



Revista Venezolana de Gerencia
ISSN: 1315-9984
rvgluz@gmail.com
Universidad del Zulia
Venezuela

Homologación de políticas contables para consolidación de estados financieros del sector público

Quintero, Dora P.; Mesa, Gloria S

Homologación de políticas contables para consolidación de estados financieros del sector público

Revista Venezolana de Gerencia, vol. 2, 2019

Universidad del Zulia, Venezuela

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29063446022>

Homologación de políticas contables para consolidación de estados financieros del sector público

Homologation of accounting policies for consolidation of financial statements of the public sector

Quintero, Dora P.

Universidad de Medellín, Colombia

dpquintero@udem.edu.co.

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?>

id=29063446022

Mesa, Gloria S

Universidad Católica del Perú, Perú

gsmesa@eafit.edu.co

RESUMEN:

En el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados para el Sector Público, se requiere la homologación de políticas contables entre el ente controlador y sus controladas. Por ello, el objetivo de este artículo fue elaborar el proceso requerido para la homologación de las políticas contables para los elementos de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión e inventarios y sus implicaciones contables. Para llevar a cabo este estudio, se utilizó una investigación cualitativa descriptiva empleando un método, aplicado en la ciencia y la práctica, seguido de un análisis y comparación de datos. Como conclusión, se encontró que las empresas seleccionadas utilizan la misma política contable para los elementos de propiedades, planta y equipo e inventarios y por tanto, no se requiere hacer homologaciones de estos rubros; sin embargo, para el elemento de las propiedades de inversión sí se requiere la homologación de políticas, lo que implica un aumento o disminución en las utilidades de la controlada.

PALABRAS CLAVE: Sector público, consolidación de estados financieros, homologación de políticas contables.

ABSTRACT:

In the process of preparing the consolidated financial statements for the Public Sector, the approval of accounting policies between the controlling entity and its subsidiaries is required. Therefore, the objective of this article was to elaborate the process required for the homologation of the accounting policies for the elements of property, plant and equipment, investment properties and inventories and their accounting implications. To carry out this study, a qualitative descriptive investigation was used using a method, applied in science and practice, followed by an analysis and comparison of data. In conclusion, it was found that the selected companies use the same accounting policy for the elements of property, plant and equipment and inventories and therefore, it is not required to approve these items; however, for the element of investment properties, the approval of policies is required, which implies an increase or decrease in the profits of the controlled company.

KEYWORDS: Public sector, consolidation of financial statements, homologation of.

1. INTRODUCCIÓN

En Colombia, a partir de la Ley 1314 (Congreso de la Repùblica, 2009), se inició el proceso de adopción de la normativa contable internacional; sin embargo, solo hasta el año 2013, la Contaduría General de la Nación, organismo encargado de determinar la normativa contable para el sector público, inicia una estrategia encaminada a la implementación de la normativa internacional contable para este sector. En el desarrollo de esta estrategia se determinó clasificar las entidades del Estado en tres grupos; esto obedeció a que se buscaba reunir entidades afines en sus actividades económicas para poder determinar la normativa contable que le sería aplicada.

Los tres grupos fueron: entidades de Gobierno, empresas no emisoras de valores, (aquellas que no captan ni administran ahorro del público) y empresas emisoras de valores, (las que captan o administran ahorro del público). Esta clasificación correspondió a la caracterización del sector público, debido a que está conformado por instituciones de diferente índole. Es así, como las entidades de gobierno están conformadas por aquellas instituciones que producen bienes y servicios de manera gratuita. En cuanto a las empresas no emisoras de

valores, son aquellas que realizan actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios a precios de mercado; por su parte, las empresas emisoras

de valores son aquellas que captan o administran ahorro del público. Según Velásquez & Pérez (2018:29) esta caracterización permite al gobierno tener mayor control y una adecuada rendición de cuentas, además para Rubio & Peña (2015:627) el acceder a información de calidad mejora la rendición de cuentas y combate la corrupción en el gobierno.

