Clasificador por fuente de financiamiento;

iii. Clasificador por tipo de moneda;

iv. Clasificador por ubicación geográfica; y

v. Clasificador por finalidad y función.

Cuando los mismos se diseñen o se modifiquen, dichos procesos deberán realizarse en forma conjunta entre la DGP y la CGR y no podrán autorizarse sin la aprobación de ambos órganos técnicos. **Integración de los catálogos de las Cuentas Contables con los Presupuestarios.** El SSCG y el SSP se **integran** a través de los siguientes clasificadores presupuestarios:

i. **Clasificador por rubro de recursos; y**

ii. **Clasificador por objeto del gasto.**

La integración de los Clasificadores Presupuestarios y el PCC permitirá expresar un lenguaje común, único y uniforme para el SGG, como así también identificar en forma precisa los componentes significativos de los EEFF, dando el mayor grado de automatización posible al proceso de consolidación y generando la posibilidad de una evaluación más certera de la ejecución presupuestaria y de una rendición de cuentas más confiable. Cada uno de los catálogos responderán a un propósito u objetivo determinado y en su diseño deben considerarse las necesidades de integración que existen entre todos ellos, por lo que es necesario instrumentar la homologación e integración a través del SSCG como núcleo integrador del SIAFI. **Integración con el Catálogo de Bienes.** El SIAFI debe contar con un sistema de codificación que permita representar todo el universo, tanto de bienes de consumo como de los activos no financieros, con la flexibilidad suficiente y con definiciones claras y precisas. Además, dicha codificación deberá poseer una serie de datos asociados, de manera tal que pueda ser utilizada por todas aquellas áreas involucradas en la administración de los bienes (presupuesto, compras y contabilidad). Es aconsejable utilizar el **Código Estándar de Productos y Servicios de las Naciones Unidas (UNSPSC[12] por su sigla en inglés).** La adopción del UNSPSC conlleva una serie de ventajas, como las que seguidamente se detallan:

a) **Es de fácil adaptación:** Es un sistema estándar de codificación de bienes y servicios, diseñado para fines comerciales de compras y adquisiciones. Es flexible, versátil, fácilmente adaptable a las necesidades locales y puede ser utilizado en catálogos electrónicos, motores de búsqueda y sistemas de aplicación de adquisiciones.

b) **Es generalizado y reconocido:** Es un método de codificación de amplia difusión y de generalizada aceptación, que permite a proveedores y compradores "hablar el mismo lenguaje" al integrar en un solo código numérico el flujo total del proceso de adquisición.

c) **Es electrónico:** Es la columna vertebral de un catálogo electrónico que posibilita el descubrimiento y conocimiento de productos o servicios ofrecidos en un sistema de compras y adquisiciones electrónicas y la administración de los bienes relacionados con los códigos de origen.

d) **Facilita la integración:** Posibilita partir desde la presupuestación de las compras por la integración con el Clasificador por Objeto del Gasto hasta cerrar el circuito administrativo financiero con la incorporación de los bienes al sistema de administración de bienes.

e) **Actualización permanentemente:** Facilita la labor de los compradores y administradores, ya que provee un esquema de directrices y parámetros que agrupa y desagrupa productos similares.

f) **Promueve la anticorrupción:** La selección de un sistema estándar de codificación como el UNSPSC tiene implicaciones significativas para una agenda anticorrupción, por medio de la promoción de la competencia y la transparencia de la gestión gubernamental.

[12] United Nations Standard Products and Services Code.

El UNSPSC consta de cuatro (4) niveles de dos (2) dígitos cada uno, es decir, cada bien o servicio se identifica mediante un código universal y único de ocho (8) dígitos, de la siguiente forma:

i. Nivel 1: Segmento (00);
ii. Nivel 2: Familia (00-00);
iii. Nivel 3: Clase (00-00-00); y
iv. Nivel 4: Artículo (00-00-00-00); y
v. Nivel 5: Datos Asociados.

El UNSPSC contempla la codificación de los bienes, de forma tal que permita su integración en forma automática con el Clasificador Presupuestario por objeto del gasto y el PCC, a efectos de obtener información homogénea partiendo desde la presupuestación, su compra, su ingreso al inventario (alta de los bienes) y por ende, llegar hasta su registro contable. **Integración del UNSPSC, Clasificadores Presupuestarios y Plan de Cuentas Contable.** La integración del UNSPSC con los clasificadores presupuestarios por objeto del gasto y concepto de recursos y el PCC permitirá expresar un lenguaje común, único y uniforme en el SSCG, como así también identificar en forma precisa los componentes significativos de los EEFF, facilitando un cierto grado de automatización en el proceso de consolidación y generando la posibilidad de una evaluación más certera de la ejecución presupuestaria y una rendición de cuentas más confiable. Contar con un lenguaje común y único es necesario para que la información del Sector Público pueda consolidarse y de esa forma obtener una única información financiera del país. Esto se logra no sólo a través del cumplimiento de normas emanadas de los órganos técnicos de la SEFIN, sino también por la homogeneización de los clasificadores presupuestarios, el plan de cuentas contable y los catálogos de bienes. La integración del presupuesto, de la contabilidad y de los bienes (Clasificador, Plan y Catálogos) son requisitos esenciales y mínimos a cumplir en el diseño del SIAFI. Para conseguir la adecuada integración en el funcionamiento del mismo, es importante que, en primer término, exista una adecuada integración de los catálogos de cuentas. Dada la situación particular del SPH, la administración e integración del UNSPSC será responsabilidad de la CGR. **Matriz de relación presupuesto/contabilidad.** El SIAFI producirá información presupuestaria, económica, financiera, contable y de gestión en forma simultánea, mediante la utilización de clasificaciones combinadas y las ***matrices de conversión***, que relacionan los clasificadores presupuestarios de recursos y de gastos con las cuentas del PCC, por etapas o momentos del registro, identificando la obra o proyecto en la estructura programática, la fuente de financiamiento, el medio de percepción y el medio de pago. La matriz debe permitir la conversión generando los asientos contables sobre partida doble en la contabilidad en forma simultánea al registro de la ejecución presupuestaria, en los momentos del devengado y del percibido de los recursos, mientras que para los gastos se incluirán los momentos del devengado, mandado a pagar y pagado y sus modificaciones, como así también debe permitir el registro de las transacciones que no tengan efectos presupuestarios, tanto de Activos, Pasivos, Activos Netos/Patrimonio, como de Gastos e Ingresos. La CGR será la responsable del diseño y administración de la matriz y será, en forma excluyente, la que realice los ajustes necesarios a nivel funcional. Las modificaciones en la matriz deben ser autorizadas por la CGR, la cual deberá permitir el ingreso a los registros contables a las UCC y UCI, limitándose solamente a la entidad, a efectos de poder registrar aquellas operaciones que no tienen impacto presupuestario

(amortizaciones) y para realizar los ajustes que la CGR le puede llegar a solicitar al cierre del ejercicio a través de la confección de formatos contables. Dicho diseño está sustentado en que la responsabilidad del registro es de las URP y de las UCC/UCI, mientras que la CGR se sustenta en la centralización normativa, siendo quien emite la norma, pero no quien registra. **Resumen de las Funciones de la CGR como integradora del SIAFI** A modo de resumen, las funciones de la CGR como responsable de la integración del SIAFI deberán, como mínimo, abarcar las siguientes:

a) **Definir el modelo conceptual del SSCG;**

b) **Resguardar la integración conceptual y sistémica;**

c) **Colaborar en la elaboración del modelo conceptual del SIAFI;**

d) **Organizar el SSCG de tal forma que permita conocer permanentemente la gestión financiera integral e integrada de las entidades alcanzadas por la presente norma;**

e) **Emitir opinión previa y vinculante en el desarrollo de los SSCG de las Instituciones que no utilizan el SIAFI;**

f) **Emitir opinión previa y vinculante en el desarrollo contable de los subsistemas componentes de la administración financiera;**

g) **Fijar los plazos y condiciones para que las Instituciones Gubernamentales elaboren los procesos de implementación del SSCG;**

h) **Administrar la Base de Datos funcional del SIAFI de modo que, en forma oportuna, permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la Administración Central;**

i) **Desarrollar funcionalmente y administrar la matriz de relación presupuesto/contabilidad;**

j) **Asistir a las instituciones del SPH en el desarrollo del SSCG; y**

k) **A efectos de garantizar la confiabilidad del SIAFI, auditar dicho sistema en forma continúa.** **3.6.1.1.2 CGR como rector de la Contabilidad Gubernamental** Las funciones de la CGR como rector de la Contabilidad Gubernamental son variadas, desde emitir las PCG y PCP sustentadas en las NICSP, a efectos de que la CG muestre resultados confiables, hasta desarrollar el PCC, diseñar en forma conjunta con la DGP los Clasificadores Presupuestarios para que la rendición de cuentas esté integrada y asesorar al SPH sobre el tema. Más allá de las funciones inherentes a la CG, la CGR deberá velar por la integridad de la información contable a efectos de una transparente Rendición de Cuentas, asumiendo estas funciones en consideración de la gran importancia que los Activos tienen en la Situación Económica de un país, más aun si su CG se sustenta en NICSP y dada la situación actual en la que se encuentra el Subsistema de Bienes Nacionales (SSBN). Hasta tanto la regulación de los registros contables en el SSBN no retornen a su origen, que debe ser la CGR y mientras que dicho sistema no se ajuste contablemente a los requerimientos de las NICSP, los Activos deberán ser captados en el SSCG. A tales efectos, el SSCG contendrá un ***"Módulo para el Registro Contable de Activos"*** y en concordancia con dicho registro y a efectos de **garantizar la integración** del SIAFI, deberá administrar el Catálogo de Bienes sustentado en el Catálogo de las Naciones Unidas y lo integrará con el Clasificador por Objeto del Gasto y por Rubro de Recursos con el PUCC. Como rector en materia de CG, le corresponde a la CGR recopilar los registros realizados por las instituciones gubernamentales que integran la **Administración Central del Poder Ejecutivo**, a efectos de cumplir su rol de ***Entidad***

principal que informa del SSGC y, como tal, elaborar los EEFF de dicho sector, base principal para la elaboración de los EEFF Consolidados del SPH. Finalmente y como cierre del ciclo contable, la CGR es responsable de emitir las normas que regularán las funciones de los "**Archivos Financieros**" de los organismos centralizados y descentralizados del Gobierno, para lo cual dichas normas se sustentarán en modernas técnicas de archivo. *Módulo para el Registro Contable de Activos* El Módulo para el Registro Contable de los Activos será un módulo del SSCG, a efectos de que el mismo contenga las PCG sustentadas en las NICSP y los procedimientos contables que regulen el registro contable de los Activos no Financieros, que las instituciones gubernamentales deberán cumplir a efectos de los procesos relacionados con los registros contables de los mismos en el SPH. El Módulo tendrá como objetivos los siguientes:

a) Mantener actualizados los registros contables de los activos no financieros.

b) Establecer y unificar criterios para la identificación, descripción, codificación y clasificación de los activos no financieros.

c) Definir roles y responsabilidades de las unidades de registro de las Instituciones que componen el SGG.

d) Registrar todos los movimientos que se realicen y verificar periódicamente la existencia y estado de los activos no financieros, a efectos de reflejar los deterioros que se puedan generar en los mismos.

e) Mantener actualizado el Inventario General de Activos no financieros. A efectos de cumplir con los requerimientos de las NICSP, el Módulo para el Registro Contable de los Activos estará conformado por los siguientes Sub-módulos, a saber:

1. Sub-módulo de Existencias;
2. Sub-módulo de Propiedades, Planta y Equipo y Propiedades de Inversión;
3. Sub-módulo de Activos Biológico e Intangibles;
4. Sub-módulo de Activos de Infraestructura;
5. Sub-módulo de Activos Concesionados;
6. Sub-módulo de Activos Históricos;
7. Sub-módulo de Recursos Naturales en conservación y en explotación, y
8. Sub-módulo de Activos Incautados.

Sub-módulo de Existencias El presente sub-módulo, sustentado en la NICSP N° 12 "Inventarios", es uno de los más importantes para la Administración Pública y tendrá por objetivo lograr la mayor economía, eficacia y eficiencia en todas y cada una de las etapas del proceso de registro de los bienes destinados a la venta, en proceso o al consumo por parte de la entidad, identificando sus ingresos y salidas del inventario, así como la fijación de la responsabilidad de los agentes y funcionarios que autoricen, dirijan o ejecuten las acciones de gestión y de disposición, en cuanto a su legitimidad, mérito o conveniencia. A efectos de su organización y competencia, el sub-módulo será utilizado en forma descentralizada por cada una de las UCC/UCI, que serán las responsables de su administración y de la información que el mismo proporcione. Los activos comprendidos en el presente sub-módulo tendrán las siguientes características:

a) destinados al consumo final, intermedio, propio o de terceros, y

b) su tiempo de utilización debe extenderse dentro del ejercicio o dentro del proceso de la obra.

Activos Comprendidos son los destinados a: a) **la venta:** son los bienes destinados a la venta o para entregar a terceros, ya sea en el mismo estado en que fueron adquiridos o después de haberse

producido en el mismo un proceso de cambio (productos en proceso, productos terminados), sin entrar a considerar si se recibe por la entrega del bien contraprestación igual, mayor o menor a la del bien entregado. Entre los activos para la venta también se incluirán las **Obras en construcción**, realizadas por la entidad para ser entregadas a un tercero, por ejemplo la construcción de escuelas u hospitales. b) **el consumo:** son los materiales y suministros destinados para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios de las entidades gubernamentales, incluyendo los destinados para la conservación y reparación de bienes de capital, como así también los bienes adquiridos para su transformación y/o enajenación por parte de las entidades que desarrollen actividades de carácter comercial, industrial y/o de servicios o entidades que vendan o distribuyan elementos adquiridos con fines promocionales. ***Sub-módulo de Propiedades, Planta y Equipo y Propiedades de Inversión*** Comprenderá los activos no financieros de propiedad de la entidad de gobierno adquiridos a cualquier título (compra, donación, arrendamiento financiero y concesión) o construidos con el propósito de ser utilizados en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de la función administrativa del cometido estatal. También incluirán las Propiedades destinadas a inversión, a saber: a) **Las propiedades, planta y equipo**[13] adquiridas por compra, por donación, por arrendamiento financiero o construidas con el propósito de ser utilizadas por las entidades gubernamentales, con vida superior a un año, entre las cuales se pueden identificar las siguientes:

a. Tierras y terrenos;

b. Edificios;

c. Maquinaria y equipos para la producción;

d. Equipos y mobiliario de oficina.

b) **Obras en Construcciones** Comprende la construcción o ampliación de inmuebles, hasta el momento en que dichos bienes se encuentren en condiciones de ser utilizados por el ente público para el destino o afectación que corresponda al cometido estatal. c) **Propiedades de inversión**[14]: Comprende las tierras y terrenos y los edificios de propiedad del ente público adquiridos a cualquier título *(compra, donación y arrendamiento financiero)* o construidos, afectados a la generación de plusvalía para el ente mediante la locación a terceros de su uso y goce (*alquiler*) o por la tenencia con el objeto de incremento de valor. El presente sub-módulo será utilizado en forma descentralizada por cada una de las entidades gubernamentales bajo la responsabilidad de las UCC/UCI, que serán las responsables de su administración y de la información que el mismo proporcione. ***Sub-módulo de Activos Biológico e Intangibles*** Comprenderá los activos biológicos e intangibles de propiedad de la entidad de gobierno adquiridos a cualquier título (compra, donación, arrendamiento financiero y concesión), entendiendo como tales a los siguientes: a) **activos biológicos**[15]**:** Son animales o plantas, vivos, que se transforman en los procesos de crecimiento, generación, producción y procreación, procesos éstos que son la causa de los cambios cualitativos y/o cuantitativos en dichos activos, cuya característica distintiva es

[13] NICSP N° 17 "Propiedades, planta y equipo".
[14] NICSP N° 16 "Propiedades de Inversión.
[15] NICSP N° 27 "Agricultura".

que deben superar un año de vida, y *b)* **activos intangibles**[16]**:** son identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, por ejemplo software, patentes, derechos de propiedad y licencias, debiendo cumplir con las características de ser destinados a uso y tener una vida útil superior a un año. El presente sub-módulo será utilizado en forma descentralizada por cada una de las UCC/UCI, que serán las responsables de su administración y de la información que el mismo proporcione. ***Sub-módulo de Activos de Infraestructura*** Comprenderá los activos públicos de bienes de infraestructura de dominio público adquiridos a cualquier título (compra, concesión, donación y arrendamiento financiero) o construidos con el propósito de ser utilizados en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de la función administrativa del cometido estatal, a saber: *a)* **Activos de infraestructura**[17]**:** Comprenderá los bienes que cumplen la característica de ser parte de un sistema de red, que pueden ser adquiridos a cualquier título *(compra, donación y arrendamiento financiero)* o construidos por el ente público, como ser: *caminos, carreteras, autopistas, diques, puentes, túneles, aeródromos, canales de riego, desagües o navegación, sistemas de señales fijas o flotantes, redes de comunicaciones, de distribución de energía, de agua, centrales generadoras de electricidad, oleoductos, plazas y parques, recreos, etc.*, cuya administración la ejerce el ente público para el uso y goce de la comunidad en general. ***b)* Obras en Construcción:** Comprenderá la construcción o ampliación de obras en los activos de infraestructura. Por ser bienes de la comunidad no podrán ser parte del activo de las entidades de gobierno y su registro debe ser centralizado por la entidad que la SEFIN defina como unidad de registro responsable de la administración del presente sub-módulo. ***Sub-módulo de Activos Concesionados*** Los activos de concesión de servicios[18] son activos utilizados para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que: *a)* es proporcionado por el concesionario (entidad privada), ya sea que lo: *a)* construya, desarrolle o adquiera de un tercero; o *b)* sea un activo ya existente del concesionario; o *b)* es proporcionado por la concedente (entidad pública), de forma que: *a)* es un activo ya existente de la concedente; o *b)* es una mejora de un activo ya existente de la concedente. Los activos de concesión de servicios pueden ser:

a) Las propiedades, planta y equipo concesionados;

b) Obras de propiedades, planta y equipo en construcciones bajo el régimen de concesión;

c) Activos de infraestructura concesionados;

