

INSTRUCTIVO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME DE ANÁLISIS CONTABLE DE ACTIVOS Y PASIVOS EN EL MARCO DEL PROCESO DE DEPURACIÓN Y SINCERAMIENTO CONTABLE

1. OBJETO

Establecer disposiciones para la elaboración del informe de análisis contable de activos y pasivos en el marco del proceso de depuración y sinceramiento contable, conforme al numeral 8.3 de la Directiva N.º 003-2021-EF/51.01 “Lineamientos Administrativos para la Depuración y Sinceramiento Contable de las Entidades del Sector Público y Otras Formas Organizativas No Financieras que administren Recursos Públicos” (en adelante, el Informe).

2. REFERENCIAS Y DEFINICIONES

2.1. Referencias

CDS	:	Comisión de Depuración y Sinceramiento
CC	:	Comisión Central
CF	:	Comisión Funcional
CU	:	Comisión Única
DGCP	:	Dirección General de Contabilidad Pública
NICSP	:	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
OCI	:	Órgano de Control Institucional
PCGA	:	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PDS	:	Plan de Depuración y Sinceramiento

2.2. Definiciones

Las entidades bajo el alcance del presente Instructivo utilizan los términos definidos en los PCGA y de forma supletoria en las NICSP aprobadas por la DGCP.

3. DISPOSICIONES GENERALES

- 3.1. Este Instructivo forma parte de las Normas de Depuración y Sinceramiento a las que se refiere el último párrafo del numeral 1 de la Directiva N° 003-2021-EF/51.01 “Lineamientos Administrativos para la Depuración y Sinceramiento Contable de las Entidades del Sector Público y Otras Formas Organizativas No Financieras que administren Recursos Públicos” (en adelante, Lineamientos Administrativos).
- 3.2. El Informe regulado en el presente Instructivo corresponde a las acciones de nivel 3, las cuales requieren la aplicación de acciones de carácter extraordinario ante la imposibilidad de conseguir documentación, sea esta parcial o total, luego de la ejecución de las acciones de nivel 1 y 2, en este orden. Para la ejecución de las acciones de los niveles 1 y 2, la CDS aplica los numerales 4.2 y 4.3 del presente Instructivo; y cuando en base a su evaluación la CDS lo considere necesario, elabora el Informe del numeral 4.1 debidamente documentado.
- 3.3. La CDS lleva a cabo las acciones de los niveles 1, 2 y 3 establecidas en el numeral 8 de los Lineamientos Administrativos, en ese orden, según la complejidad de las acciones que deba llevar a cabo respecto a las

características de los indicios de error identificados y contenidas en el PDS. En ningún caso, las entidades quedan exceptuadas de llevar a cabo las acciones de los niveles previos al nivel 3 en ejecución.