La existencia de tres marcos legales contables diferentes (Resoluciones 414, 2014; 533, 2015; 037, 2017 de la Contaduría General de la Nación), han generado políticas contables diversas en cada grupo, lo que implica un mayor análisis al momento de homologar las políticas contables antes de la elaboración de los Estados Financieros Consolidados (EFC), por lo que el objetivo de este artículo es elaborar el proceso requerido para la homologación de las políticas contables para los elementos de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión e inventarios y sus implicaciones contables al compararlas con las políticas utilizadas por el conglomerado público del Municipio de Medellín, en la cual la Alcaldía de Medellín es la entidad controlante. Para llevar a cabo este estudio, se utilizó una investigación cualitativa descriptiva empleando un método, aplicado en la ciencia y la práctica, seguido de un análisis y comparación de datos. (Kondrashova, 2016:1).

Por lo anterior, se busca con este estudio contribuir a la literatura sobre consolidación de estados financieros bajo Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), permitiendo con ello un mayor acercamiento a dicha temática, por parte de los académicos e interesados en el área contable, tales como, estudiantes, investigadores, servidores públicos y el Municipio de Medellín, entre otros.

2. CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Acorde con la Resolución 222 (CGN, 2006), por medio de la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública (2006:14) se considera la contabilidad gubernamental como aquella con propósitos específicos, en cuanto a necesidades de información, control financiero, información social y ambiental propias de instituciones que desarrollan funciones estatales, y utilizan recursos públicos; así mismo (Medina & Morocho, 2015:26), establecen que la contabilidad integra operaciones patrimoniales, con actividades presupuestales; de igual manera, en estudio realizado por Mendoza et al (2018:129) determinan que su objetivo es mostrar la transparencia en el uso de los recursos públicos y así mismo determinan como característica primordial de esta contabilidad el registro con base de devengo; de forma paralela Sour (2011: 34) afirma que la contabilidad gubernamental es un instrumento de transparencia y rendición de cuentas de la administración de los dirigentes públicos, pues permite evaluar el cumplimiento de las políticas de gobierno propuestas.

El sector público en Colombia está conformado por los entes nacionales, departamentales y sus agencias gubernamentales, así como por las empresas en las que el gobierno tiene control a través de una participación mayoritaria u otro tipo (Kang, 1991:5). En las entidades de este sector cobra relevancia el control y protección de sus bienes a través de los informes financieros (Aversano et al, 2018:1). Con dichos informes el sector público busca mejorar la calidad y transparencia de su información financiera y contable, con el fin de tener buenas bases para la toma de decisiones, reducir el nivel de corrupción y mantener informados a los ciudadanos (Araya et al, 2016:265).

La Contaduría General de la Nación, a partir de su análisis estratégico para la implementación del nuevo marco normativo, concluyó que no era apropiado realizar una copia textual de un solo modelo, y decretó clasificar sus entidades adscritas en tres grupos, con el fin de aplicarles diferentes modelos contables así: modelo de contabilidad uno: para entidades de Gobierno; modelo de contabilidad dos: para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y el modelo de contabilidad tres: empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público. (CGN, 2013:32)

El grupo de entidades de Gobierno está conformado por aquellas empresas que producen bienes o prestan servicios de manera gratuita, tendrá como referente los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las NICSP emitidas por el IPSASB, acorde a la Resolución No 533 (CGN, 2015); el grupo de “empresas no emisoras de valores”, o que no captan ni administran ahorro del público son aquellas que llevan a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios a precios de mercado tendrán como referente los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las NIIF para PYMES acorde a Resolución No 414 (CGN, 2014); y las empresas emisoras de valores, que captan o administran ahorro del público implementarán el marco normativo NIIF completas según Resolución No 117 (CGN, 2015).

En cuanto a la aplicación de la normativa internacional para cada grupo, se estableció normativa estipulando fecha de aplicación, es decir periodo en el cual se empieza a utilizar el nuevo marco normativo. Es así como las empresas que cotizan en el mercado de valores iniciaron desde enero 1 de 2015 según Decreto 2420 (Ministerios de Comercio, Industria y Turismo, 2015), las empresas no emisoras de valores aplican desde el 1 de enero de 2016 acorde a Resolución 414 (CGN, 2014), por su parte las entidades de gobierno iniciaron a partir del 1 de enero de 2018 según Resolución 484 (CGN, 2017).

Dentro de los modelos normativos expuestos, se tiene establecido la elaboración de los EFC, para Mori (2018:1) este informe financiero constituye el proceso por el cual se combinan los estados financieros individuales de las entidades legales controladas con los de la entidad controladora y el producto resultante es el conjunto de EFC; sin embargo, el anterior proceso no sustituye los estados financieros individuales de la entidad controlante, por su parte, la NIIF 10 “Consolidación de Estados Financieros” los define como aquellos estados financieros de un grupo, donde se presenta la información de la controladora y sus subsidiarias como si se tratase de una sola entidad (IFRS, 2011).