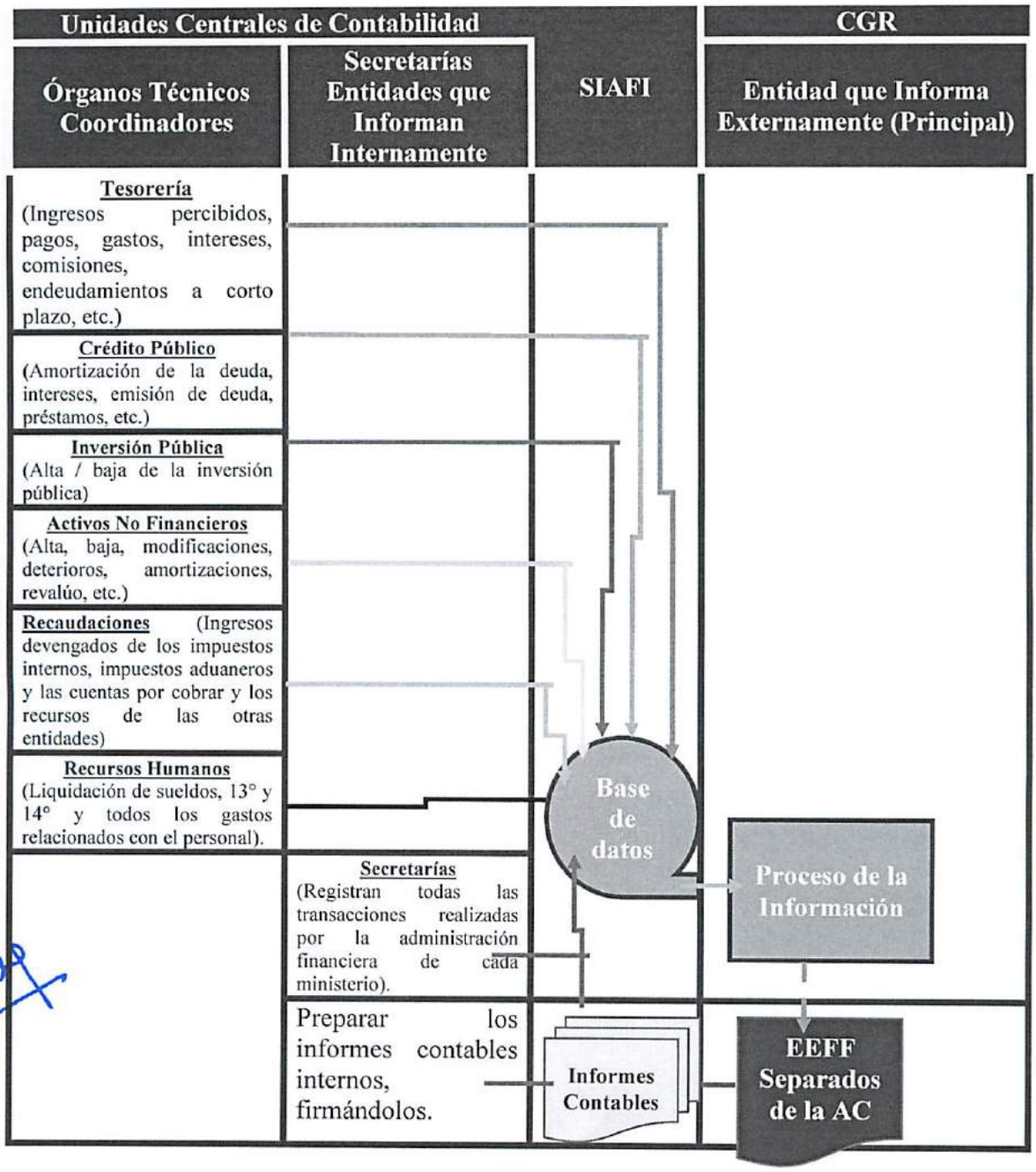
d) Obras de activos de infraestructura en construcción bajo el régimen de concesionados;

e) Activos Intangibles en proceso de concesión, y

f) Todo otro bien que las leyes hondureñas autoricen a concesionar. Por ser activos de la comunidad no podrán ser parte del activo de las entidades de gobierno ni del activo de una entidad privada que los construya y su registro debe ser centralizado por la entidad que la SEFIN defina como unidad de registro responsable de la administración del presente sub-módulo. ***Sub-módulo de Activos Históricos*** Comprende aquellos activos que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, tales como inmuebles históricos, museos, monumentos y

[16] NICSP N° 31 "Activos Intangibles".
[17] NICSP N° 17 "Propiedades, planta y equipo".
[18] NICSP N° 32 "Acuerdo de Concesión de Servicios: La Concedente".

obras de arte, construidos por el ente público en predios de su propiedad o adquiridos a cualquier título *(compra, donación y arrendamiento financiero)*, cuyo dominio y administración la ejerce el ente público para el uso y goce de la comunidad en general, correspondiendo a la SEFIN definir qué jurisdicción de la Administración Central será la responsable de la administración del presente sub-módulo. ***Sub-módulo de Recursos Naturales en conservación y en explotación*** Si bien los Recursos Naturales no son requeridos por las NICSP, su administración y control hace a las buenas prácticas, separando los recursos naturales que están en explotación de aquellos que están en conservación. Este sub-módulo comprende las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional y que se encuentren en uso o en condiciones de explotación. La administración deberá ser ejercida en forma centralizada por la entidad que la SEFIN establezca a sus efectos, ya que los recursos naturales no pueden ser activos de las entidades de gobierno, sino que son de la comunidad, por lo cual la institución que las administre deberá ser de jurisdicción de la administración central del Poder Ejecutivo. ***Sub-módulo de Activos Incautados*** El presente sub-módulo está dirigido a los activos administrados por la Oficina de Administración de Bienes Incautados (OABI), que por disposición legal tiene la facultad de disponer los bienes incautados, asignándolos a funciones del SPH. El SSCG deberá definir las PCG, los Procedimientos Contables y las PCP que aplicará la OABI como UR. ***Entidad principal que informa del SSGC*** La CGR será la entidad responsable de preparar los EEFF Separados, correspondientes a la Administración Central del Poder Ejecutivo y, como tal, el SSCG recibirá la información de las entidades de gobierno, transacción por transacción, a efectos de obtener los EEFF principales, que luego se consolidarán con el resto de las entidades del SPH. Lo precedentemente expuesto queda reflejado en el siguiente esquema:



Resumen de las Funciones de la CGR como rector de la CG En su función de rector de la Contabilidad Gubernamental:

a) **Ser el Órgano Técnico Coordinador de la Contabilidad Gubernamental aplicable al Sector Público, incluyendo las Alianzas Público Privada;**

b) **Dictar las políticas contables generales y particulares y los procedimientos específicos que posibiliten el adecuado funcionamiento del SSCG, sobre la base de las NICSP;**

c) **Diseñar, conjuntamente con la Dirección General de Presupuesto, los Clasificadores Presupuestarios;**

d) **Elaborar y mantener actualizado el Plan Único de Cuentas Contable para todo el Sector Público, que deberá integrarse con el Clasificador Presupuestario por Objeto del Gasto y por Rubro de Recurso;**

e) **Elaborar y mantener actualizados los manuales contables de uso obligatorio para el SSCG, que como mínimo serán los siguientes:**

i. **de Políticas Contables Generales;**

ii. **de Procedimientos;**

iii. **de Políticas Contables Particulares; y**

iv. **de Registro Activos.**

f) **Elaborar las Guías de Aplicación de las Políticas Contables Generales;**

g) **Organizar el registro contable de los Activos no financieros y administrar el Módulo de Registro Contable de Activos[19];**

h) **Administrar el Catálogo de Bienes sustentado en el Catálogo de las Naciones Unidas e integrarlo con el Clasificador por Objeto del Gasto y con el Plan de Cuentas Contable;**

i) **Asesorar y asistir técnicamente sobre el SSCG en la implementación de las Normas Internacionales y los procedimientos que se aplicarán;**

j) **Procesar los registros realizados por las instituciones gubernamentales que integran la Administración Central del Poder Ejecutivo, a efectos de cumplir su rol de *Entidad principal que informa del* SSCG y, como tal, elaborar los EEFF de dicho sector, base principal para la elaboración de los EEFF Consolidados del SPH;**

k) **Elaborar toda la Información Financiera requerida por la Constitución de la República;**

l) **Asesorar al Sector Público Hondureño sobre la Contabilidad Gubernamental;**

m) **Establecer los plazos en que las instituciones deben presentar la información a la CGR, cuando los mismos no sean establecidos por ley;**

n) **Dictar la normativa de cierre de los ejercicios anuales;**

o) **Coordinar la actividad de las unidades de contabilidad de los organismos centralizados y de las instituciones del gobierno;**

p) **Dictar las normas e instrucciones necesarias para la administración y funcionamiento de los archivos financieros de los organismos centralizados y descentralizados del gobierno;**

q) **Definir los procedimientos de depuración de saldos contables que permitan a las instituciones regularizar el traspaso a las NICSP; y**

r) **La CGR velará por el cumplimiento de las condiciones de transparencia y confiabilidad de la Información Financiera de Propósitos Generales que surja del SSCG.** 3.6.1.1.3 CGR como rector responsable de la Información Consolidada del SPH
La CGR, como Entidad que informa del Grupo, es la responsable de formular la información Consolidada del SPH, como si fuera una sola entidad. La información financiera consolidada

[19] Derogar el Artículo 4 incisos 1) y 7) y Artículo 19 del Decreto N° 274/2010 y Artículo 5, Artículo 6 incisos 1), 3), 4) y 6), TÍTULO III – Capítulo I y Capítulo II del Acuerdo N° 477/2014 y Derogar el Artículo 4 incisos 1) y 7) del Decreto N° 47/2015.

contendrá, como elemento principal, los EEFF Consolidados, que deberán tener entre otras, las siguientes finalidades:

- Brindar información financiera sobre un Sector o Sectores Consolidados que permita presentar al SPH como un todo.

- Mostrar los efectos presupuestarios, patrimoniales y financieros de las actividades de una entidad controladora y sus entidades controladas como si hubieran sido efectuadas directamente por la primera, con prescindencia del hecho de que los miembros del grupo tengan personalidades jurídicas separadas.

- Actuar como guías y reguladores para superar la dispersión existente en materia de exposición y contenidos de la información financiera a nivel nacional y de gobiernos locales, dada la variedad de circunstancias sociales, económico-financieras y jurídicas del país.

- Constituir un soporte sustancial tanto para el ordenamiento presupuestario como para la normalización contable, de tal forma que, apoyándose en las NICSP, desarrolle los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y dar congruencia a las normas que lo complementan.

- Brindar a los usuarios de los EEFF Consolidados una óptima información para mejor interpretar la información financiera pública. En el presente MCSSCG se expone el Capítulo 4, dedicado a la Consolidación, por lo cual no se expone este tema en el presente capítulo y sólo se desarrolla un resumen de las principales funciones que tiene la CGR como responsable de la elaboración de la Información Consolidada del SPH, a saber:

a) **Ser el rector y responsable de la formulación de la Información Consolidada del SPH;**
b) **Consolidar la información de las Instituciones Descentralizadas empresariales y no empresariales del resto del Sector Gobierno Central a los EEFF de la Administración Central del Poder Ejecutivo, bajo el sistema de consolidación línea por línea;**
c) **Evaluar el cumplimento de las condiciones de control, establecidas por las NICSP, para el Sector Gobierno Municipal, a efectos de definir el proceso de consolidación con dicho sector;**
d) **Elaborar y mantener actualizados los Manuales Contables de Consolidación de la Información Financiera del SPH;**
e) **Aprobar los Planes de Cuentas Contables del Sector de Empresas Financiero y No Financiero, garantizando que los mismos permitan la consolidación de la información de todo el SPH;**
f) **Validar las Políticas Contables emitidas por las entidades del Sector Empresarial No Financiero, a efectos de homogeneizarlas con las Políticas Contables Generales emitidas para el Sector Gobierno General;**
g) **Acordar con la Comisión Nacional de Bancos y Seguros los ajustes a la Políticas Contables que aplicarán las entidades financieras, a efectos de homogeneizarlas con las Políticas Contables Generales emitidas para el Sector Gobierno General; y**
h) **Establecer los plazos en que las Empresas Públicas Financieras y No Financieras y otras instituciones que aplican NIIF deben presentar a la CGR los EEFF según dichas Normas y los EEFF ajustados a NICSP, a efectos de que los mismos sean parte de la información consolidada del país.** 3.6 Ingresos al Subsistema de

Contabilidad Gubernamental En concordancia con el concepto de núcleo integrador del SIAFI, el SSCG recibirá, como ingresos al mismo, las transacciones que generan otros componentes del SIAFI que serán insumo para la CG, teniendo en cuenta que el principal insumo del SSCG será la captación del devengado contablemente, a efectos de garantizar que el mismo pueda producir la información económica-financiera del SPH. El SSCG inicia sus operaciones con el registro de **los asientos de apertura de la gestión**, que para la Administración Central del Poder Ejecutivo será realizado por la CGR, por ser la entidad que informa externamente de dicho sector. Dicho registro, conjuntamente con el cierre del SSCG, **son los únicos registros que realiza la CGR**. A efectos del presente Modelo, seguidamente se presentan por separado los ingresos al SSCG, ya sea que los mismos provengan de otros "subsistemas" integrantes del SIAFI, o como información necesaria de otras áreas que no están incluidas en el SIAFI y a las que identificaremos como "Módulos", dentro de cada uno de los cuales se desarrollarán las características principales del ingreso y las condiciones que deben cumplir. **3.7.1 Subsistema de Presupuesto (SSP)** La DGP regula la formulación, aprobación, modificación, seguimiento y evaluación de la ejecución del PGIER, de conformidad con los principios y demás lineamientos establecidos en la Constitución de la República. El SSCG necesita datos del SSP que, a diferencia del resto de los subsistemas, no contempla transacciones devengadas, sino que ingresa la información de distintos momentos a efectos de que dicho SSCG pueda presentar la información presupuestaria requerida por las NICSP y por la normativa nacional al inicio del año y luego de haber realizado en forma automática los asientos de apertura contable. La DGP es una Unidad de Registro y la primera información ingresada al SSCG proviene de Presupuesto, debiendo comprender:

Información requerida por el SCG	Momento de Registro Presupuestario
Distribución de los créditos aprobados	Aprobado
Los ingresos estimados	Aprobado
Ajustes, realizados a lo largo del año, a los saldos aprobados originalmente	Modificado
Ajustes, realizados a lo largo del año, a la programación de los compromisos autorizados originalmente.	
Programación de los compromisos anuales y trimestrales aprobados	
Ajustes, realizados a lo largo del año, a la programación de los compromisos autorizados originalmente.	
La reserva de las partidas presupuestarias, realizadas por las entidades, previo a la contratación definitiva.	Pre-compromiso
Compromisos asumidos, a lo largo del año, por las instituciones a través de acuerdos formales con terceros.	Comprometido

Corresponde aclarar que ninguno de los momentos ingresados en estas etapas tiene impacto contable, pero será necesario ingresarlos al SSCG por dos razones fundamentales:

i. para que las Gerencias Administrativas puedan afectar los saldos a medida que los ejecutan, ya que si no cuentan con dichos saldos no podrán ejecutar sus presupuestos y deberán pedir modificaciones a los mismos, y

ii. para producir la información presupuestaria requerida. ***Ejecución del Presupuesto*** Las Gerencias Administrativas ingresarán al SIAFI, a través de la ejecución del presupuesto, con impacto en el SSCG, la información proveniente de:

a) **Pre-compromiso**: Constituye la reserva de las partidas presupuestarias, realizadas por las entidades, previo a la contratación definitiva.

b) **Compromiso de** los gastos, correspondiendo al SSP verificar que exista saldo disponible de crédito presupuestario y cuota de compromiso, reservando el crédito y disminuyendo la cuota de compromiso, y

c) **Devengado,** al ejecutar sus gastos,

i. si el momento del **devengado contable coincide** con el **devengado presupuestario** (por ejemplo el ingreso de un bien y la autorización para imputar definitivamente el crédito presupuestario), afectará una cuenta por pagar y disminuirá los créditos presupuestarios aprobados. Es en este momento cuando nace el registro contable y cuando el presupuesto y la contabilidad se unen, mientras que, por su lado, el sistema verificará que exista registro previo del compromiso, confirmará la ejecución del presupuesto y permitirá contar con información actualizada del nivel de deuda exigible al comparar este monto con el de los pagos efectuados.

ii. si el momento del **devengado contable no coincide** con el **devengado presupuestario** (por ejemplo el ingreso de un bien y no contando con la autorización para imputar definitivamente el crédito presupuestario) afectará una cuenta por pagar y quedará como una afectación sin efectos presupuestarios hasta tanto estén dadas las condiciones de la autorización presupuestaria y, mientras que dichas condiciones se cumplen (emisión de orden de pago), se afectan los créditos presupuestarios aprobados.

iii. en ambos casos se afectará en forma automática la Matriz Contable, que disparará los correspondientes asientos contables, generando una obligación de pago y afectando la ejecución del presupuesto cuando estén dadas las condiciones.

d) **Pagado,** cuando la TGR realizará el pago directo al beneficiario final, momento que nace cuando transfiere los fondos, quedando en estado de "enviado" en el SIAFI, hasta tanto se reciba la notificación de que fue procesado exitosamente en el sistema bancario y, en ese momento, el gasto se dará por pagado en el sistema, disminuyendo el saldo de la obligación contraída.

e) **Compromiso y devengado simultáneos,** en cuyo caso se podrán realizar registros agrupando momentos, por motivos excepcionales y estando autorizados por la CGR, existiendo operaciones de las que se toma conocimiento recién cuando se recibe la documentación de respaldo.

f) **Compromiso, devengado y pago simultáneos**, registrando la ejecución presupuestaria en las tres etapas al mismo tiempo, como es el caso que existen operaciones (Ejemplo: comisiones bancarias) de las que se toma conocimiento cuando se recibe la información del débito bancario realizado, sin que se cuente con registro previo del compromiso y tampoco del devengado. *3.7.1.1 Información a Revelar* La DGP deberá informar a la CGR las razones que justifican las diferencias materiales entre los montos presupuestados y los montos ejecutados.