Los EFC son el único medio para brindar información grupal, pues los estados financieros individuales no son suficientes para determinar la situación económico financiera de un grupo (Cóndor et al, 1998:416); igualmente, para Giuseppe (2018:8) la posición financiera del gobierno, de una jurisdicción en particular, puede ser observada a través de la consolidación de los estados financieros de la empresa controladora y todas sus empresas descentralizadas controladas.

En el caso específico, el Municipio de Medellín cuenta con entidades descentralizadas que pertenecen a su jurisdicción, por lo que necesitan ser consolidadas. En el Cuadro 1 se identifican las diferentes entidades que pertenecen al conglomerado del Municipio de Medellín y las respectivas políticas contables que utiliza cada una de ellas.

Con respecto a la HPC, necesarias para la elaboración de los EFC en entidades públicas, existe una limitada literatura y pocas investigaciones relacionadas con el tema, lo que representa un desafío a nivel de investigación. Así mismo, es un tema debatido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés) y por los gobiernos locales (Cirstea, 2014:1294), por lo que, uno de los aspectos relevantes a nivel contable en el tema de consolidación, es cómo tener bases contables uniformes, sobre todo si se tiene en cuenta que en Colombia las entidades públicas están utilizando tres modelos de contabilidad que establecen políticas contables diferentes, las cuales generarán un inconveniente en el momento de elaborar los EFC (Góngora, 2016:109).

3. APROXIMACIONES METODOLÓGICAS DEL ESTUDIO

En la propuesta de diseño del proceso de HPC, para la elaboración de los EFC del Municipio de Medellín a través de la alcaldía de Medellín y sus entes descentralizados, se utilizó una investigación de tipo cualitativa descriptiva empleando un método, aplicado en la ciencia y la práctica, consistente en la sistematización y generalización de material científico y práctico, su posterior análisis, síntesis y comparación de datos (Kondrashova, 2016:1).

El carácter cualitativo obedeció al interés de identificar las diferencias entre los tipos de normatividad contable utilizadas por las empresas del sector público, en lo relacionado con las políticas contables. Y el carácter aplicado, porque se elaboró el proceso requerido para la HPC necesarias para la elaboración de los EFC, ya que existe el inconveniente de que las empresas a consolidar utilizan normatividad diferente. Lo anterior permitirá concluir que efectos puede haber en las políticas contables utilizadas en el conglomerado público del Municipio de Medellín.

Para identificar los criterios de búsqueda de información se delimitó la indagación de información del sector público. Por tanto, en un primer momento, se buscó sobre la normativa legal para la implementación del marco contable internacional, y se examinaron estudios referentes a la consolidación de estados financieros e información contable sobre las políticas utilizadas por las empresas objeto de estudio; en lo referente a la muestra fueron 39 empresas seleccionadas de las cuales se excluyeron 10 por no haberse podido encontrar la información sobre políticas contables; posteriormente se analizó la información, y finalmente se estableció un procedimiento de homologación de políticas contables y sus implicaciones contables.

CUADRO 1

Cuadro 1 Políticas contables utilizadas por las empresas del sector público en la medición posterior Propiedades, planta y equipo Inventarios Propiedad de Inversión Método Método del revaluado Costo Primeras en Promedio entrar primeras Ponderado en salir (PEPS) (PP) Método Método del de Valor Costo Razonable Empresas Públicas de Medellín x x x (EPM) Central Hidroeléctrica de x x No posee el elemento Caldas Empresa de Energía del x x x Quindío Empresas Públicas de Rionegro x x No posee el elemento Aguas Nacionales EPM x x x Empresas Varias de Medellín x No posee el elemento No posee el elemento UNE - EPM x x x Telecommunicaciones S.A x x No posee el elemento Aguas Regionales EPM x x x Aguas de Malambo x x No posee el elemento EPM Inversiones x No posee el elemento x Alianza Medellín Antioquia x No posee el elemento No posee el elemento Metrosalud x x No posee el elemento Hospital General de Medellín x x Empresa para el Desarrollo x x x Urbano EDU Empresa de Transporte Masivo x x x del Valle de Aburrá Plaza Mayor Medellín x No posee el elemento x Convenciones y Exposiciones Terminales de Transporte de x No posee el elemento x Medellín Alcaldía de Medellín x No posee el elemento Aeropuerto Olaya Herrera x No posee el elemento No posee el elemento Agencia de Educación Superior x x No posee el elemento de Medellín - Sapiencia Biblioteca Pública Piloto de x No posee el elemento No posee el elemento Medellín Contraloría General de Medellín x x No posee el elemento Colegio Mayor de Antioquia x No posee el elemento No posee el elemento Instituto de Deportes y x x No posee el elemento Recreación INDER Instituto Social de Vivienda y x No posee el elemento No posee el elemento Hábitat de Medellín - ISVIMED Instituto Tecnológico x x No posee el elemento Metropolitano ITM Institución Universitaria Pascual x x No posee el elemento Bravo Museo Casa de la Memoria x x No posee el elemento Importar imagen