El alcance, contenido y formalidades serán establecidos a través de la CGR, cumpliendo como mínimo las siguientes revelaciones:

a) una explicación de si los cambios (modificaciones) entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores;

b) las diferencias entre los montos del presupuesto ejecutado (devengado y/o percibido, según corresponda) y el presupuesto final;

c) la base de registro del presupuesto, su clasificación presupuestaria y si la misma está integrada con el SSCG;

d) las diferencias que surjan de la utilización de bases de registro diferentes;

e) el período del presupuesto aprobado;

f) las entidades incluidas en el presupuesto aprobado; y

g) un detalle por entidad de los principales compromisos no devengados a la fecha de presentación y un análisis de su impacto en el período siguiente. *3.7.1.2 Estados a Presentar* La DGP presentará a la CGR la **Liquidación de Presupuesto General de Ingresos y Egresos** al cierre del ejercicio fiscal, dicha Liquidación tendrá un plazo de presentación de sesenta (60) días calendario después de finalizado el ejercicio. **3.7.2 Subsistema de Tesorería (SST)** El SST comprende todos los procesos de percepción, depósito, erogación, transferencia y registro de los recursos financieros del tesoro público, recursos éstos que, puestos a disposición de las entidades y organismos del sector público, se utilizan para la cancelación de obligaciones contraídas con aplicación al PGIER. La interrelación entre el SST y el SSCG se produce, fundamentalmente, en el momento de la recaudación de los ingresos y de los pagos de las obligaciones, es decir cuando se produce el flujo real de fondos, más una serie de operaciones que hacen al rol de la TGR, siendo dichos procesos, **como mínimo**, los siguientes: 1. ***Registro de los ingresos*** El registro en el SST de cualquier ingreso se produce con la percepción o cuando se identifique por primera vez el depósito en el Sistema de Cuenta Única abierta en el BCH, en las Cuentas Especiales autorizadas por la TGR y las Pagadurías especiales, generando automáticamente los respectivos comprobantes de ingresos y el asiento contable. Se pueden establecer operativamente dos etapas: a) cuando se recaudan efectivamente los ingresos sin contraprestación, situación en la que los contribuyente cumplen con sus obligaciones fiscales depositando los fondos respectivos en las colecturías, banca comercial o banca oficial o cancelándolas a través del pago electrónico; y b) cuando se produce la percepción definitiva, con el ingreso de los fondos en el Sistema de Cuenta Única abierta en el BCH. Con la percepción definitiva se realiza el registro contable de los ingresos de los fondos a la Tesorería. Posteriormente, en caso de corresponder, se regularizarán los débitos que haya realizado el agente financiero por gastos, comisiones, etc. Se consideran ingresos percibidos la recepción de efectivo o equivalente de efectivo en Caja, los depósitos de fondos en Bancos o los cobros mediante títulos o valores legalmente determinados. La TGR es **Unidad de Registro Contable** y, como tal, imputará la afectación presupuestaria con el ingreso percibido, imputando el efectivo o equivalente de efectivo contra una cuenta de resultado, que deberá identificar dicho ingreso, tanto presupuestario como contable (ej. impuestos a la renta, alquileres, tasas, etc.). Si los ingresos se registran bajo el criterio del devengado, la afectación del presupuesto la realizará el organismo responsable (DEI, Entidad Recaudadora Responsable y otras que se definan), afectando una cuenta de ingreso contra una cuenta por cobrar, dando de baja a esta última cuando el ingreso se perciba. Desde el SSCG siempre se afectarán cuentas patrimoniales. Si no se puede identificar, al momento de la percepción, que tipo de ingreso se está percibiendo, se imputará durante el ejercicio fiscal a "Otros Ingresos", hasta tanto se logre su identificación, que deberá ser dentro de dicho

ejercicio, debiendo quedar el saldo en cero al cierre del ejercicio. En los casos de ingresos a la Tesorería, producto de reintegros de pagos o pagos rechazados, previo a la revisión contable, se deberá identificar la transacción y confirmar que el depósito se haya realizado, a efectos de regularizar los registros. 1.1 ***Conciliación de ingresos*** La conciliación de ingresos tiene por objeto conciliar los ingresos percibidos por la TGR con la información remitida por las Unidades de Registro Primario responsables del devengamiento de los ingresos (DEI, Entidad Recaudadora Responsable y otras que se definan), para poder realizar adecuadamente la imputación de acuerdo al catálogo de ingresos por concepto de los fondos devengados/percibidos. Dicho proceso es función de la TGR y los resultados de la conciliación implicarán ajustes contables, que dicha Institución deberá realizar como UCC. 1.2 ***Ingresos en las embajadas y consulados en el exterior*** Tal cual lo establece la LOP, las embajadas y consulados en el exterior actuarán como agentes receptores de fondos, para lo cual la TGR autorizará la apertura de cuentas en moneda extranjera. Las embajadas y consulados en el exterior tendrán la obligación de girar los fondos a la Cuenta Única de la TGR e informar sobre la recaudación realizada, diferenciando los conceptos de recaudación y los generados por las Diferencias de Cambio. 2. ***Registro de los Pagos*** El registro de los pagos representa la liquidación de obligaciones exigibles y se realizará mediante la entrega de efectivo, cheques, órdenes bancarias, transferencias a cuentas bancarias o pagos por notas (pago de la deuda pública). El registro de esta etapa permitirá conocer el grado de cumplimiento de compromisos contraídos como obligaciones, saldos disponibles en bancos, cheques u órdenes bancarias emitidas, entregadas y pagadas. El SST, como **UCC, será responsable del registro en el SIAFI** en el momento de la generación del medio de pago y verificará la existencia de saldo disponible de cuota de pago, de disponibilidad en el libro Caja o en el libro Bancos, a la vez que registrará la ejecución presupuestaria en la etapa del pagado, al igual que el débito en el libro Caja o Bancos, generando automáticamente el asiento de partida doble para la imputación indicada en la orden de pago respectiva. Los pagos son, en general, gestionados y realizados por la TGR a través de procedimientos de priorización y confirmación de las operaciones destinadas a cancelar con la emisión del medio de pago correspondiente. Seguidamente se identifican los tipos de pagos que, como mínimo, se deberán contemplar dentro del SIAFI y el modo en que afectan los mismos al SSCG: *2.1* ***Pagos desde la CUT*** El ordenamiento del pago o ejecución del presupuesto es realizado por las Gerencias Administrativas de las Instituciones con la emisión de los requerimientos de fondos aprobados previamente, desde el compromiso presupuestario, que se emiten por el ejercicio de las asignaciones presupuestarias vigentes y el correspondiente momento del devengado. Estos documentos son remitidos a la Tesorería para su cancelación y es ésta quien registra el momento de pagado con la emisión del correspondiente medio (cheque o transferencia bancaria), impactando automáticamente en el pagado de los registros presupuestarios y disminuyendo el pasivo en la contabilidad. Cabe mencionar que el SST no podrá pagar ninguna deuda que no esté regularizada contablemente, por lo cual, si no se cuenta con saldo en la Cuenta por Pagar correspondiente, el mismo SST, en forma automática, deberá rechazar la operación. Toda orden mandada a pagar por las entidades y no pagada por la Tesorería queda como una deuda pendiente de pago, más allá de la deuda registrada en las mismas Instituciones por deuda no vencida. *2.2* ***Pago de Sueldos*** Las cuentas por pagar producto de las liquidaciones realizadas por las Gerencias Administrativas deberán ser realizadas directamente con destino a las cuentas de los empleados incorporadas al SST por la TGR, a través de transferencias bancarias, y quedarán pagadas conforme lo indican las mismas, a cuyo efecto la Tesorería deberá recibir, junto con las liquidaciones, las nóminas de empleados conformadas por la Gerencias Administrativas. Los pagos deben realizarse por transferencia bancaria, directamente a la cuenta del empleado y, sólo para casos excepcionales, se podrán realizar pagos a la Institución para que sea ella la que pague directamente a los empleados. Una vez realizados los pagos, los mismos se rinden a la

Tesorería, se realizan las devoluciones (en caso de corresponder) y dicho subsistema registrará la devolución de los fondos contra la constitución nuevamente de una cuenta por pagar, identificando por medio de los auxiliares los titulares de dicha devolución y notificando a la CGR, a las Gerencias Administrativas y a las correspondientes Unidades de Recursos Humanos. 2.3 ***Pagos de deducciones o retenciones*** Las deducciones o retenciones realizadas como producto del pago de salarios o del pago a proveedores se agruparán a un mismo beneficiario de retenciones (ordenadas por vencimiento de pagos o tipo de impuesto), por ejemplo el IHSS o la DEI, y la TGR efectuará el pago a dichos beneficiarios, con cargo al presupuesto de las Instituciones. Cuando se trate de deducciones o retenciones a favor de la TGR (impuestos, aranceles, multas, etc.), se debitará de la cuenta de registro pagadora y se acreditará la cuenta del fondo general, **generando el comprobante de ingresos correspondiente para efectos contables.** 2.4 ***Pagos por aportes del Gobierno*** Los aportes o contribuciones que el Gobierno debe realizar como producto de los pagos de salarios por ejemplo seguridad social, sindicatos o planes de salud, a instituciones del Gobierno (ejemplo IHSS), serán atendidos por el presupuesto de cada Institución, por lo cual la orden de pago deberá ser separada de la liquidación salarial unificada por beneficiario final. Una vez ingresada la orden de pago a la TGR está será la responsable, ante los organismos acreedores, de la cancelación de la deuda. ***2.5 Pagos del Servicio de la Deuda, Intereses y Comisiones del Servicio de la Deuda*** Los pagos de la amortización de la Deuda Pública, más los intereses y comisiones del servicio de la misma, deberán ser informados por la DGCP a la TGR, con los conceptos de Servicio de la Deuda, Intereses y Comisiones, en forma separada. En el SST se deberá incorporar como beneficiarios a los prestamistas de créditos o los agentes financieros que atiendan el servicio de los valores y títulos y serán realizados, en su etapa final, por el BCH con la orden que le mande la TGR, generándose dicho pago mediante la *"nota de pago"* al BCH, afectando el SIAFI hasta que la institución financiera central confirme el pago con la transferencia de los fondos. La TGR, una vez notificada por el BCH sobre los pagos realizados, deberá discriminar y registrar las diferencias de cambio generadas por el pago del Servicio de la Deuda. Dichas transferencias deberán quedar registradas en el SSCP. ***2.6 Pagos de Fondos Rotatorios*** La LOP establece que los Fondos Rotatorios tendrán carácter de "anticipo", formulando el cargo correspondiente a sus receptores, los cuales están sujetos a rendir cuentas, mencionando el Reglamento que serán autorizados exclusivamente los gastos menores, en concepto de bienes de consumo y servicios. Por lo expuesto, los "Fondos Rotatorios" **constituyen un anticipo de fondos** con reposición periódica de la TGR y, contablemente, se imputará una cuenta por cobrar a favor de la TGR hasta tanto las Instituciones rindan dichos fondos, por lo cual la TGR y la CGR autorizarán a las Instituciones el correspondiente fondo rotatorio en forma anual para que cubran gastos menores o con carácter de urgente, derivados del ejercicio de sus funciones, programas y presupuestos autorizados. La TGR pagará los Fondos Rotatorios a las instituciones a través de la transferencia a favor de las Gerencias Administrativas correspondientes. Con la emisión del medio de pago la TGR, como UCC, registra un movimiento contable en el SIAFI en concepto de "anticipos de fondos", quedando un fondo pendiente de regularizar o legalizar en cabeza de la Gerencia Administrativa hasta tanto la misma lo rinda, afectando, en el momento de la rendición, las partidas presupuestarias autorizadas para realizar dichos gastos. Con la rendición del fondo se hace el registro final de la ejecución del presupuesto y el pago. Al cierre del ejercicio (31/12) los Fondos Rotatorios deberán quedar rendidos por las Instituciones en su totalidad, para lo cual los mismos se deben cerrar al 15 de diciembre. 3. ***Conciliación Bancaria Automática*** La conciliación bancaria automática consiste en la comparación entre los movimientos financieros incluidos por el Banco y los estados de las cuentas bancarias oficiales y los movimientos financieros generados por el SST en los Libros Bancos de las respectivas cuentas. El proceso de conciliación bancaria es responsabilidad de la TGR, por lo cual el SST requerirá el ingreso diario de la información

de los extractos de todas las cuentas bancarias, a efectos de permitir la comparación de los movimientos registrados de créditos y débitos de cada cuenta informados con los registros de ingresos y egresos del Libro Banco, con el objetivo de establecer en forma diaria el saldo disponible de la Tesorería por cada cuenta e identificar el detalle de movimientos registrados en la misma que aún no han llegado al Banco o que se encuentran en tránsito (depósitos, cheques, transferencias, etc.) y los movimientos efectuados por el banco que no cuentan con registro en la Tesorería (débitos, gastos, comisiones bancarias, etc.). Estas diferencias dispararán automáticamente los correspondientes asientos de ajuste a los saldos. 3.1 ***Regularización manual de inconsistencias*** Eventualmente, se podrán levantar inconsistencias mediante la conciliación manual de las operaciones si las mismas no son identificadas automáticamente o bien podrán ser objeto de regularización en caso que se lleven a cabo transacciones que generen modificaciones económico-patrimoniales y que, por determinadas circunstancias particulares, no tengan registro previo en el SIAFI. Dichos registros son responsabilidad de la TGR en su condición de UCC. Una "regularización" se genera cuando se toma conocimiento sobre operaciones o transacciones una vez que éstas han ocurrido efectivamente y, en consecuencia, deben tener su registro correspondiente en el Sistema para dejar asentado el ejercicio presupuestario y contable inherente a dicha transacción, por ejemplo los gastos de las cuentas bancarias y el diferencial cambiario que se deberán imputar como gastos financieros. 4. ***Gastos en las embajadas y consulados en el exterior*** Se procurará realizar los pagos a las embajadas y consulados en el exterior desde la TGR a medida que dichos enclaves territoriales[20] van ejecutando sus gastos y manejarán un Fondo Rotatorio para los pagos menores. En dichos movimientos debe diferenciarse el concepto de Diferencias de Cambio. *5.* ***Endeudamiento de la Tesorería:*** La Reglamentación de la LOP faculta a la TGR a emitir Títulos y Valores a efectos de financiar las insuficiencias estacionales de caja, por lo cual es un endeudamiento a corto plazo. Dicho endeudamiento se deberá presentar, como mínimo, con la siguiente apertura:

i. **Capital:** que comprende el importe corriente adeudado en concepto de valor nominal de la obligación emitida; e

ii. **Importes a devengar:** que comprende la diferencia entre el valor nominal de los instrumentos y el importe efectivamente recibido como consecuencia del descuento en la colocación que efectúen los inversores y de los gastos correspondientes que deban ser considerados como un componente de interés. La colocación de Títulos y Valores se contabilizará como un ingreso a la TGR en concepto de inversión a corto plazo y a su vencimiento se cancelará mediante pago del capital e intereses. Dichos movimientos podrán ser considerados movimientos financieros y contar con imputación presupuestaria, a efectos de establecer un límite en el endeudamiento de la TGR. Los Títulos y Valores emitidos por la TGR no podrán superar el ejercicio fiscal, debiéndose liquidar los mismos antes del cierre del ejercicio fiscal. 6. ***Embargos*** Como criterio general, todo pago es generado a favor de los beneficiarios indicados en el requerimiento de pago o en la deducción a pagar, no siendo permitido el cambio del beneficiario de un pago. Salvo en los casos de embargo, en los casos de cesión de crédito u órdenes irrevocables de pago, según legislación vigente, se permite el cambio automático del beneficiario del pago en el momento de la generación del correspondiente comprobante. Para ello, se registra inmediatamente en el SST toda cesión recibida, independientemente del análisis de la documentación presentada, que realizará el área legal competente. Los cesionarios deben estar registrados en el catálogo de beneficiarios del sistema. Antes de la aplicación de la cesión se consulta en el sistema la existencia de pedido de embargo, tanto para el cedente como para el cesionario; en caso de existencia de pedido de embargo se aplicará la cesión o embargo, en función de la fecha y hora de recibo del acto notarial de cesión, y de la fecha y