elaboración propia

4. DIFERENCIAS ENCONTRADAS EN LA HOMOLOGACIÓN DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

Cuando se va a elaborar los EFC es imprescindible tener en cuenta la HPC, pues la norma así lo expresa; por ejemplo, la Resolución 484 (CGN, 2017:161) aplicada a las entidades del gobierno, establece: “En caso de que existan diferencias en las políticas contables, empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias parecidas al elaborar los estados financieros consolidados, se realizarán los ajustes pertinentes en los estados financieros de la entidad controlada que difiera en la política, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo”.

Además, en la normatividad utilizada por el sector público según la clasificación de sus empresas, se encuentra que cada grupo emplea una normativa diferente, lo que implica que para la HPC de los elementos abordados en la presente investigación que son las propiedades, planta y equipo, las propiedades de inversión y los inventarios se encontraron las siguientes diferencias acorde con lo expuesto en el Cuadro 2:

5. PROCESO DE HOMOLOGACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES

El procedimiento de HPC es un proceso extracontable que realiza la empresa controlante. La presente investigación se centró en propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión e inventarios. Los valores utilizados son supuestos y las políticas de la controlada se homologan a las políticas de la controlante.

5.1 Homologación de Políticas Contables para las propiedades planta y equipo

- En la HPC de las propiedades, planta y equipo, para pasar un bien el cual había sido contabilizado usando el método de revaluación y para homologarlo al método de costo, se deben reversar las siguientes cuentas:
 - Reversar el superávit por revaluación

Cuenta	Débito	Crédito
Superávit por revalorización	xxx	
Activo		xxx

Cuando se utiliza el método revaluación, se crea la cuenta de superávit por revaluación pero, al realizar la homologación de políticas contables para pasar al método del costo, esta cuenta debe ser eliminada contra un menor valor del activo.

- Reversar el gasto depreciación y depreciación acumulada relacionada con el valor revaluado.

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada		xxx
Depreciación Acumulada	xxx	
Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada	xxx	
Gasto depreciación		xxx

Al eliminar la porción de revalorización del activo, igualmente se debe reversar la proporción de gasto depreciación y de la depreciación acumulada que estaba relacionada con tal revalorización. En la metodología empleada en consolidación se trabaja el formato del estado de la situación financiera, independiente del estado de resultado y la cuenta que une estos dos informes es la utilidad del ejercicio actual de la controlada; este procedimiento aplica para todas las situaciones presentadas en adelante.

CUADRO 2
Política contable según normativa contable para inventario, propiedades planta y equipo y propiedades de inversión

Cuadro 2
Política contable según normativa contable para inventario, propiedades planta y equipo y propiedades de inversión

Empresa	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.	Entidades de gobierno	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público
Elemento Contable	Decreto 2420 (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015)	Anexo de la Resolución 484 (CGN, 2017)	Decreto 3022 (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2013)
Inventario	Según el Decreto 2420 en el tema de definiciones, en su párr. 25 establece que el costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out, FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado.	Numerario 9. Inventario párrafo 19. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificación específica.	Según el párr. 21 de la sección 9 inventarios. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificación específica.
Propiedad, Planta y Equipo	Según el marco técnico en la IFRS 16 Propiedades, Planta y Equipo en su párr. 29 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo revalorización, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.	Numerario 10.3 Propiedad, Planta y Equipo párr. 19 establece que después del reconocimiento inicial, las propiedades, planta y equipo se midrán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.	Numerario 10.3. Propiedad, Planta y Equipo párr. 19 establece que después del reconocimiento inicial, las propiedades, planta y equipo se midrán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.
Propiedades de Inversión	Según la IFRS 40. Propiedades de Inversión Párr. 32A La entidad puede: (i) escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión.	Numerario 14 Propiedades de Inversión Párr. 14 establece que después del reconocimiento inicial, las propiedades de inversión se midrán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.	Capítulo 1 Numerario 11 Propiedades de Inversión Párr. 11.3 establece que después del reconocimiento inicial, las propiedades de inversión se midrán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.
Políticas Contables para elaborar los Estados Financieros Consolidados	IFRS 10 Estados financieros Consolidados Párr. 19 Una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.	Capítulo VI Normas para la presentación de Estados Financieros, numeral 2 Consolidación de Estados Financieros numeral 11. Las políticas contables serán uniformes en la preparación de los estados financieros de la controladora y la controlada. En caso de que existan diferencias en las políticas contables empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias parecidas al elaborar los estados financieros consolidados, se realizarán los ajustes pertinentes en los estados financieros de la entidad controladora que difiere en la política, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo.	Capítulo VI Normas para la presentación de Estados Financieros numeral 2 Consolidación de Estados financieros párrafo 8. Las políticas contables serán uniformes en la preparación de los estados financieros de la controladora y la controlada. En caso de que existan diferencias en las políticas contables empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias parecidas al elaborar los estados financieros consolidados, se realizarán los ajustes pertinentes en los estados financieros de la entidad controladora que difiere en la política, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo.

Fuente: elaboración propia

TABLA 1
Tabla 1 mercado Valor contable Valor de Mercado

Tabla 1 Comparación del valor contable y el valor de mercado Valor contable Valor de Mercado Costo de adquisición 4.590.000 Depreciación acumulada Valor en libros (2.754.000) 3.000.000 1.836.000 Diferencia entre el valor mercado y el valor contable 1.164.000 Tabla 2
 Activo Revalorizado Estado de Situación Financiera Activos No Corrientes Activos 1 7.500.000 Patrimonio 1.164.000 Depreciación Acumulada (4.500.000) Activo Neto 3.000.000 Fuente: elaboración propia

Lo anterior se puede ilustrar de la siguiente manera: la controlada tiene un activo depreciable con un costo de adquisición expresado en UM 4.590.000, una vida útil de 5 años y una depreciación acumulada de UM 2.754.000. Al realizar un estudio técnico se determinó que el valor de mercado del bien es de UM 3.000.000

al final del año dos. En la Tabla 1 se muestran los valores del bien sin revaluar el cual es comparado con el valor de mercado. Y en la Tabla 2 se muestra el bien ya revalorizado.

Para llevar a cabo la HPC, a fin de que, tanto la controlada como la controlante tengan las mismas políticas contables, es decir medir las propiedades, planta y equipo según el método del costo, se deberá realizar lo siguiente: reversar el superávit por revaluación contra un menor valor del activo por valor de UM 1.164.000; además es necesario, en el estado de resultado, reversar la porción del gasto revaluado del bien que, para este caso, sería de UM 800.000 y también se reversaría la depreciación acumulada por el mismo valor. Todo lo anterior se muestra en las Tablas 4 y 5. El hecho de que ambas empresas tengan métodos diferentes para medir un bien de las propiedades, planta y equipo, implica que al homologar políticas, las utilidades para la controlada se incrementan en UM 800.000, debido a la eliminación de la porción del gasto depreciación revaluado.

Para el caso de la muestra seleccionada, el Municipio de Medellín no tendrá problemas de homologación de las políticas porque todas las empresas del sector público emplean el método del costo en la medición posterior para valorar los bienes de las propiedades, planta y equipo. Ver Cuadro 1.

5.2 Homologación de Políticas Contables para los Inventarios.

En la homologación de los inventarios, cuando la controlada emplea el método de valoración de promedio ponderado y la controladora usa el método de primeras en entrar primeras en salir o viceversa, se hace necesario que ambas empresas utilicen el mismo método de valoración. Para el caso de la primera opción, se deben realizar los siguientes registros.

- Eliminar el valor sobre valorizado que tiene el costo de la mercancía vendida

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada	xxx	
Costo de la Mercancía vendida		xxx

Al realizar el cambio de método, en este caso, de promedio ponderado a primeras en entrar primeras en salir, el costo de la mercancía vendida está sobrevalorado, lo que implica que hay que realizarle una disminución contra los inventarios.