[20] Denominación dada por el FMI.

hora de recibo del acto judicial de embargo. Sólo por decisión judicial, todo embargo, independientemente del estatus en que se encuentre, podrá ser levantado a través de su número. El efecto que produce un levantamiento de embargo en el sistema depende del estatus en que el respectivo registro de embargo se encuentre. El presente procedimiento debe ser ampliado en el Modelo del SST de acuerdo a los aspectos y tratamientos legales en materia de embargos y de cada uno de ellos. Si el procedimiento es relevante en el área de la TGR, el mismo puede ser un módulo del SST. *7.* ***Otras transacciones originadas en la TGR*** Las siguientes transacciones que, entre otras, se exponen, así como la modalidad de tratamiento que se menciona para cada una, hacen a las buenas prácticas de la administración financiera y las mismas deberían ser responsabilidad de la TGR en su carácter de órgano técnico coordinador del SST, a saber: *7.1* ***Valores en Custodia*** La TGR debe ser la responsable de la custodia, recepción, guarda, conservación, devolución y registro de los valores y fondos puestos a disposición del Gobierno Central por terceros. Para ello la TGR debe llevar el control y supervisión del registro auxiliar de los derechos correspondientes a los valores en custodia, de acuerdo a su naturaleza, debiendo además registrar los ingresos que provengan de su liquidación y tener debidamente asociada la identificación de los depositarios. Dentro de dichos valores en custodia, podrían considerarse las siguientes transacciones:

a) Depósitos de Garantías, e
b) Inversiones Financieras en custodia.

a) **Depósitos de Garantías** originados en el Sector Gobierno Central:
- la recepción de las garantías en documentos se registrará en el auxiliar de Valores en Custodia;
- la recepción de las garantías en efectivo o equivalente de efectivo se registrará contablemente conforme al ingreso de fondos contra una deuda imputable a Fondos de Terceros;
- si la devolución es de un documento, se dará de baja en el auxiliar de Valores en Custodia y ajustará el informe al cierre del ejercicio para el SSCG;
- si la garantía fue en efectivo, registrará contablemente la salida de fondos, (pago) dando de baja a la deuda contraída en su ingreso en Fondos de Terceros en Garantía.

b) **Inversiones Financieras en custodia:** La TGR debe tener la custodia de los derechos patrimoniales de los valores que representan las inversiones financieras del Sector Gobierno Central. La custodia comprende la guarda, conservación y **registro clasificado de los valores y la percepción de los dividendos, utilidades o remanentes**. Si bien la custodia de valores no tiene impacto en el registro contable, no ocurre así con sus movimientos, por lo cual la TGR llevará el registro contable de dichos derechos, de acuerdo a su naturaleza. Si las inversiones son estratégicas, por ejemplo participaciones en entidades asociadas, negocios conjuntos y controlados, la TGR deberá, como UCC, registrar los dividendos puestos a disposición, nuevos aportes, cambios en los derechos a partir de nuevos aportes, eventuales ventas, etc. Cuando se realicen aportes a los Fondos Fiduciarios (constitución o continuación), los mismos deberán ser registrados por la TGR como una participación del Gobierno en dichos Fondos o como un incremento en la participación, pero nunca serán imputados como un gasto, sino como un crédito a favor del Gobierno. *7.2* ***Gestión de Cobranzas*** Este proceso contempla el recupero administrativo de cuentas a cobrar, generadas por los ingresos con contraprestación, que el Tesoro mantiene a nivel de la Administración Central del Poder Ejecutivo, de tal forma que cuando se agoten las instancias administrativas para su cobro, deberá iniciarse el debido proceso para el recupero legal de los créditos no cobrados, según se detalla precedentemente. La TGR debería organizar una base de datos con la identificación detallada de dichos créditos, que operará como los saldos contables de las cuentas por cobrar de la Administración Central

del Poder Ejecutivo, complementado con los auxiliares de dichas cuentas a efectos de la identificación de los deudores. Para proceder a la gestión de cobranzas de la TGR se excluirá de la Administración Central del Poder Ejecutivo a la DEI, que será la responsable de la gestión de cobranza de las cuentas por cobrar generadas en los ingresos sin contraprestación de origen impositivo y aduanero, más allá que dicha cobranza termina ingresando a la TGR. *3.7.2.1 Información a Revelar* La TGR deberá enviar a la CGR, al cierre de cada ejercicio, la siguiente información: 1. **Informe de Riesgos.** En todas las operaciones que generen riesgos financieros, la TGR informará los siguientes: a) **Riesgo de Liquidez:** es el que se produce cuando la TGR se encuentre en dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero; b) **Riesgo de Crédito:** es el que se origina cuando una de las partes de un instrumento financiero puede causar una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación; y 3) **Riesgo de Mercado:** es el que se produce cuando el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El presente tipo de riesgo incluye *Riesgo de tasa de cambio, Riesgo de tasa de interés y Riesgo de precio. 2.* **Inversiones financieras en custodia.** Informará los inventarios al inicio y al cierre, como así también la cotización de las inversiones financieras que tenga en custodia (Títulos, acciones, etc.). 3. **Garantías.** Informará los documentos recibidos en garantía al inicio del ejercicio y al cierre del ejercicio, explicando las altas y bajas de dichos documentos. *3.7.2.2 Estado a Presentar* La TGR presentará a la CGR, al cierre del ejercicio fiscal, el **Estado de Flujos de Efectivo** del Gobierno Central, requerido por las NICSP, debiendo informar sobre las fuentes de entrada de efectivo y equivalentes de efectivo, con o sin incidencia presupuestaria, las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa y el saldo de efectivo y equivalentes de efectivo a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, exponiendo los motivos que ocasionaron las variaciones. Dicho Estado de Flujos de Efectivo deberá ser formulado de acuerdo a los requerimientos establecidos por la CGR, en su carácter de órgano técnico coordinador de la Contabilidad Gubernamental, a través de las Políticas Contables Generales y Particulares sustentadas en las NICSP. **3.7.3 Subsistema de Crédito Público (SSCP)** El SSCP comprende todos los procesos relacionados con la gestión de recursos financieros internos y externos de carácter reembolsable, dentro de la capacidad que tiene el Estado para endeudarse, realizar inversiones productivas o para atender asuntos de interés nacional. Crédito Público comprende los procesos de contratación de deuda pública directa, así como de todos los gastos relacionados con dicha contratación, la emisión de títulos valores en el caso que la deuda pública esté representada por dichos instrumentos, la liquidación de lo obtenido de la colocación, la contratación y autorización de pago de comisiones por servicios de administración, registro de acreedores y pago de la deuda pública (en caso de ser prestados por terceros incluyendo entre tales terceros a instituciones financieras públicas), en forma análoga la autorización de pagos por servicios relacionados con la contratación y el proceso de liquidación de servicios de pago de capital e intereses. Asimismo, comprende el registro contable de dicha operatoria en forma coordinada con el SST, así como el devengamiento del costo financiero de la deuda pública y, en su caso, la remedición de la misma para contemplar efectos en variaciones de los tipos de cambio, índices (indexación de deuda emitida) y otros hechos económicos que puedan influir en la remedición de estas obligaciones del Estado. La interrelación entre el SSCP y el SST se produce, fundamentalmente, en la percepción del producido de las colocaciones de

deuda pública, en el momento de pago de los servicios de capital e intereses de la misma y en el pago de las comisiones relacionadas con el endeudamiento público. En lo que respecta a la relación con Crédito Público y el SSCG, la información a ingresar a dicho sistema es la siguiente: *1.* ***Registro de la contratación de deuda*** El registro en el SSCP se produce cuando el Estado Hondureño se convierte en obligado por un pasivo clasificado como deuda pública directa, debiendo la DGCP, por ser UCC, registrar dicha deuda devengada, expuesta de modo tal que el SST pueda imputar el registro del pago neto recepcionado. Los registros deben resultar suficientemente analíticos como para que quede perfectamente identificado **el monto del capital tomado en préstamo**, así como cualquier otro componente contractual (en el caso de bonos previamente emitidos, por ejemplo, los intereses corridos al momento de la colocación) y mediante el uso de cuentas regularizadoras para el resto de los elementos (por ejemplo primas, descuentos de emisión y/o comisiones) que permitan registrar a posteriori el devengo del costo efectivo de la operación. En el caso de operaciones de compra con pago aplazado por obras, servicios o adquisiciones, cuyo pago se estipule realizar en el transcurso de más de un ejercicio fiscal, deberán reconocerse los componentes financieros a devengar, de manera que en modo alguno dichos componentes integren el precio de las obras, servicios o adquisiciones realizados (excepto que por PCG se especifique que dichos componentes financieros debidamente identificados previamente puedan ser activados). En el caso de operaciones que **contengan un componente de subsidio** (tales como los préstamos recibidos en condiciones favorables de parte de organismos multilaterales de crédito), la DGCP organizará el registro del reconocimiento inicial de modo tal que, sin que esto enerve el reconocimiento de los componentes contractuales del préstamo (ejemplo capital firmado en préstamo), tanto el subsidio recibido como la tasa de interés de reconocimiento contable del endeudamiento (tasa de interés de mercado a la cual el Estado Hondureño hubiera tomado los fondos) puedan ser debidamente contabilizadas. 2. ***Registro de los gastos de emisión de la deuda*** Como responsable de la contratación de los servicios (cuyo pago incluye honorarios y comisiones a agentes, asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas por las agencias reguladoras y bolsas de valores), que se relacionen con la contratación del endeudamiento público (costos de transacción y otros), así como a partir de la responsabilidad de la DGCP en relación a la autorización de pagos de impuestos y otros derechos relacionados con la colocación de deuda, la DGCP deberá realizar el registro contable de tales gastos, de tal manera que la TGR pueda proceder a su pago y que los mismos queden correctamente imputados dentro de las siguientes categorías:

a) **Gastos que integran los costos de transacción**, que sólo hubieran podido evitarse si no se tomaba la financiación y que, por ende, deberán ser amortizados a lo largo de la vida de los empréstitos obtenidos.

b) **Gastos que no resultan imprescindibles para la obtención del financiamiento** que se relaciona con la deuda pública (o que se relacionan en forma genérica con funciones de la DGCP en relación al endeudamiento público) y que, por ende, deben ser reconocidos como gastos del período en que la contraprestación se recibe (ejemplo: cuando se recibe un estudio de mercado tendiente a determinar si el mercado está más proclive a tomar deuda en moneda nacional o extranjera). 3. ***Devengo del costo financiero de la deuda (conforme a condiciones contractuales y conforme al costo efectivo), devengo de los gastos de administración de la deuda pública y remedición del stock de deuda en moneda extranjera e indexada*** La DGCP será la responsable del registro del devengo de los gastos

financieros relacionados con el endeudamiento público, de modo que queden correctamente reconocidos:

a) El devengo de los componentes contractuales de la deuda (por ejemplo devengo de intereses según cláusulas contractuales, ya sean éstos comprometidos a tasa de interés fija o variable).

b) El devengo de los componentes de ajuste que permiten un adecuado reconocimiento del costo financiero total de la deuda (por ejemplo devengo de primas y descuentos de emisión, intereses implícitos en compras a plazo de bienes, así como la amortización de los gastos que integran los costos de transacción de un endeudamiento público y que por ende no son reconocidos inmediatamente en resultados, sino conforme al uso de los fondos de terceros que la erogación de estos gastos permitió obtener).

c) Los gastos de administración de la deuda, los cuales deben ser cargados a resultado del período en que se recibe la contraprestación relacionada (ejemplo, un servicio de pago o el cargo por custodia) y registrados de modo tal que la TGR pueda proceder a su pago. La DGCP deberá efectuar estos registros de modo tal que la tasa de reconocimientos de los cargos financieros efectivos de cualquier deuda (costo financiero total de la misma) resulte similar entre período y periodo (sistema de devengamiento de intereses conforme al patrón de interés efectivo) Será responsable, asimismo, por el registro de las remediciones en moneda nacional de curso legal (moneda funcional) de toda deuda emitida en moneda extranjera en sus distintos componentes (ejemplo, capital emitido no amortizado, intereses devengados a pagar, primas de emisión a devengar, gastos a amortizar, etc.). Idénticamente, se procederá con la remedición de deuda indexada en caso que dicha deuda sea emitida. 4. ***Registro de la deuda pública*** La DGCP será la responsable de la organización del registro de la deuda pública, contratando para ello, en su caso, a las agencias de registro que resulten necesarias, de modo que en todo momento se conozca a los tenedores de la deuda y, por ende, los beneficiarios de los pagos a realizarse y la condición de residencia y caracterización fiscal de los mismos. 5. ***Liquidación de los servicios de la deuda y posterior pago*** Corresponde a la DGCP efectuar la **liquidación de los servicios de capital e intereses** de la deuda pública a pagar, en función de los vencimientos contractuales de la misma, de modo que puedan ser cancelados en forma directa por la TGR o en forma indirecta por los bancos que actúen como agentes de pago de cada tipo de deuda con fondos abastecidos por la TGR. La TGR será la responsable del registro del pago una vez efectivizado el mismo y el registro de las percepciones y retenciones impositivas que puedan corresponder a beneficiarios del país y del exterior relacionados con el endeudamiento público. 6. ***Reclasificación contable de la deuda por plazo*** Corresponde a la DGCP realizar, al cierre de cada período contable o periodo por el que se informa, la reclasificación contable de los servicios a pagar por el endeudamiento entre pagos a honrar en el corto y largo plazo (pasivos corrientes y no corrientes). 7. ***Reorganización de la deuda*** Como responsable de la gestión de este tipo de operaciones, la DGCP deberá realizar el registro contable de todo tipo de re-estructuración de la deuda pública, incluyendo condonaciones, consolidaciones, conversiones, canjes, renegociaciones, refinanciamientos, rescates anticipados haciendo uso de facultades contenidas en los contratos o producto de licitaciones u otras transacciones en el mercado, debiendo en cada caso preparar el registro contable respetando la realidad económica de las operaciones y de modo tal que la TGR pueda luego realizar los pagos y/o cobros resultantes netos de la operatoria de re-organización llevada a cabo y registrar tales pagos y/o cobros netos. 8. ***Avales emitidos*** La

DGCP deberá llevar el registro contable de los avales emitidas, sean estos emitidos a instituciones del Sector Público o del Sector Privado, desde el momento de su efectiva concreción, la cual constituirá la Deuda Indirecta. Asimismo, será la responsable del registro de la remedición de las garantías en función de las políticas contables elegidas a tal efecto, las cuales, en todos los casos, deberán considerar la capacidad de pago del deudor garantizado y la interacción de la garantía ofrecida con la ofrecida por otros eventuales garantes. 9. ***Distribución del producido de operaciones de crédito público directo de la Administración Central y operaciones de crédito público directo de otras Instituciones*** La DGCP deberá llevar el registro administrativo de todos los fondos obtenidos en operaciones de crédito público realizadas directamente por la Administración Central y que sean distribuidos a otras Instituciones del SGG y SEP bajo condiciones reembolsables. Asimismo, deberá intervenir en el registro contable de dichas operaciones utilizando cuentas de ajuste, de modo que permita reflejar para ambas partes (Administración Central y entidad receptora de los fondos), el efectivo costo que hubiera tenido el acceso al financiamiento en caso que no se hubiera realizado la redistribución en condiciones favorables e, inclusive, sin interés explícito. Asimismo, la DGCP deberá asesorar, a solicitud de la CGR, para lograr que se realice un adecuado reconocimiento contable de las operaciones de crédito público por parte de las Instituciones que, no siendo la Administración Central, tomen en forma directa deuda pública y, en especial, el adecuado reconocimiento de aquellos empréstitos que hayan sido obtenidos en condiciones favorables respecto a tasas de mercado, así como aquellas operaciones de compra a largo plazo que contengan componentes financieros (sea que éstos estén explicitados en la contratación o estén implícitos en pagos aplazados sin interés explícito) e inclusive operaciones de arrendamiento financiero para lograr el adecuado reconocimiento contable de las mismas. *3.7.3.1 Información a Revelar* El SSCP también comprende todo lo relacionado con la evaluación de riesgo y lo pertinente a la formalización del ofrecimiento de avales, fianzas y/o garantías de obligaciones contraídas por las instituciones del sector público, otorgadas por el Gobierno de la República, así como el registro contable de dichas garantías emitidas y su remedición periódica. 1. **Informes de riesgo** En virtud de ser la DGCP el órgano técnico coordinador responsable de la gestión de la deuda pública, lo cual incluye como elemento fundamental el **análisis de los riesgos financieros de la misma**, siendo centrales dichos riesgos en relación a los riesgos financieros totales del SGC y del SPH, el mencionado órgano es el encargado de entregar a la CGR los informes contables sobre riesgo financiero que sean exigidos como información complementaria por las políticas contables vigentes. En todas las operaciones que generen riesgos financieros, la DGCP informará: a) **Riesgo de Crédito:** es el riesgo que se origina cuando una de las partes de un instrumento financiero puede causar una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación; y b) **Riesgo de Mercado:** es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El presente tipo de riesgo incluye *Riesgo de tasa de cambio, Riesgo de tasa de interés y Riesgo de precio.* Asimismo, la DGCP deberá colaborar con la TGR en la elaboración que dicha institución realice sobre la gestión de **riesgo de liquidez,** que luego corresponda integrar en la información complementaria a la información financiera de propósito general. **2. Informes sobre Fondos Fiduciarios** La DGCP informará a la CGR sobre los Fondos Fiduciarios constituidos en el SPH, así como sus modificaciones, según las pautas que la CGR emitirá a través de las PCG. **3. Informes sobre Contingencias** La DGCP informará a la CGR sobre los avales otorgados y la contingencias que ellos generan (Deuda Pública Indirecta). *3.7.3.2 Estado a Presentar* La DGCP presentará a la CGR, al cierre del ejercicio fiscal, el **Estado de la Deuda Pública** que, como mínimo, deberá contener:

a) Detalle de títulos-valores colocados;

b) Total de la Deuda Pública;

c) Operaciones de Préstamos;
d) Inventarios de la Cartera de Títulos del Gobierno;
e) Intereses devengados no exigibles;
f) Detalles de pagos efectuados por cuenta de otras entidades;
g) Avales Otorgados, y
h) Pagos de la deuda discriminando capital e intereses. **3.7.4 Subsistema de Inversión Pública (SNIP)** *La Inversión Pública comprende el conjunto de principios, políticas, normas, metodología y procedimientos comunes a todas las Instituciones Públicas para priorizar, formular, financiar, ejecutar, monitorear y evaluar los programas y proyectos que conforme al programa plurianual de Inversión Pública, que en el marco del Programa Nacional de Desarrollo se defina para áreas y sectores prioritarios con opciones más convenientes en términos económicos y sociales para el país*[21]. En lo que respecta a la relación entre Inversión Pública y el SSCG y partiendo de las *Fases del ciclo de los proyectos de Inversión Pública,* la información a ingresar al SSCG es la siguiente: 1. **Fase 1 de pre-inversión** Comprende los estudios previos a realizar en la etapa de "**Elaborar el presupuesto por componentes**", oportunidad en la que se definen los aspectos tecnológicos básicos y se procede a elaborar el presupuesto de inversión de cada una de las alternativas que hasta el momento se consideren viables, sobre la base de que los costos de inversión son aquellos en los que se debe incurrir para dotar de capacidad operativa al proyecto y normalmente son los que se originan entre el primer desembolso y la "puesta en marcha", es decir, cuando el proyecto está en condiciones de iniciar su funcionamiento. La inclusión de costos, desde la proyección de las obras hasta su ejecución, debe estar relacionada con las definiciones de costos y la autorización para capitalizar a un proyecto o imputar como gastos y debe cumplir con las Políticas Contables Generales sustentadas en NICSP que estipule la CGR. El SNIP se relacionará con el SSCG en la etapa de pre-inversión en el momento de elaborar el presupuesto componente del proyecto y deberá ingresar la correspondiente información a la CGR para la validación de los costos que se incluirán en el proyecto. 2. **Fase 2 de inversión o ejecución** Comprende desde la decisión de ejecutar el proyecto de inversión pública y se extiende hasta que termina su implementación y está en condiciones de iniciar su operación. Esta fase incluye la elaboración de los términos de referencia para concretar la ejecución, realizar la programación física y financiera de la ejecución y ejecutar físicamente el proyecto. Incluye el Diseño Final del proyecto y la ejecución propiamente dicha de la obra. **El SNIP se relacionará con el SSCG en los siguientes procedimientos:** a) **Clasificación de la obra:** Previamente al registro contable de la ejecución de las obras, se deberán clasificar las mismas teniendo en cuenta si la obra es para uso de la entidad, en cuyo caso se la clasificará como Obras en Construcción dentro de Activos No Financieros, mientras que si es para entregar a un tercero, se la clasificará como Obras en Construcción para terceros dentro del rubro Inventario[22], o bien si fuera una obra por concesión de servicios públicos, en cuyo caso se clasificará en Obras en Construcción de Bienes Concesionados. b) **Garantías de obra:** Al contratarse la ejecución de una obra debe constituirse la garantía que avale el cumplimiento del contrato por parte del contratista. Dichas garantías podrán ser:
i. **En efectivo**, cuando la TGR reciba el ingreso deberá incorporar dichos fondos al SST y registrará el flujo de los mismos tal cual lo establecido precedentemente (Tesorería), o

ii. **Con documentos**, no impacta directamente el SSCG, pero sí corresponde informar en Nota a los EEFF la tenencia de la Garantía, información que debe proporcionar la TGR. c) **Ejecución del Gasto** i. **A la firma del contrato:** Se ejecutará el momento del compromiso y se afectará el presupuesto. ii. **Anticipo de obra:** En caso que así lo establezcan las condiciones de contratación se registrará contablemente como un anticipo a contratistas sin impacto

[21]Normas Técnicas de Inversión Pública.
[22] NICSP N° 12 *"Inventarios"*

presupuestario por el monto del anticipo. Este documento actualiza el registro auxiliar del contrato y la contabilidad. El anticipo es retenido, hasta su cancelación en forma proporcional en cada avance de obra. iii. **Con el certificado de avance de obra**: Las unidades responsables de inspección de las obras realizarán la medición del avance de las mismas y emitirán los correspondientes certificados conforme con la estructura originada en el contrato. Los certificados de avance generarán, una vez aprobados, los registros correspondientes en el respectivo auxiliar de contratos y la ejecución del presupuesto, conjuntamente con el registro contable en el momento del "*devengado*". Asimismo, se contabilizarán, si existieran, las retenciones pertinentes y las sanciones que correspondan por el desvío de ejecución de la obra. Dicho registro expone el momento del devengado contable, imputando obras en construcción y generando la deuda con el contratista, en igual momento en que se ejecuta el presupuesto. iv. **Ajuste de Costos y Modificaciones de Obra:** el ajuste de costos que se practique durante la ejecución de la obra será la base para la actualización del registro del compromiso por los montos a certificar durante el ejercicio vigente y los registros auxiliares donde se registran obligaciones futuras. En caso que se resuelvan modificaciones a los contratos que impliquen mayores costos, el ingreso de éstos, una vez autorizados, modificará el presupuesto adjudicado de la obra y el compromiso respectivo por lo que corresponda ejecutar en el ejercicio vigente y los registros auxiliares donde se registran obligaciones futuras. v. **Medición y liquidación de ajustes de costos y modificaciones de obras:** La medición y liquidación de ajustes de costos, deberá tener la intervención del ingeniero responsable de la obra y de la CGR para justificar el tipo de costos que se están asignando a la obra o si corresponden ser imputados como gastos. 3. **Fase 3 Operación** Comprende las acciones relativas al funcionamiento del proyecto, a efectos de que el mismo genere los beneficios identificados y estimados durante la fase de pre-inversión. 4. **Fase 4 Evaluación ex post de la ejecución** Es la evaluación que la DGIP debe realizar al finalizar la etapa del proyecto, cuando está listo para funcionar u operar, señalando las desviaciones que surgieron en la ejecución respecto de lo programado y reprogramado, problemas que se presentaron, causas y consecuencias. **El SNIP se relacionará con el SSCG en los siguientes procedimientos:** i. **Terminación de la obra:** Terminada la etapa de construcción, se procede a la emisión del certificado final de la misma, se realiza la recepción provisoria de la obra y se da comienzo el período de garantía, determinado por las condiciones de contratación, tiempo en el cual el constructor es responsable por los vicios de la obra. Con el certificado final de obra se registra el momento del "devengado", dando de alta el Activo o se entrega a un tercero (ejemplos: escuelas, hospitales). Si la obra es un bien de infraestructura[23] (ejemplos: caminos, puentes, redes cloacales), se dará de alta en el rubro Bienes de Infraestructura, manteniéndolo en el activo de la entidad. ii. **Devolución de las Garantías:** A través del SST si las mismas fueron en efectivo y, si fueron en documentos, la entrega por parte de la TGR de los documentos y el ajuste del Auxiliar de la TGR. *3.7.4.1 Información a Revelar* Seguidamente se identificará la información a revelar requerida por la CGR, sustentada en las NICSP y en cumplimiento de la Rendición de Cuentas al Poder Legislativo:

i. Un detalle resumido del tipo de contrato, identificado por tipo de obras;
ii. Las adendas al contrato;
iii. El avance físico de la obra al cierre del ejercicio, y

[23] NICSP N° 17 "*Propiedades, planta y equipo*".

iv. Toda otra información que la CGR defina a través de las Políticas Contables Generales sustentadas en NICSP. **3.7.5 Dirección General de Instituciones Descentralizadas (DGID)** La DGID es una Dirección de la SEFIN que evalúa la gestión de la Instituciones Descentralizadas del SPH para supervisar el cumplimiento de las políticas públicas y su mejora institucional. Bajo el SSCG, la DGID es una entidad que informa y si bien no tendrá procesos a ingresar a dicho Subsistema para que impacte directamente en la contabilidad de la Administración Central del Poder Ejecutivo, sí deberá entregar información procesada a la CGR. A efectos de que la CGR pueda realizar las tareas de Consolidación de la Información financiera del SPH, informará a la CGR y al Módulo de Consolidación del SSCG todas las transacciones que las Instituciones Descentralizadas tengan entre sí, separadas en:

A. Sector de Instituciones Descentralizadas No Empresariales;

B. Sector de Instituciones Descentralizadas Empresariales No Financieras Asimismo, informará por sectores las transacciones que cada una de las Instituciones tengan con el Sector Gobierno General. Dichas transacciones entre instituciones de **distintos sectores debe informase en forma conciliada**, a efectos de que el Módulo de Consolidación las pueda eliminar. *3.7.5.1 Información a Revelar* La DGID es una **entidad que informa,** por lo cual deberá presentar a la CGR, como mínimo, la siguiente información:

i. Los IFPG elaborados por las Instituciones Descentralizadas al cierre del ejercicio;

ii. Las Instituciones Descentralizadas sustentadas en NIIF, deberán presentar los EEFF de acuerdo con el siguiente requerimiento:

a. EEFF emitidos sobre NIIF; y

b. EEFF emitidos sobre NIIF ajustados a NICSP.

iii. Los EEFF que disponga la CGR para las Entidades en Liquidación en los períodos y plazos que dicha institución establezca;

iv. Los Informes específicos que produzca la DGID sobre la gestión de las Instituciones Descentralizadas;

v. Todo proceso de Conciliación de Saldos que realice la DGID, firmado por Contador;

vi. Informe sobre los Fondos de Previsión de las Instituciones de Seguridad Social Hondureñas, de acuerdo a lo solicitado por las NICSP;

vii. Informe a la CGR, al cierre del Ejercicio Fiscal, sobre los Riesgos de Liquidez, de Crédito y de Mercado de las Instituciones Descentralizadas del SPH; y

viii. Cualquier otra información que la CGR requiera para cumplir con la Rendición de Cuentas del SPH. **3.7.6 Subsistema de Administración de Recursos Humanos** La Subgerencia de Recursos Humanos tiene como objetivo planificar, dirigir y controlar las actividades de administración de Recursos Humanos de la SEFIN. Dicha Subgerencia tiene, dentro de sus funciones **relacionadas con el SSCG**, entre otras, las siguientes:

- Elaborar planillas de sueldos de empleados conforme a las disposiciones establecidas;
- Elaborar el anteproyecto de presupuesto del renglón de sueldos y salarios; y
- Preparar informes periódicos de actividades. El SIARH no es integral y tiene alcance sólo para el régimen de servicio civil, no contemplando otros regímenes salariales. Este Sistema debería incluir, como mínimo, los siguientes procedimientos que deberán ingresar al SSCG: 1. ***Planillas de Salarios*** Al cierre de cada período de liquidación, y con base en las novedades informadas por cada entidad, se procede a generar la planilla de salarios, que servirá como documento de respaldo para el registro del Devengado en el SSCG. De esta forma se procederá, en primer lugar, a registrar la obligación respectiva por salarios adeudados conforme a los servicios efectivamente prestados por los empleados, y luego se gestionará el pago de las obligaciones que corresponda a través de la TGR. Las planillas de salarios deberán identificar claramente cuando la prestación de servicio por parte de un empleado está vinculada con alguna Obra o Proyecto de Inversión desarrollado por el SNIP que requiera, por aplicación de la NICSP N° 11, un tratamiento diferenciado. 2. ***Sueldos***

Complementarios Dentro de este concepto se puede incluir: a) ***Decimotercer mes***: Es el beneficio económico anual que todo trabajador tiene derecho a percibir, equivalente a un mes de salario por cada año trabajado, el cual se computa desde el 1 de enero al 31 de diciembre del año de que se trate. El mismo será ingresado al SSCG si se liquida y abona antes del cierre del ejercicio contable. En el caso contrario, será calculado y devengado al 31 de diciembre de cada año. b) ***Decimocuarto mes de salario***: Según el Art. 347 del Código de Trabajo, todos los trabajadores permanentes tienen derecho al pago del décimo cuarto mes de salario en concepto de compensación social en el mes de junio de cada año, con la misma modalidad y condiciones que regulan el aguinaldo. Esta prestación consiste en que se paga el 100% del salario al trabajador que ha cumplido el año completo de trabajo, en el periodo comprendido del 1 de julio al 30 de junio del período siguiente. Se calcula con base en el promedio de los sueldos ordinarios y extraordinarios devengados durante los doce meses anteriores al cómputo. Este concepto será calculado proporcionalmente e ingresado al SSCG al cierre de cada período contable anual. 3. ***Vacaciones*** Con base en la información del expediente de cada empleado o funcionario, y en el período en el que se cumple un nuevo año de antigüedad, se liquidan y se abonan las vacaciones respectivas, independientemente que sean gozadas o no. Al cierre de cada ejercicio anual deberá devengarse e ingresarse al SSCG la proporción correspondiente a la planta ocupada por los meses transcurridos desde el último pago hasta el cierre del ejercicio. 4. **Horas Extras** Con base en las novedades del mes se procederán a liquidar las horas de trabajo suplementario que exceden de la jornada ordinaria o de la jornada máxima legal. Al cierre de cada ejercicio contable deberán devengarse e ingresarse al SSCG las horas extraordinarias que hayan sido prestadas pero que, por algún motivo, no se hayan liquidado. 5. **Antigüedad** Con base en la antigüedad de cada empleado o funcionario se procederá a liquidar 250 lempiras cada 5 (cinco) años de antigüedad cumplidos. 6. **Remuneraciones en Especie** Es el caso de vales de alimentos, ropa de trabajo, uniformes, entre otros. Tales conceptos deberán ser cuantificados e ingresados al SCGG en el período en que se entreguen a los empleados o funcionarios. 7. **Deducciones, Retenciones y Descuentos de Planilla** Al momento de generarse la planilla de salarios respectiva, y con base en las novedades informadas por cada entidad, se generarán las siguientes deducciones, descuentos y/o retenciones que resulten aplicables:

a. **Retenciones Impositivas:** como es el caso del Impuesto a la Renta retenido de los salarios. Estos conceptos se vincularán también con la TGR y el Subsistema de Recursos.

b. **Embargos Judiciales:** como es el caso de los Embargos de Salarios para atender a Sentencias Judiciales. Estos conceptos se vincularán también con la TGR, la cual abonará al beneficiario designado en el embargo las sumas descontadas a los funcionarios.

c. **Préstamos Bancarios y de Cooperativas**: que implican una Retención de fondos de Salarios para ser abonada, mediante la notificación del beneficiario final, a la entidad Bancaria o Cooperativa que corresponda.

d. **Anticipos de sueldos**: que son sumas de dinero abonadas con antelación a la prestación de servicios por parte de funcionarios y empleados en Instituciones Desconcentradas y Descentralizadas, que se descuentan en la posterior liquidación de salarios.

e. **Contribuciones y Aportes:** que son las contribuciones del Estado por Seguridad Social, Sindicatos o Salud.

e. **Otras deducciones o descuentos:** como es el caso de las originadas en faltas de puntualidad (llegadas fuera de horario), reintegros (Por Horas Extras no prestadas o de gastos, entre otros), ausencias no remuneradas y ajustes. 8. **Indemnización** Con base en la legislación vigente y por el total de planta ocupada a diciembre de cada año, deberá calcularse e ingresarse al SSCG una Provisión por Indemnización. Dicha Provisión, así como

las bases de su cálculo y las estimaciones efectuadas, deben revisarse y actualizarse en cada cierre de período. 9. **Licencias Remuneradas** Con base en los convenios celebrados, deberán liquidarse y abonarse las Licencias que correspondan, como por ejemplo: Licencias por Enfermedad, Licencias Docentes, Licencias Policiales, IHSS, entre otras. 10. **Becas** Comprende las becas a los empleados y funcionarios con base en los convenios existentes, como así también los salarios, becas e incentivos abonados a empleados y funcionarios que se encuentren formándose en el exterior del país, los cuales deben ser calculados, liquidados e ingresados al SSCG. **3.7.7 Módulo de Registro Contable de Activo** Tal como fue expuesto en el presente MCSSCG, el Módulo se desarrollará a efectos de cumplir con los requerimientos de las NICSP y, para su cumplimiento, es necesario dividirlo en los siguientes Sub-módulos a saber:

1. Sub-módulo de Existencias;
2. Sub-módulo de Propiedades, Planta y Equipo y Propiedades de Inversión;
3. Sub-módulo de Activos Biológico e Intangibles;
4. Sub-módulo de Activos de Infraestructura;
5. Sub-módulo de Activos Concesionados;
6. Sub-módulo de Activos Históricos;
7. Sub-módulo de Recursos Naturales en conservación y en explotación; y
8. Sub-módulo de Activos Incautados. Los procesos que se exponen seguidamente son de carácter general para todos los Sub-módulos, pero cada uno de ellos deberá ser complementado por los requisitos especiales de cada uno de los Activos, por lo cual los procedimientos generales deberán contener como mínimo los siguientes aspectos: 1. ***Ingreso de los activos (Alta)*** El alta de los activos puede ser producto de compras realizadas, donaciones recibidas, transferencias recibidas, arrendamientos financieros o bienes construidos por la entidad, en cuyo caso los mismos se devengarán contra su entrega, siendo distintos los documentos según cual sea el alta de los activos (escritura, boletos de compra venta, contrato de arrendamiento, certificado de finalización de obra, recepción de bienes o factura conformada, etc.) El alta de un activo se dará siempre y cuando se cumpla con las siguientes características: i. es controlado por la entidad; ii. es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios asociados al activo; y iii. el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable. **2. *Valuación de los bienes*** La valuación de los bienes deberá cumplir con las PCG y PCP sustentadas en NICSP y con las normas establecidas por la CGR. 3. ***Salidas de los bienes*** Cuando los bienes salen de almacenes ya sea: *(i) por venta, (ii) por deterioro o (iii) por donación*, se deberán **dar de baja los activos,** afectando contablemente el resultado del ejercicio en el que se realiza la salida. La baja de bienes deberá identificar claramente cual es el motivo que origina la baja, a saber: a) *Para Bienes*: Venta, transferencia, donación, dación en pago, permutas, desafectación definitiva, faltantes. b) *Para Inventarios:* Venta, transferencia, consumo, deterioro total, faltantes. 4. ***Depreciaciones / Amortizaciones*** El Módulo deberá realizar en forma automática los cálculos de depreciación y/o de amortización de acuerdo con las PCG y PCP sustentadas en NICSP y con las normas establecidas por la CGR. 5. ***Deterioros***[24] El Módulo deberá contemplar el cálculo de deterioros, al margen del cálculo de las depreciaciones o amortizaciones, como el reconocimiento de la pérdida de valor del bien por diferentes razones (legales, tecnológicas, físicas) y el correspondiente reconocimiento en el resultado del ejercicio, como así también el recupero de dichos deterioros, superados que fueran los mismos. El cálculo de deterioro deberá cumplir con lo establecido en las PCG y PCP, sustentadas en NICSP y en las normas establecidas por la CGR. 6. ***Construcción de Activos*** El Módulo identificará y medirá los inventarios, bienes y depreciaciones aplicados al proceso de construcción de otros bienes e inventarios (como por ejemplo Escuelas, Edificios, Maquinarias especializadas, Carreteras, Puentes o Inventarios para la venta) o para el uso (Propiedades, Planta y Equipo o Propiedades de Inversión). Adicionalmente, identificará y captará el valor de los recursos consumidos e informados por otros subsistemas (como ser la mano de obra). 7. ***Finalización de Obra*** El Módulo captará el final de cada obra informada por el SNIP y reclasificará el activo hacia la categoría que corresponda como bienes terminados. 8. ***Mejoras de Bienes*** El Módulo captará y registrará los costos que impliquen una mejora en la capacidad de servicio del bien, ya sea un aumento en la vida útil del activo o un incremento en su productividad. 9. ***Revaluaciones*** El Módulo ingresará al SSCG las revaluaciones periódicas que se efectúen sobre los Activos, siguiendo las PCG y PCP y las normas

[24] NICSP N° 21 "*Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo*" y NICSP N° 26 "*Deterioro del valor de activos generadores de efectivo*".

que emita la CGR. 10. ***Traspasos de Bienes e Inventarios*** El Módulo ingresará al SSCG todos los eventos relacionados con el traspaso de bienes entre instituciones y entidades del SPH. 11. ***Datos mínimos a informar*** El Módulo deberá, como mínimo, informar para cada uno de los activos, lo siguiente:

a) ***Valores de Origen:*** comprende el valor de origen o de ingreso al patrimonio de los activos adquiridos a cualquier título, destinados al desarrollo de la función administrativa o cometido estatal. En el caso de edificios, se excluye la porción correspondiente al valor del terreno.

b) ***Depreciaciones acumuladas:*** comprende el valor acumulado de la pérdida en concepto de cargos periódicos que sufren los bienes del activo fijo, producto del desgaste o pérdida de valor y potencial de servicio o de generación de beneficios económicos futuros, de carácter normal y progresivo de los mismos.

c) ***Pérdidas por deterioro:*** comprende el menor valor estimado de los bienes del activo público, resultante del reconocimiento de deterioros, que representen disminuciones imprevistas de su valor y de su potencial de servicio o de generación de beneficios económicos futuros.

d) ***Mejoras:*** comprende el valor de las inversiones realizadas con el propósito de mejorar o ampliar los bienes del activo público adquiridos a cualquier título, destinados al desarrollo de la función administrativa o cometido estatal y que, como consecuencia de dichas inversiones, se produzca un incremento del valor de dichos bienes o de su vida útil estimada.

e) ***Porción terreno:*** comprende el valor de origen o de ingreso al patrimonio de la porción del edificio atribuible al terreno sobre el que se encuentra construido.

f) ***Vida útil:*** comprende la vida útil del activo y, en el caso de tener vida indefinida, también se deberá informar como tal.

g) ***Inversiones:*** comprende el valor de las inversiones realizadas con el propósito de mejorar o ampliar la generación de beneficios económicos futuros de los bienes del activo fijo, adquiridos a cualquier título, y que como consecuencia de dichas inversiones se produzca un incremento del valor de los bienes o de su vida útil estimada. 12. ***Toma de inventario*** El inventario de los activos alcanza a todos los activos registrables, tanto en uso como los destinados para venta o consumo, especificando su identificación, descripción, ubicación geográfica, estado de conservación, valuación, responsables de su administración y custodia o uso, a partir del procesamiento de las fichas individuales por activo. El inventario inicial se constituye según la conformación de la base de datos que contiene todos los activos inventariados a nivel de las dependencias y entidades, aplicando para su valorización la metodología que se determine específicamente para ello. Posteriormente, el inventario se actualizará mediante el registro de las adquisiciones de activos que se realicen durante cada ejercicio presupuestario o por altas sin afectación presupuestaria, así como por los movimientos que los mismos tengan en cada período. Las operaciones de incorporación por vía presupuestaria se registrarán al valor de origen (adquisición) del bien, mientras que la incorporación por transacciones sin afectación presupuestaria se registrará a su valor razonable según lo estipulado en las PCG. *3.7.7.1 Información a Revelar* El Módulo deberá incorporar información tal que permita cumplimentar los requerimientos de las NICSP para la "Información a Revelar" y, como mínimo, deberá contemplar:

a) Clasificación contable de los Activos, en coincidencia con los criterios contables y PCC;

b) Clasificación en Activos no concesionados y Activos concesionados;

c) Activos Históricos, que deberán exponerse en Nota a los EEFF;

d) Información detallada por cada bien;

e) El importe de los desembolsos reconocidos en libros para obras en construcción;

f) El saldo al inicio, discriminando las pérdidas por deterioro que haya tenido;

g) Detallar los movimientos del ejercicio, reflejando:

i. Inversiones (Altas)

ii. Disposiciones (Bajas)

iii. Revalúo (incremento y disminuciones)

iv. Pérdida por deterioro

v. Reversión de la pérdida por deterioro

h) El saldo al cierre producto de los movimientos acontecidos en el ejercicio;

i) Depreciación/Amortización del período;

j) Depreciación/Amortización acumulada;

k) Años de vida útil, y

l) Otros. *3.7.7.2 Estado a Presentar* El Módulo deberá permitir emitir el **Estado de Situación de Activos No Financieros.** 3.7.8 Subsistema de Recursos (SSR) Uno de los grandes cambios que introducen las NICSP es **el devengamiento de los ingresos**, sean éstos con contraprestación (venta de bienes y servicios, intereses, dividendos, etc.) o sin contraprestación (impuestos, transferencias y donaciones). Según las NICSP, se debe determinar para cada uno de los ingresos su **"hecho imponible"**, para lo cual proporcionan una serie de pautas que se deben aplicar a efectos de su devengamiento, que también deben verse reflejadas en las PCG y PCP. El SSR permitirá el registro de los recursos en el momento del devengado, como así también el correspondiente crédito a favor del Estado y su eventual deterioro (Previsión para incobrables). Estará formulado con dos módulos, según quien sea su usuario, a saber: a) Módulo de registro de ingresos sin contraprestación, siendo la DEI el usuario del mismo en su carácter de órgano técnico coordinador de dichos ingresos; y b) Módulo de registro de ingresos con contraprestación, siendo sus usuarios las entidades gubernamentales que tengan recaudación de dichos ingresos. La TGR continuará registrando la percepción del recurso y se deberán conciliar los saldos de los recursos devengados con los percibidos, a efectos de mantener los saldos imputados a créditos generados actualizados. 3.7.8.1 *Clasificación de los Recursos y Devengamiento* En líneas generales, los principales recursos de las entidades del sector público son los que se exponen a continuación:

Clasificación	Tipo de ingreso	Momento del Devengado
Ingresos con Contraprestación (Son aquellos en los que la entidad recibe activos o servicios y le asigna directamente un valor aproximadamente igual al que la otra parte intercambia)	Prestación de servicios	Por el grado de terminación de la prestación (% de terminación).
	Venta de bienes	Con la entrega de los bienes
	Ingresos por Alquileres	De forma lineal a lo largo del plazo del alquiler
	Intereses	Por el transcurso del tiempo
	Tasas	Cuando se presta el servicio
Ingresos sin Contraprestación (Son los ingresos que provienen del uso de los poderes soberanos, de subvenciones y de donaciones)	Impuestos	Cuando se genera el **"hecho imponible" (a)**
	Transferencias	Cuando queda confirmada legalmente la transferencia.
	Donaciones y legados realizadas por terceros a la entidad	Con la recepción de la donación y legado
	Venta de bienes, si la transacción conlleva un precio subvencionado	Con la recepción del bien
	Contribuciones sociales	Cuando se perciben, por lo cual percibido y devengado son simultáneos.

a) Generación del "hecho imponible": Si bien el hecho imponible dependerá de cada impuesto y tasa y de lo que establezca el Código Tributario Hondureño, en líneas generales se puede decir que el momento del devengado de los ingresos se tratará con el siguiente criterio: A. Un ingreso por impuesto se reconocerá cuando ocurra el hecho imponible y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo, a saber: 1. la entidad gubernamental controla los ingresos como consecuencia de un suceso pasado (el hecho imponible); 2. se espera recibir beneficios económicos futuros o potencial de servicio de esos ingresos; y *3.* es probable que la entrada de ingresos pueda ser medida con fiabilidad[25] en el momento que se genera el hecho imponible. B) si no se puede medir fiablemente en el momento que se genera el hecho imponible, deberá buscarse el momento en el que se pueda medir fiablemente[26] (presentación de la liquidación, sucesión aprobada, etc.); C) Si los pasos A y B no son posibles, se podrán utilizar "estimaciones" sustentadas en juicios profesionales que determinen el momento del devengado; o D. Por último, y luego de haber recorrido previamente los pasos anteriores (A, B y C), no contándose con

[25] Por ejemplo, el hecho imponible del impuesto sucesorio se genera en el momento de la muerte del contribuyente, pero en ese momento no se puede medir fiablemente.
[26] Siguiendo con el ejemplo anterior, recién se podrá medir fiablemente en el momento en que el juez dicte la sucesión.

estimaciones confiables y, por ende, no llegándose a determinar un momento fiable, se tomará el momento del percibido como símil para la fiabilidad del registro. *3.7.8.2 Información a ingresar al SSCG* ***1.*** **Ingresos con contraprestación** Las instituciones públicas, sean descentralizadas o centralizadas, que recauden ingresos con contraprestación (por ejemplo venta de bienes, prestación de servicios, alquileres, intereses) ingresarán al SSCG los mismos en el momento de su devengamiento, o sea que se incluirán en el ejercicio con el que se relacionan, afectando una cuenta por cobrar y disminuyendo la estimación presupuestaria; cuando el ingreso se percibe se disminuye la cuenta por cobrar registrada oportunamente. ***2.*** **Deterioro de los Créditos** Las entidades que registren recursos devengados deberán realizar al cierre del ejercicio fiscal el cálculo del deterioro de los créditos generados en función de las PCG y PCP establecidas por la CGR, mientras que la estimación del cálculo de los deterioros deberá ser fundada por la entidad, ya que es en la misma donde se aplicará el juicio profesional. ***3.*** **Ingresos sin contraprestación** La información a incorporar al SSCG tendrá, como mínimo, los siguientes contenidos:

a) *imputación de ingresos devengados:* Es el proceso mediante el cual los ingresos han cumplido con el hecho imponible que le permite una valuación fiable y proceder a su imputación en los distintos conceptos de ingresos, afectando las cuentas por cobrar;

b) los ingresos percibidos (Tesorería) producto de la *cancelación de las cuentas*;

c) las cancelaciones realizadas por los contribuyentes de sus obligaciones por *compensación de créditos*;

d) créditos a los contribuyentes por pago a plazo diferido o en parciales;

e) moratorias impositivas;

f) cobros por intereses, multas y otros cargos;

g) reducción o condonación de multas;

h) los recuperos de los deterioros de las cuentas por cobrar (incobrabilidad); y

i) los diferentes estados en los que se encuentren las cuentas por cobrar (morosos, en gestión judicial, si son a corto o largo plazo, etc.). **La percepción de los ingresos** se produce cuando los fondos ingresan a la Cuenta Única que administra la Tesorería, y es en dicha oportunidad cuando el SSCG captará el momento del percibido. Si se registra por lo percibido, será ese el momento en que se registrará la ejecución del presupuesto de ingresos y generará en forma simultánea el asiento de partida doble que corresponda. Si se registra sobre base devengada, en ese caso el recurso ya ha ingresado al SSCG y debió generar una cuenta por cobrar que se verá disminuida por el ingreso percibido, el cual no corresponde al ejercicio en el cual se percibió, sino al ejercicio en el que se devengó. En cumplimiento de lo dispuesto por el presente MCSCG, en el sentido que las unidades de registros deben estar lo más próximas que sea posible a la generación de la transacción, sería aconsejable que el registro se realizara directamente en las unidades recaudadoras. En el caso de los ingresos propios de las instituciones, el devengado debe seguir los lineamientos establecidos en las Políticas Contables establecidas. 3.8 **Salidas del Subsistema de Contabilidad Gubernamental** Para las entidades comprendidas en el SIAFI, las salidas del sistema serán la constancia fiel de los registros contables realizados y certificados por el Contador General, las cuales servirán como medio de prueba ante cualquier litigio o controversia. En el caso de las instituciones del resto del SPH que cuenten con SSCG propio y aprobado

previamente por la CGR, las salidas del sistema serán la constancia fiel de los registros contables realizados y certificadas por el Contador de la institución, sirviendo como medio de prueba ante cualquier litigio o controversia. Las instituciones que no cuentan con sistemas informáticos de contabilidad gubernamental, deberán llevar los siguientes libros contables:

- Libro Diario;
- Libro Mayor; y
- Libro Inventario y Balance. **3.8.1 IFPG** Los IFPG, tal como se ha presentado en el MC, tienen como información financiera ***principal*** a los EEFF y como ***complementaria*** a la información de apoyo que proporcionará detalles que ayudarán a los usuarios a entender y ampliar la información principal, enfocada fundamentalmente a dos áreas de información, a saber: a) identificación y aclaración de las metodologías utilizadas para producir información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas; e b) identificación y aclaración sobre el alcance de la información de rendimiento del servicio en oportunidad de reportar dicha información. El SSCG emitirá, como mínimo, el siguiente IFPG, con carácter anual, que incluirá los siguientes estados:

a) Estados Principales (EEFF):

1. Estado de Situación Financiera (ESF);
2. Estado de Rendimiento Financiero (ERF);
3. Estado de Cambios en el Patrimonio (ECP);
4. Estado de Flujos de Efectivo (EFE); y
5. Notas a los Estados Financieros (Notas).

b) **Estados Complementarios:**

1. Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos (EEPG);
2. Estado de Ejecución Presupuestaria de Ingresos (EEPI);
3. Estado de Conciliación del Resultado Presupuestario con el Resultado Contable (ECRPC);
4. Estado de Información por Segmentos (EIS);
5. Estado de la Deuda Pública (EDP); y
6. Estado de Activos No Financieros (EANF). El SSCG, a través del Módulo de Consolidación, deberá proporcionar los siguientes **Estados Consolidados del Sector Público Hondureño:**