- Contabilizar un mayor valor a los inventarios por estar subvalorados

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada		xxx
Inventarios	xxx	

Lo anterior se puede ilustrar de la siguiente manera: se tienen inventarios de la controlada y esta emplea el sistema de valoración de promedio ponderado y la controladora utiliza primeras en entrar primeras en salir. Para observar cuál es el efecto de la valoración de inventarios de la controlada, por los métodos permitidos,

es necesario valorarlos, suponiendo que la única variable que cambia en el estado de resultado es el costo, ver Tabla 3, por lo que se encuentra que este último queda sobreestimado por el método de promedio ponderado, y lo que se busca es homologarlo con el método usado por la controlante el cual es primeras en entrar primeras en salir. Lo anterior implica que es necesario disminuir el costo de la mercancía vendida y, a su vez, los inventarios también hay que ajustarlos porque ellos están subvalorados, como se observa en la Tabla 3. Al realizar el anterior ajuste implica también que las utilidades de la controlada se incrementan debido a la eliminación del costo de la mercancía.

Al analizar la muestra seleccionada, para la presente investigación, se encuentra que todas las empresas que poseen inventarios tienen la misma política para la valoración de los inventarios, ellas emplean el método de promedio ponderado. Ver Cuadro 1.

5.3 Homologación de Políticas Contables para las propiedades de inversión

Para llevar a cabo la homologación de las propiedades de inversión, se parte del supuesto que la controlada utilizó el método de valor razonable para realizar la medición posterior de tales bienes; por tanto, se deben homologar al método del costo. Para esto se requiere: reversar la revaluación de la propiedad de inversión en el estado de la situación financiera y reversar también la ganancia por revaluación en el estado de resultados.

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada	xxx	
Propiedad de inversión		xxx

TABLA 3
Comparación del empleo de los métodos de Valoración de los Inventarios

Tabla 3 Comparación del empleo de los métodos de Valoración de los Inventarios Estado de resultados de la controlada PEPS Promedio Ponderado Diferencias entre costos Ingreso por ventas 5.000.000 5.000.000 Costo de la Mercancía Vendida -2.500.000 -3.450.000 950.000 Utilidad bruta 2.500.000 1.550.000 Gastos -600.000 -600.000 Utilidad antes imp 1.900.000 950.000 Diferencia entre utilidades 950.000 Estado de la situación financiera de la controlada Inventarios 3.550.000 2.600.000

Como en la homologación se llevó la propiedad de inversión al costo, también se requiere contabilizar el gasto depreciación, pues el bien por el método de valor razonable no se depreciaba y el registro para mostrar lo anterior es aumentar tanto el gasto depreciación como la depreciación acumulada.

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada		xxx
Ganancia por revaluación	xxx	

Lo anterior se ilustra con el siguiente ejemplo: la controlada tiene una propiedad de inversión con un costo de adquisición inicial de UM 7.000.000 y, al final del año uno, el bien se revaluó quedando con un costo de UM 9.000.000. Vida útil 5 años y la empresa utiliza el método de valor razonable para contabilizar dicho revalúo; Por tanto, la controlada está mostrando en sus saldos parciales finales, antes de consolidar, lo siguiente:

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada		xxx
Gasto depreciación	xxx	

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad del ejercicio actual de la controlada		xxx
Depreciación acumulada	xxx	

La controladora utiliza el método del costo para las propiedades de inversión, por lo que, para llevar a cabo el proceso de consolidación, primero se debe homologar políticas contables entre compañías, lo que quiere decir que la controlada debe ajustar su propiedad de inversión pasando del método de valor razonable al método del costo. Por lo dicho, se debe reversar la cuenta de propiedades de inversión en UM 2.000.000 y, a la vez, reversar en el estado de resultado la ganancia por revaluación. Lo anterior implica una disminución en las utilidades de la controlada por el mismo valor mencionado. Como el bien queda valorizado al método del costo, también hay que registrar la depreciación del mismo, por valor de UM 1.400.000, ver Tabla 4 Y 5.

Al analizar la información encontrada en las empresas de la muestra se observa que, para las propiedades de inversión, unas emplean el método del costo y otras el método de valor razonable, lo que implica que tendrían que realizar la homologación anteriormente planteada.