1. Estado Consolidado de Situación Financiera (ECSF);
2. Estado Consolidado de Rendimiento Financiero (ECRF);
3. Estado Consolidado de Cambios en el Patrimonio (ECCP);
4. Estado Consolidado de Flujos de Efectivo (ECFE);
5. Estado Consolidado de Información por Segmentos (ECIS); y
6. Notas a los Estados Financieros Consolidados (Notas EEFF Consolidados). A efectos de aumentar la confiabilidad en los Estados descriptos precedentemente, los mismos deberán obtenerse directamente del SSCG en forma automática. 3.8.2 **Otras Salidas de información** El

SSCG deberá contener los correspondientes registros principales y auxiliares, los cuales se respaldarán con la documentación original que permita comprobar y justificar su procedencia, como así también estimaciones y juicios profesionales debidamente fundados y expuestos en Notas a los EEFF. A efectos de la elaboración de los EEFF, el SSCG debe proveer una serie de salidas internas (tablas) del mismo, que le permita obtener la información requerida para su elaboración, a saber:

Información	Tablas, Catálogos, Clasificación.
Catálogos y Clasificadores	Plan de Cuentas Contable
	Auxiliares contables
	Catálogo de Bienes
	Clasificador Institucional
	Clasificador de ingresos
	Clasificador por objeto del gasto
	Clasificador por categoría programática
	Clasificador por fuente de financiamiento
	Clasificador por tipo de moneda
	Clasificador por ubicación geográfica
	Clasificador por finalidad y función
	Clasificador económico de Ingresos
	Clasificador económico del Gasto
Matriz contable	Tabla de eventos de activos
	Tabla de eventos de pasivo
	Tabla de eventos de patrimonio
	Tabla de eventos de gastos
	Tabla de eventos de ingresos
	Tabla de eventos de pagos
	Tabla de cierres contables
	Tabla de apertura contable
ESF	Balance de Sumas y Saldos
	Mayor de las Cuentas Contables
EFE	Transacciones de operación
	Transacciones de Inversión
	Transacciones de Financiamiento
	Flujos monetarios
	Flujos no monetarios
	Tabla de diferencias de cambio
Notas	Registro de contingencias, avales y garantías
EIS	Clasificación de gastos por segmento Clasificación de ingresos por segmento Clasificación de los activos por segmento Clasificación de los pasivos por segmento.
EANF	Catálogo de Bienes
	Bienes generadores de efectivo y no generadores de efectivo
	Depreciaciones / Amortizaciones
	Años de vida útil
	Bienes concesionados y no concesionados
	Bienes adquiridos por arrendamiento financiero
	Valores Actuales
	Valores Revaluados
	Deterioros

Información	Tablas, Catálogos, Clasificación.
	Responsables
EDP	Código SIGADE
	Tipo de moneda
	Fuente de Financiamiento
	Tipo de títulos / bonos emitidos
	Tasas de interés, tanto la aplicada al préstamo como la de mercado
	Proveedores de préstamos
	Beneficiarios de préstamos
	Deudores avalados
	Instrumentos de activos financieros
	Instrumentos de pasivos financieros
	Instrumentos de Patrimonio
Información Presupuesto	Ejecución presupuestaria por instituciones
	Económico de ingresos y gastos
	Tabla cuenta financiera (AIF)
Información sobre Estadísticas de Finanzas Públicas y Cuentas Nacionales	Catálogo de las Estadísticas Fiscales
	Cuentas Nacionales
	Tabla relacionada con el Plan de Cuentas Contable y el clasificador del MEFP 2014.
	Balance de comprobación por tipo de movimientos
	Balance de comprobación por Sector
	Tabla relacionada con el PUCC y el clasificador de Cuentas Nacionales
Información Consolidada	Tabla de eliminaciones
	Tabla de Entidades Controladas
	Tabla de Entidades Controladoras
	Tabla de Entidades que Informan Internamente
	Tabla de Entidades que Informan Externamente
	Tabla de Entidades que Informan del Grupo

3.9 Estructura del Subsistema de Contabilidad Gubernamental Resumiendo la estructura del SSCG se integrará de la siguiente forma:

a) Activos y Pasivos Financieros;

b) Activos No Financieros;

c) Patrimonio;

d) Ingresos;

e) Gastos; y

f) Presentación de Estados Financieros. **Activos y Pasivos Financieros:** Comprenderá todas las transacciones relacionadas con los movimientos financieros, fundamentalmente las relacionadas con las áreas de la TGR y de la DGCP, también se incorporará los movimientos financieros que realicen las Instituciones de Gobierno. **Activos No Financieros**: Comprenderá todas las transacciones relacionadas con los movimientos de altas, bajas y modificaciones de los Activos No Financieros que realicen las Instituciones del Gobierno. **Patrimonio**: Comprenderá todas las transacciones relacionadas con los aportes y contribuciones del Gobierno a las Instrucciones a sus Patrimonios y distribuciones de las Instituciones al Gobierno como producto de su participación. **Ingresos**: Comprenderá todas las transacciones relacionadas con los ingresos devengados por las Instituciones Centralizadas y Descentralizadas incluyendo la DEI que captará el ingreso devengado de los

impuestos y que complementariamente se incluirán también las transacciones relacionadas con los créditos por cobrar a favor del Estado. **Gastos**: Comprenderá todas las transacciones relacionadas con los gastos que se imputarán a resultado proveniente de los Activos y Pasivos Financieros, de los Activos No Financieros y de aquellas transacciones que realicen las Instituciones de Gobierno que tendrán carácter directo de gastos. **Presentación de Estados Financieros:** Estará relacionado con la obtención de todos los EEFF requeridos por el SSCG. **4 Consolidación 4.1. Consolidación de la Información Contable** Los EEFF Consolidados del SPH o de alguna de las entidades económicas que lo componen, son aquellos que presentan las transacciones y hechos económicos de los distintos componentes de la entidad (esto es de la entidad controladora y de las entidades controladas por la misma) o de distintas entidades no necesariamente controladas por una misma entidad, pero para las cuales, con fines de generación de información contable que alimente las estadísticas del SPH, resulta necesario contar con información consolidada, como si las transacciones y hechos económicos hubieran sido realizados por una sola entidad. El SPH y sus entidades económicas se componen de entidades que cumplen con fines gubernamentales y sociales, así como por otras como las EP[27] (financieras y no financieras), que también cumplen fines comerciales. Todas las entidades del SPH que conformen una misma entidad económica, deberán ser consolidadas con la entidad controlante de la misma. **4.1.1 Estructura del Sector Público a los efectos de la consolidación** La consolidación de información contable de cada entidad con su entidad controladora última, resulta necesario la aplicación de PCG, basadas en NIIF para las EP que deberán ser **validadas por la CGR,** a efectos de homogeneizarlas, en la medida de los posible, con las PCG adoptadas por la CGR para entidades del SGG basadas en NICSP y de esta forma disminuir los ajustes. No se excluirá de la consolidación a una entidad controlada, porque sus actividades sean diferentes a las del resto de entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de las EP con entidades del sector gobierno. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de este tipo de entidades controladas y la revelación de información adicional, dentro de los EEFF Consolidados, acerca de las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las entidades controladas. Asimismo y tal como se describirá en el presente más adelante, en tanto sea útil para los usuarios como información complementaria, ya sea por disposición propia o por mandato legal, la CGR elaborará información consolidada que incluya la consolidación de información contable de entidades que conforman el SPH, pero que podrían integrar distintas entidades económicas (por ejemplo distintos gobiernos municipales cuya información contable se consolida en un EEFF Consolidado del SGM Hondureño, aun cuando dichas entidades no son controladas/controladoras unas respecto a otras). **4.1.2 Normativa contable aplicable** El sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas requiere, para una adecuada sub-clasificación sectorial del Sector Público, que ciertas entidades (tales como por ejemplo determinados organismos reguladores de entidades y/o sectores empresariales) que no cumplen con la definición antes dada de EP, sean incluidas de todos modos en el SEP. Siendo uno de los objetivos del SSCG el brindar información que alimente al sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas, dichas entidades, por disposición de la CGR, deberán también aplicar las mismas políticas contables generales basadas en la adopción de NIIF emitidas por el IASB. En ciertos casos, los reguladores

[27] A efectos de la información consolidada, cuando el MCSSCG se refiere a EP lo hace en su sentido amplio, incluyendo la SEPF y SEPMF.

estatales podrían tener por disposición legal la facultad de determinar la aplicabilidad de la normativa y políticas contables, conforme a las cuales debe una **empresa pública o grupo de ellas** confeccionar sus IFPG y esta facultad colisionar con la que en igual sentido detenta la CGR como Órgano Técnico Coordinador del SSCG. Independientemente de esta posible superposición de facultades regulatorias, en caso que dicha colisión de facultades concluya en la no aplicación de NIIF y/o en la aplicación de políticas contables basadas en NIIF no uniformes con las utilizadas por el SSCG, para la medición de transacciones y hechos económicos similares en una determinada EP, la CGR requerirá los ajustes correspondientes a los EEFF de estas entidades, de modo de lograr la referida uniformidad, a los fines de la preparación de los EEFF Consolidados del SPH. Toda vez que las NICSP en las que se basan las PCG emanadas del SSCG para el SGG tienen fuente en las NIIF, va de suyo que el proceso de generación de información contable del sector empresarial público, necesario para producir información contable consolidada del SPH, resultará allanado con la adopción por parte de las EP de las NIIF y de PCG basadas en las NIIF, que resulten uniformes con las normas de la CGR (basadas en NICSP) para el SGG basado en NICSP. Es por ello y por la alta calidad de la información contable elaborada en base a NIIF, que todas las entidades y agencias con facultades de regular temas contables del SEP, propenderán a la adopción de las NIIF y trabajarán coordinadamente con la CGR, no sólo en este sentido, sino también para que los procesos de aplicación de cualquier facultad regulatoria que les competa resulte en la aplicación de las NIIF y, dentro de las NIIF, en opciones de políticas uniformes y en concordancia con las emitidas por la CGR (basadas en la adopción de NICSP), de modo de minimizar el costo para el erario público de los procesos de ajuste que luego deban efectuarse sobre la información contable de dichas entidades para brindar a la CGR la información necesaria para la elaboración de los EEFF Consolidados del SPH. Este proceso también tendrá como pilar fundamental la utilización del PUCC por parte de todas las entidades del SP (incluyendo las empresas públicas). Es necesario que quede perfectamente en claro la necesidad de la consolidación del IHSS, dado que dicha Institución tiene tres segmentos contables distintos en su actividad: *a) atención a la salud; b) riesgos profesionales y b) riesgos de previsión social;* los dos primeros regulados por la CGR y el tercero por la CNBS, por lo cual, necesariamente, deben aplicar NICSP y NIIF. La información contable de dicha Institución se integra y se regulará de la siguiente manera: a) Estado Separado del segmento salud, sustentado en NICSP; b) Estado Separado del segmento riesgo profesional, sustentado en NICSP; y c) Estado Separado del segmento riesgo de previsión social, sustentado en NIIF. El Estado Financiero Consolidado del IHSS se formulará con la consolidación de los tres EEFF separados del Instituto y la información consolidada se sustentará en NICSP, por lo cual el tercero de los EEFF separados (riesgo de previsión social) se deberá emitir sobre NIIF y deberá ajustarse a NICSP para la consolidación. **4.1.3 Requisitos para la Consolidación 4.1.3.1 Control** Será potestad de la CGR la elaboración del juicio profesional que permita definir si una entidad es o no controlada por el grupo (es decir si forma o no parte de la entidad económica controlada por la entidad controladora final del grupo, como es el caso de la Administración Central), así como será también su potestad la caracterización de a que sub-sector pertenece cada entidad controlada. Asimismo, otra potestad de la CGR será definir como están establecidas las relaciones de control y participación intermedias entre distintas entidades de la entidad económica cuya controlante última es la Administración Central, a los fines de la consolidación y de la emisión de estados contables consolidados de alguna entidad intermedia (por ejemplo de una entidad descentralizada del Gobierno Central que controla a una empresa pública). La CGR evaluará la existencia de control en relación a una entidad y las relaciones o entramados de participación y control entre entidades de toda entidad económica cuya entidad controlante última es la Administración Central. Si bien en muchas circunstancias la determinación de la existencia de control es relativamente simple y se correlaciona con la propiedad, con la participación mayoritaria en el accionariado o con otra clase de interés patrimonial, en otras ocasiones dicha determinación dependerá del *juicio profesional de la CGR*

que, caso por caso, evaluará la condición de existencia de control siguiendo los lineamientos de sus propias políticas contables al respecto, basadas en NICSP. La CGR asistirá a las distintas entidades que conforman el SPH para que puedan formar su juicio profesional sobre las cuestiones mencionadas en los párrafos precedentes, a los efectos de que confeccionen sus propios EEFF Consolidados conforme a NICSP. Sin embargo, los juicios de la CGR sobre estos aspectos serán vinculantes respecto a como se organizan las relaciones de control y niveles de consolidación de estas entidades, en materia de la información consolidada que produzcan para que la CGR genere EEFF Consolidados que incluyan a estos sectores de gobierno. **4.1.3.2 Homogeneización Previa** Tal como fue mencionado, sólo es posible consolidar información contable si la misma ha sido confeccionada **utilizando políticas contables uniformes** para la medición de hechos económicos y transacciones similares. En este sentido, la referencia de políticas a las cuales se debe adaptar la información de todas las entidades controladas a los fines de la consolidación (o entidades que no forman el mismo grupo económico que la Administración Central, pero que la CGR debe consolidar), **serán las PCG basadas en la adopción de NICSP emanadas de la CGR**. Las PCG para **EP** basadas en NIIF, **que serán elaboradas por su regulador y validadas por la CGR,** intentarán compatibilizar al máximo el tratamiento de los hechos económicos y transacciones respecto a las PCG basadas en NICSP, aplicables a entidades del SGG, no obstante lo cual el ritmo de introducción de modificaciones a las normativas NIIF y NICSP que desarrollan el IASB y el IPSASB respectivamente es diferente, por lo que dicho objetivo no será logrado en su totalidad y deberán efectuarse ajustes. Las entidades que tengan otras entidades y agencias reguladoras con potestad de imponer alguna normativa o hacer cumplir políticas contables e inclusive determinar ciertos pasos del proceso contable, deberán realizar los ajustes a sus EEFF solicitados por la CGR a fin de la confección de información consolidada y deberán trabajar en forma coordinada con dicho órgano para minimizar el costo de realizar los correspondientes ajustes, con independencia del trabajo que en igual sentido deberán realizar las agencias y entidades reguladoras mencionadas con la CGR. Esta coordinación será tanto más productiva cuando las consultas a la CGR sean efectuadas en forma previa a la adopción de cualquier medida que importe la imposición de políticas contables e, inclusive, de la modificación de cualquier otro componente del proceso contable que pueda influir en este sentido. **4.1.3.3 Métodos de Consolidación** El **método de consolidación utilizado será línea por línea**, que implica seguir la combinación de EEFF, lo cual significa que la entidad controladora y sus controladas (o entidades que sin relación de control deban de todos modos ser consolidadas por la CGR) combinarán partidas línea a línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, situación financiera neta /patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar.

Para ello:

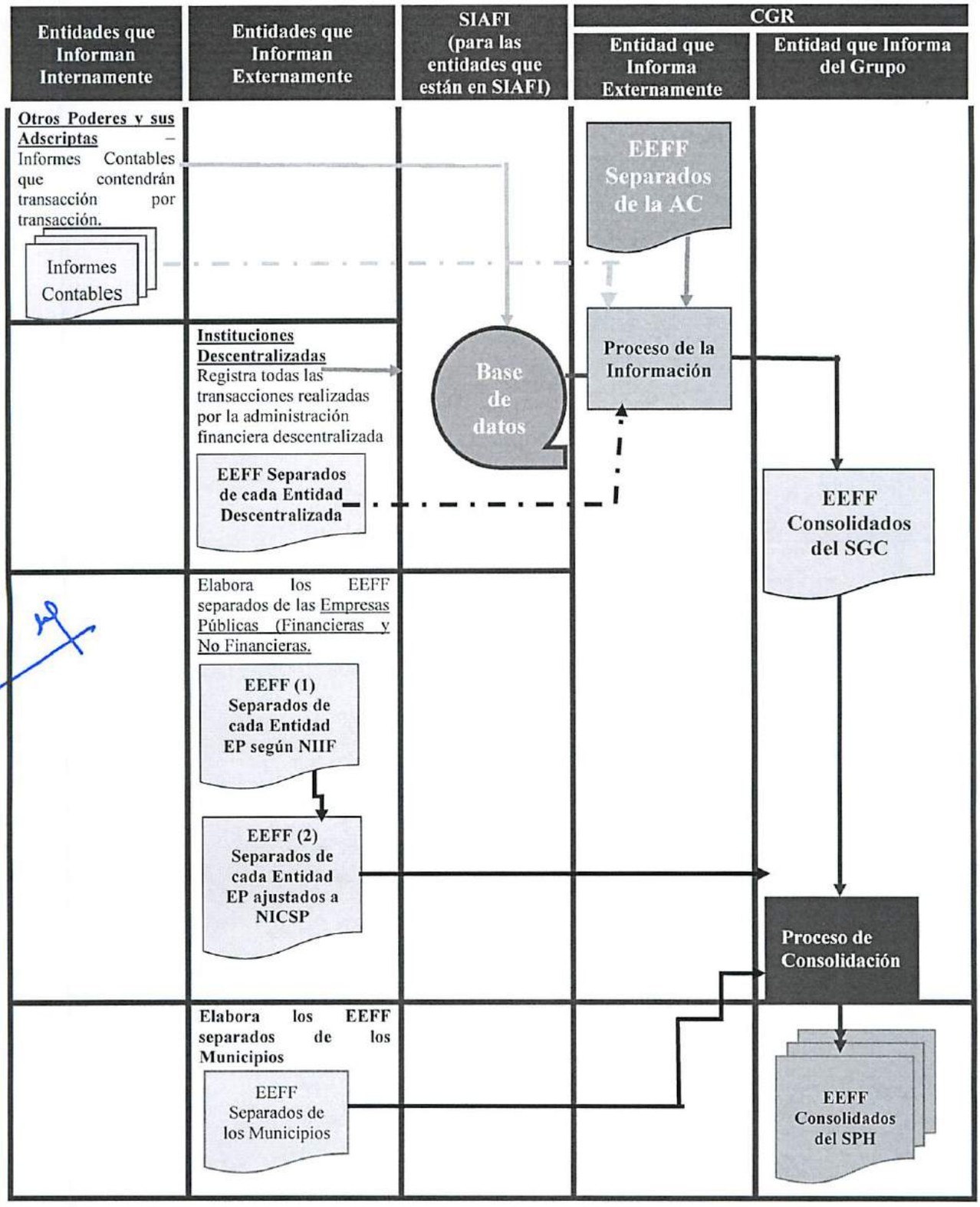
a) se elimina el valor de la inversión de la controladora en libros de cada entidad controlada, así como la porción de la situación financiera neta/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora;	
b) se identificarán los intereses minoritarios en resultados (ahorro o desahorro) de las entidades controladas consolidadas, que se refieran al periodo sobre el que se informa; y	
a) los intereses minoritarios en la situación financiera neta/patrimonio de las entidades controladas consolidadas se identifican por separado respecto a la controladora.	(i) los importes de dichos intereses minoritarios a la fecha de la combinación original; y
	(ii) la participación de los

Los intereses minoritarios en la situación financiera neta/patrimonio están compuestos por:	minoritarios en los cambios habidos en la situación financiera neta/patrimonio desde la fecha de combinación.

A este efecto, previamente se deberán **eliminar completamente saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades que pertenecen a la entidad económica**, eliminándose asimismo los resultados que se deriven de las transacciones dentro de la entidad económica que se hayan reconocido como activos, tales como los inventarios y activos fijos, que se eliminarán en su totalidad. Resultará de aplicación todo lo referido en puntos anteriores respecto a la utilización por parte de las entidades involucradas, de políticas contables uniformes con la de la entidad controlante última del grupo controlado por la entidad Administración Central (aun cuando estas entidades puedan ser consideradas no controladas por ésta, en tanto la CGR tenga obligación de producir información consolidada que las incluya). La CGR tendrá facultades, asimismo, para intervenir en relación a los períodos a los cuales se refiere la información contable de las entidades del grupo (u otras que no siendo controladas por la Administración Central deben consolidarse), en caso que dichos períodos resulten en la generación de información que no sea apta para la producción de los estados contables consolidados. Las NIIF emitidas por el IASB y las NICSP tienen en la actualidad, y podrían llegar a seguir teniendo en el futuro, diferentes ciclos de actualización y distintos tiempos de abordaje de políticas contables nuevas para elementos de los estados financieros antes no tratados y/o modificación de las políticas ya existentes. Esto origina que existan actualmente brechas de políticas entre las NIIF y las NICSP, que podrían mantenerse en el futuro y que no pueden ni tal vez podrían ser salvadas a futuro, ni siquiera comprometiendo el mayor esfuerzo por parte de la CGR (y en su caso eventuales agencias y reguladores con facultades para exigir aplicación de políticas contables), en cuanto a lograr una armonización entre políticas basadas en NICSP y NIIF. Esta situación hace costosa la consolidación línea por línea de las empresas públicas con su controlante, el Gobierno Central, y dentro de éste con su controlante, la Administración Central, replicándose la problemática a la hora de consolidar las entidades económicas controladas por los gobiernos municipales, el SGM como un todo y el SPH en su conjunto. Por tal motivo, la consolidación del SEP línea por línea en cada caso (es decir para cada entidad económica) **se realizará siguiendo un plan que a tal efecto elaborará la CGR**, tratando de minimizar el impacto en costos de la preparación de información consolidada que incluya a las EP. En caso que las NICSP permitan a futuro la consolidación en una sola línea de las EP con su entidad controlante o existan dispensas en este sentido, la CGR decidirá o no su adopción conforme a la aplicación de su juicio profesional, ponderando la utilidad y calidad de la información producida, así como la aplicabilidad de la consolidación línea por línea y los costos para la obtención de dicha información. 4.1.3.4 **Conciliación de saldos inter-sectoriales y eliminación de saldos recíprocos** La entidad económica controlada por la Administración Central es habitualmente la más grande y compleja entidad económica de un país, lo cual implica una enorme dificultad para poder llevar adelante el proceso de eliminación de transacciones y saldos recíprocos que demanda el proceso de consolidación. Para que dichos saldos y transacciones puedan ser eliminados, deben estar previa y correctamente medidos por las entidades del grupo involucradas en las operaciones, conforme a las PCG basadas en NICSP emanadas de la CGR y conciliadas debidamente. La CGR, como Órgano Técnico Coordinador, tendrá a su cargo la organización de este proceso (tanto para las controladas por la Administración Central como para otras entidades del SP que deban ser consolidadas), para lo cual todas las entidades pertenecientes al SPH (así como eventuales reguladores y agencias o, en su caso, la misma entidad cuando tengan facultades de imponer cualquier aspecto de sus políticas y proceso contable) deberán al menos: a) **Adoptar el PUCC que confeccione la CGR (o sus versiones simplificadas) a los fines**

de llevar su contabilidad. En el caso que por aplicación de facultades de agencias o reguladores que pueden fijar políticas contables o prescribir respecto a como deben desarrollar el proceso contable las entidades del sector público o que, por decisión de entidades con dichas facultades, una entidad utilice otro PCC, el mismo deberá ser desarrollado guardando correspondencia con el PUCC y con las directrices que emita la CGR, previa su validación de los PCC emitidos por el regulador o por la entidad según corresponda, de modo que la eliminación de saldos y partidas recíprocas y las combinaciones se puedan realizar a partir de los registros analíticos de la entidad controlada y sus auxiliares, sin dividir en ningún caso partidas o saldos de sus propios registros analíticos y auxiliares entre cuentas, saldos y transacciones diferentes de entidades que utilicen el PUCC. En cualquier caso en que a criterio de la CGR esto no se logre, la misma, como Órgano Técnico Coordinador de la información consolidada del SPH y, por ende, organismo encargado de la contabilidad de la entidad controlante última del grupo -Administración Central- y de la gestión del sistema integrado (que impone la consolidación de todas las entidades económicas que componen el SPH aun cuando puedan ser consideradas distintas entidades económicas), podrá exigir a estas entidades que confeccionen nueva información, de modo que la misma cumpla con los requisitos de integridad que la CGR demande para el proceso de consolidación (incluyendo obviamente la conciliación, eliminación de saldos y transacciones recíprocas y saldos). Esta información deberá estar auditada a satisfacción de la CGR, corriendo el costo y responsabilidad de emitir esta información y el aseguramiento de su fiabilidad, por cuenta de las entidades que no usen el PUCC. b. Coordinar con la CGR y bajo los lineamientos que ésta emita, la codificación de todas las operaciones y contrapartes (entidades pertenecientes al grupo económico SPH, entidades que no pertenecen al grupo y personas) bajo iguales nomencladores y criterios, de modo que se asegure la integridad del proceso de eliminación de saldos y transacciones y combinación de saldos y que se logre la máxima economía en la producción de la información. c. Utilizar los sistemas contables que se desarrollen bajo los lineamientos que emita la CGR, coordinando la utilización de los sistemas automatizados que soporten el registro y estructuración del proceso contable y tengan interfaz con los sistemas desarrollados por la CGR y en uso por otras entidades que han coordinado los sistemas a usar con la misma, de modo que para lograr la rapidez e integridad del proceso, así como su máxima economía, la mayor parte de las operaciones de eliminación de saldos y transacciones y combinación de saldos se realicen en forma automatizada. **4.1.4 Niveles de Consolidación Contable** Con independencia de las relaciones de control, que son las que determinan que entidades se consolidan y con que ordenamiento en los EEFF Consolidados conforme NICSP, la información contable consolidada que produzca la CGR debe ser útil a efectos de las estadísticas públicas y para poder contar con información de calidad sobre el desempeño del SPH en su totalidad. En tal sentido se establecen distintos niveles de consolidación: *4.1.4.1 Consolidación contable del Gobierno Central* Incluye la consolidación de: ***(i) los Otros Poderes y sus Adscriptas, (ii) todas las entidades gubernamentales descentralizadas y (iii) entidades de la seguridad social*** (que no deban ser caracterizadas como integrantes del SPE) controladas por el Gobierno Central en cabeza de la entidad Administración Central del Poder Ejecutivo, como EEFF madres del SPH. *4.1.4.2 Consolidación contable Gobierno Municipal* Incluye la consolidación de todas las entidades gubernamentales municipales y entidades de la seguridad social (que no deban ser caracterizadas como integrantes del sector empresarial) controladas por los Gobiernos Municipales. *4.1.4.3 Consolidación contable con las Empresas Públicas (EP) del Sector Gobierno Central* Incluye la consolidación de todas las entidades gubernamentales y entidades de la seguridad social (que no deban ser caracterizadas como integrantes del sector empresarial) controladas por el Gobierno Central, con todas las EP financieras y no financieras, controladas por el mismo. *4.1.4.4 Consolidación contable con las Empresas Públicas (EP) del Sector Gobiernos Municipales* Incluye la consolidación de

todas las entidades gubernamentales municipales y sus entidades de la seguridad social (que no deban ser caracterizadas como integrantes del sector empresarial) con todas las EP financieras y no financieras, controladas por dichos gobiernos. *4.1.4.5 Consolidación contable del Sector Público Hondureño* Implica la consolidación de los **niveles 4.1.4.2; 4.1.4.3; 4.1.4.4 y 4.1.4.5** anteriores. 4.2 **Subsistema de Consolidación en el SSCG** Los conceptos funcionales expuestos precedentemente son los suficientemente complejos como para que los mismos no se realicen en forma manual, dado que no es simplemente la eliminación de saldos como generalmente se conceptúa a los procesos de consolidación, a modo de mera agregación de cuentas. Bajo las NICSP, la información prioritaria e integral de un país es la Información Consolidada, por lo cual cualquier esfuerzo que la formulación de ella requiere se deberá relativizar en función de los beneficios que dicha información proporcionará al SPH. Por lo precedentemente expresado, será fundamental que el SSCG contemple un Subsistema de Consolidación que permita realizar las actividades que conlleva la consolidación y que dicho módulo sea administrado por la CGR y utilizado por dicha entidad con la carga de información que realicen las entidades gubernamentales y EP que tienen la obligación de presentar su información a efectos de la consolidación. Esquema de registro de la Consolidación:



5.Perfil del Contador Gubernamental 5.1 Contenidos Básicos del Perfil Profesional
En concordancia con los criterios expuestos precedentemente y a los fines del presente MCSSCG bajo NICSP, se entiende que los objetivos profesionales a nivel internacional deberán armonizarse con las particulares características del SPH, para lo cual será necesario que la CGR participe activamente en la definición del perfil contable de los futuros contadores. De conformidad con los lineamientos de la nueva gestión gubernamental en el marco de la globalización, resulta necesario que el contador *que hoy*

ejerce la función pública responda a un perfil que le permita mantener su independencia profesional con un alto grado de creatividad y compromiso, plenamente identificado con su responsabilidad en lo inherente a garantizar la confiabilidad de la información contable y la transparente rendición de cuentas de dicha gestión. En tal sentido, la IFAC[28] menciona que el objetivo de la educación y de la experiencia debe ser preparar profesionales contables competentes, capaces de hacer una contribución positiva a lo largo de su vida a la profesión y a la sociedad en que trabajan, conforme a aptitudes y valores profesionales que les permitan seguir formándose y adaptándose a los cambios durante toda su vida profesional. A los efectos del presente MCSSCG, resulta factible considerar y evaluar los siguientes aspectos sobre los contenidos básicos del perfil del contador profesional en el ejercicio de la función pública:

A. Intelectuales	Capacidad de análisis, investigación, razonamiento inductivo y deductivo, identificación y solución de problemas en situaciones complejas, organización de trabajos en plazos estrictos y capacidad para la adaptación a cambios.
B. Interpersonales	Capacidad para el trabajo en equipo, organizar y delegar tareas, motivar y formar personal y un fluido manejo de las relaciones humanas.
C. Comunicacionales	Capacidad para presentar, discutir y defender opiniones en lenguaje formal e informal, además de capacidad para localizar, obtener, organizar, comunicar y utilizar información de fuentes humanas, impresas y electrónicas.
D. Actualización en tecnología de información	Capacidad para ejecutar y evaluar sistemas de información contable en base de datos.

5.1.1 Formación y Conocimientos Generales

- Conocimientos básicos de las conductas humanas.

- Conocimiento del comportamiento de los diferentes actores y fuerzas económicas, políticas y sociales en el ámbito nacional e internacional.

- Capacidad para realizar investigaciones, adquirir conocimientos lógicos-abstractos y evaluar los juicios críticos.

- Capacidad para elaborar diagnósticos, desarrollar diseños metodológicos en materia contable y monitorear sus resultados.

- Experiencia en la formulación de juicios de valor

- Conciencia de los valores personales y sociales y del proceso de investigación y reflexión.

[28] *IEG Nº 9 – IFAC: "Formación antes de la Calificación, Evaluación de la Competencia Profesional y Requisitos de Experiencia Práctica".*

5.1.2 Conocimientos Profesionales

➢ Conocimientos exhaustivos del Sector Público a nivel de administración financiera en general y para cada organismo en particular, incluyendo los relacionados con el desarrollo de las actividades funcionales del ente económico y su marco legal.

➢ Conocimientos sobre Sistema de Contabilidad, preparación, análisis de informes financieros, instrumentos financieros y mercados de capitales, gestión de la contabilidad, tributación, costos, derecho administrativo y comercial, auditorías internas y externas, finanzas y gestión financiera y ética profesional.

➢ Conocimientos sobre los restantes Sistemas integrados de administración financiera (Presupuesto, Crédito Público, Tesorería, otros).

➢ Conocimiento analítico teórico-práctico e integral de las NICSP, además de las NIC/NIIF, Normas Internacionales de Auditoria (NIAS) y Normas de Auditoria Gubernamental, como así también sobre los cambios de estas Normas que se producen en el tiempo, conjuntamente con el acompañamiento en la emisión de las mismas.

➢ Conocimientos sobre Tecnología de la Información, aplicación de normas y prácticas para sistemas integrados, gestión de la introducción, aplicación y utilización de la tecnología de la información, evaluación de sistemas informatizados de control interno.

➢ Conocimiento de las distintas aplicaciones informáticas, especialmente las relacionadas con la ingeniería de procesos propios de la implementación de un Plan Contable de las características de la presente reforma. **5.1.3 Valores Profesionales** En relación a los **valores profesionales**, el Código de Ética y la directiva de la IFAC disponen que los contadores profesionales deberán tener un marco de valores profesionales que les permita emitir un juicio acertado y actuar de manera ética, de modo que redunde en beneficio del interés de la sociedad y de la profesión. Corresponderá, en consecuencia, asignar especial énfasis a los atributos representativos de los siguientes valores y actitudes de los contadores profesionales:

✓ Compromiso de actuar con integridad y objetividad y proceder con independencia en la aplicación de las normas profesionales al servicio del Estado y del bien común.

✓ Conocimiento de las normas profesionales éticas aplicables a la organización gubernamental en la que el interesado aspira a ingresar.

✓ Marcado interés y sensibilidad hacia la responsabilidad social. En tal sentido, corresponderá que dichos profesionales satisfagan cuatro necesidades básicas: *credibilidad, profesionalismo, calidad en los servicios y confianza,* para lo cual deben ajustar su desempeño a determinados principios fundamentales, tales como la *integridad, objetividad, competencia profesional, confidencialidad, comportamiento profesional y conocimientos técnicos.* **6. Responsabilidad** El Contador General, así como todos los contadores integrantes de las UCC y de las UCI, serán responsables ***por la razonabilidad de la información presentada*** en los EEFF y EEFF Consolidados. Dicha razonabilidad será medida teniendo en cuenta el cumplimiento de las NICSP, NIC/NIIF y de las Políticas Contables. Las UCC y UCI deberán ser cubiertas por profesionales en Contabilidad con título

Cont./91
Acuerdo No. 572-2015

habilitante. Artículo 2.- Vigencia El presente Modelo Conceptual del Subsistema de Contabilidad Gubernamental entrara en vigencia a partir de su aprobación. Dado en la ciudad de Tegucigalpa, municipio del Distrito Central a los treinta días del mes de diciembre de dos mil quince. **COMUNÍQUESE. (FYS) WILFREDO CERRATO RODRIGUEZ** Secretario de Estado en el Despacho de Finanzas (FYS) **CESAR VIRGILIO ALCERRO GUNERA** Secretario General."

Atentamente,

SECRETARIA DE FINANZAS
SECRETARIA GENERAL
HONDURAS, C.A.

CÉSAR VIRGILIO ALCERRO GÚNERA
SECRETARIO GENERAL

/KSOLIS