TABLA 4
Hoja de trabajo del Estado de la Situación Financiera Consolidado

Nombre Cuenta	de la	Compañía Matriz	Subordinada	homologación de políticas contables	Ajustes y Eliminaciones	Estado de Situación Financiera consolidado
		Saldos Iniciales	Saldos Iniciales	Débito	Crédito	Débito Crédito
						Saldos Finales
Caja y Bancos		11.344.000	4.150.000			5.994.000
Inventarios		9.232.400	2.600.000	950.000		12.782.400
Activos 1		5.208.000	7.500.000		1.164.000	11.544.000
Depreciación acumulada 1		-4.166.400	-4.500.000	800.000		-7.866.400
Propiedad de Inversión			9.000.000		2.000.000	7.000.000
Depreciación acumulada 2					1.400.000	-1.400.000
Inversión M/S		6.282.900		720.000	1.800.000	1.047.600
					1.260.000	
				855.000		3.750.300
Totales		27.900.900	18.750.000			37.554.000
Obligaciones		656.700	4.906.000			5.562.700
Otros Pasivos		1.314.900	863.000			8.177.900
Capital		917.000	2.000.000		2.000.000	917.000
Utilidad ejercicio		690.000	800.000		800.000	690.000
Anterior						
Utilidad Ejercicio Actual		4.274.700		260.000 800.000	575.000	2.789.700
Utilidad Ejercicio Actual			3.017.000	400.000	950.000	0
				2.000.000	800.000	367.000
Superávit por valorización			164.000	164.000		0
Superávit por Método de Participación			1.047.600		1.047.600	
Interés Minoritario					416.700	416.700
Totales		27.900.900	750.000	949.000	949.000 5.214.600	5.214.600 554.000

TABLA 5
Hoja de trabajo del Estado de Resultado Consolidado

Tabla 5. Hoja de trabajo del Estado de Resultado Consolidado

Nombre de la Cuenta	Compañía Matriz		Compañía Subordinada		Homologación de políticas contables		Ajustes y eliminaciones		Estado de resultado consolidado
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	
Ventas		6.946.000		8.000.000					1.054.000
C. M. V.	2.250.000		3.470.000			900.000			-4.770.000
Gastos de ventas	580.000		400.000						-180.000
Gasto depreciación 1	1.041.800		1.500.000			800.000			-1.741.800
Gasto depreciación 2					1.400.000				-1.400.000
Gastos de administración	450.000		320.000						-130.000
Ingresos y revaluación				2.000.000	2.000.000				0
Impuesto de Renta	1.067.000		1.290.000						-2.357.000
Ingresos por Método de participación		2.715.300				2.715.300			0
Subtotal	5.389.800	9.953.300	6.931.000	10.000.000					2.926.400
Utilidad Ejercicio Actual	4.274.700						1.230.300	2.715.300	2.789.700
Utilidad Ejercicio Actual		3.017.000			950.000	1.400.000			
					800.000	2.000.000		1.367.000	0
Interés minoritario							136.700		136.700
Totales	8.863.300	9.953.300	10.000.000	10.000.000	5.150.000	5.150.000	4.002.300	4.002.300	2.926.400

6. CONCLUSIONES

Dentro del análisis expuesto se evidencia que, para realizar la homologación de políticas contables, bajo marcos contables diferentes que implican mediciones posteriores incomparables, se requiere políticas contables homogéneas a las utilizadas por la entidad controlante. Al realizar el análisis de tales políticas, en la muestra seleccionada, se encontró que en lo relacionado con las propiedades, planta y equipo, el total del conglomerado de empresas no presenta problema referente a la homologación, pues todas están empleando el método del costo como medición posterior para valorar tal recurso. Igual sucedió con los inventarios, donde el 66% de las empresas de la muestra, que poseen este recurso, están empleando el método de valoración promedio ponderado y el restante 34% no poseen este elemento.

En particular, cuando se realiza el análisis para las propiedades de inversión, se encontró que el 21% de las empresas están valorando este elemento en su medición posterior por el método de valor razonable, el 17% lo valoran por el método del costo y 62% no poseen tal elemento, por lo que, en este caso la controlante debe establecer cuál es el método a seguir para todo el conglomerado, en el supuesto de ser el método del costo, implicaría que las empresas controladas que utilizan el método de valor razonable tengan que reversar la ganancia por revaluación contra un menor valor del activo y a la vez contabilizar un gasto por depreciación, pues bajo el método de valor razonable el bien no se deprecia.

El segundo objetivo de esta investigación fue la HPC, en los rubros de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión e inventarios, proceso que es necesario para elaboración de los EFC, cuando las empresas emplean diferentes métodos de valoración posterior; al realizar esta práctica se encuentra que el impacto de la homologación recae sobre las utilidades finales de la controlada, pues ellas pueden aumentar o disminuir debido a los ajustes del proceso de HPC. En el caso del ejemplo tratado, se puede observar cómo ellas pasan de UM 3.017.000 a UM 1.367.000.

REFERENCIAS.

- Araya, Carlos, Caba, María, & López, Aantonio (2016), The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. *Revista Administración Pública*, 50(2), 265-283.
- Aversano, Natalia, Christiaens, Johan & Van, Tine (2018), Does IPSAS Meet Heritage Asstes' User Needs? *International Journal of Public Administration*, 1-10. doi:<https://doi.org/10>.
- Cirstea, Andreea. (2014), The need for public sector consolidated financial statements. *Procedia Economics and Finance*(15), 1289-1296.
- Cóndor, V, Ansón, J, Blasco, M, & Brusca, M. (1998), Consolidación de Estados Contables en la Administración Local. *Revista Española de financiación y Contabilidad*, XXVII(95), 395-426.
- Congreso de la Republica de Colombia (2009), Ley 1314, Principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. Republica de Colombia.
- Contaduría General de la Nación (2006), Resolución No 222, Por la cual se adopta el Régimen de contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación. Republica de Colombia.
- Contaduría General de la Nación, CGN, (2013), Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia normas internacionales de información financiera (NIIF) y normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP), Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.
- Contaduría General de la Nación (2014), Resolución N° 414, Por el cual se incorpora, en el Regimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones", Republica de Colombia
- Contaduría General de la Nación (2015), Resolución No 117, Por la cual se adopta el Régimen de contabilidad Pública, el marco normativo de las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del publico y se define la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reporte de información financiera de las entidades que se observan dicho marco", Republica de Colombia.
- Contaduría General de la Nación (2015), Resolución N° 533, Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, Republica de Colombia.
- Contaduría General De La Nación (2017), Resolución N° 037, Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, Republica de Colombia.
- Contaduría General De La Nación (2017), Resolución N° 484, " Por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 42 de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones", Republica de Colombia.
- Giuseppe , Grossi (2018), "Whole of government accounting". *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*, 1-16.
- Góngora, Vivian (2016), Propuesta de actualización del sistema de consolidación de la información Contable Pública. *Apuntes Contables*, (18), 109-117.
- Kang, Hang (1991), Management Accounting in the Public Sector. *Management Accounting in the Public Sector* , 4(3), 5-17.
- Kondrashova, Natalia (2016), Study of the characteristics of financial and tax consolidation under the Russian Rules, *Indian Journal of Science and Technology*, 4(15), 1-8.
- Medina, William & Morocho, Zaida (2015), *Contabilidad Gubernamental*, Primera Edición, Ecuador, Universidad Técnica de Machala, *Ediciones UTMACH*, pp 1-267
- Mendoza, Walter; Santistevan, Karina; Cevallos, Geomayra & Parrales, Jenny (2018), La contabilidad gubernamental como herramienta de gestión en la administración pública, *Polo del Conocimiento*; Edición No 22, Vol 3, No 8, pp 126-141

- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2013), Decreto No 3022, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos. De las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Pùblico. Republica de Colombia.
- Mori, Elisa (2018), “Consolidated accounts. En F. Ed, **Global Encyclopedia of Public**Global Encyclopedia of Public (pág. 9), Springer International Publishing.
- Rubio, Jesús & Peña, Victor. (2015), Implementación de políticas públicas de transparencia. El caso de las unidades de enlace en Coahuila, México. **Revista Venezolana de Gerencia**, 20(72), 612-629.
- Sour, Laura. (2011), El Sistema de Contabilidad Gubernamental que Mejorará la Transparencia y la Rendición de Cuentas en México. Transparencia y Privacidad, **Revista Mexicana**.
- Velásquez, Oscar & Pérez, José. (2018), Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Nicsp): comparativo de los modelos de Colombia y Chile. **Cuadernos de Contabilidad**, 19 (47), 2459