- 3.4. La CDS es responsable de elaborar el Informe requerido conforme a las disposiciones señaladas en el presente Instructivo. La CDS cuenta con la participación de profesional/es contable/s a cargo de la elaboración del Informe en cuanto al literal a) del numeral 4.1.4 de este Instructivo, en concordancia con el numeral 5.5. de los Lineamientos Administrativos.
- 3.5. El Informe es emitido para cada activo o pasivo con indicios de errores identificados. Cuando la CDS identifique activos o pasivos con errores de características similares, puede realizar las agrupaciones que considere necesarias, debidamente sustentadas, con fines de la emisión del Informe.
- 3.6. La estructura mínima del Informe corresponde a la establecida en el numeral 4.1 de este Instructivo. La CDS puede ampliar la estructura mínima del Informe en los casos en que lo considere necesario.
- 3.7. El Informe es emitido exclusivamente para fines contables y permite documentar, en base a la evidencia obtenida el análisis contable respecto a la evaluación de activos y pasivos, conforme a las competencias de la DGCP, las cuales no contravienen la normativa de otros sistemas administrativos o de otra regulación de cumplimiento obligatorio.
- 3.8. La emisión del Informe, en ningún caso exime a la/al titular de la entidad, de su responsabilidad de disponer el inicio o la supervisión de la continuidad de las acciones administrativas y/o legales a las que hubiere lugar, en concordancia con el segundo párrafo del numeral 8.3 de los Lineamientos Administrativos.
- 3.9. Para la elaboración del Informe, la CDS asegura el cumplimiento del marco contable vigente para el tratamiento de activos y pasivos, el cual corresponde a los PCGA (directivas contables, disposiciones y pronunciamientos de la DGCP) y en forma supletoria las NICSP aprobadas por la DGCP.
- 3.10. En cada caso, el cumplimiento de las disposiciones establecidas para la elaboración del Informe, queda fundamentado según la situación real de cada entidad, respecto de sus activos y pasivos. Los criterios para la evaluación señalados en los numerales 4.2 y 4.3, son particulares a cada partida de activos o pasivos identificados o a grupos de ellos que la CDS considere.
- 3.11. El Informe se sustenta en documentación que procede de las acciones llevadas a cabo por las áreas y/o equipos de trabajo según la naturaleza de los activos o pasivos que son objeto de análisis y evaluación. Esta documentación con los argumentos técnicos, legales, administrativos u otros, señalada en el numeral 8.3 de los Lineamientos Administrativos es definida por la CDS.
- 3.12. La CDS revisa y analiza la documentación referida en el numeral anterior y elabora el Informe, aplicando los requerimientos del numeral 4 del presente Instructivo, y además aprueba el referido Informe en aplicación del literal c) del numeral 6.5 de los Lineamientos Administrativos:

Tipo de Entidad	Informe	Revisa y analiza	Elabora	Aprueba
Individual	Informe	CU	CU	CU
Consolidadora	Informe (a nivel de cada unidad ejecutora)	CF	CF	CF

- 3.13. Corresponde a la CC el seguimiento y monitoreo de las acciones necesarias con fines de la emisión del Informe de sus respectivas CF.
- 3.14. Los resultados del Informe aprobado en aplicación del presente Instructivo, forman parte del Informe Técnico establecido en el numeral 9.1 de los Lineamientos Administrativos, el cual sustenta la resolución que emita la/el titular de la entidad para la aprobación de los resultados de avance del PDS.
- 3.15. Es responsabilidad de la/del titular de la entidad, establecer las medidas de control interno que se deriven de los resultados del Informe, tal como se establece en la Quinta Disposición Complementaria Final de los Lineamientos Administrativos.
- 3.16. Los resultados del Informe no sustituyen el ejercicio de las acciones administrativas, disciplinarias, legales o de otro tipo que puedan concluir en la responsabilidad de los funcionarios de la entidad que correspondan.
- 3.17. La DGCP puede solicitar a las entidades los Informes elaborados en aplicación del presente Instructivo, cuando lo considere necesario.

4. DISPOSICIONES ESPECÍFICAS

4.1. Estructura mínima del Informe

4.1.1. Objetivo

Indicar la meta que se espera lograr a partir del análisis contable de los activos o pasivos, con fines de la depuración y sinceramiento contable, la cual es cuantificable, clara y precisa.

4.1.2. Antecedentes

- i) Presentar una descripción de los activos o pasivos, que permitan entender su naturaleza y los hechos relevantes para el análisis, haciendo mención de si estos se incluyen en el PDS aprobado.
- ii) Indicar de forma detallada las acciones realizadas del nivel o de los niveles previos al nivel en ejecución, establecidos en el numeral 8 de los Lineamientos Administrativos para el levantamiento de datos.
- iii) Mencionar las deficiencias significativas respecto de los activos o pasivos que son objeto de análisis, expuestas en los dictámenes de auditoría a la información financiera u otro documento, cuando existan.
- iv) Otros aspectos que la CDS considere necesarios incluir.

4.1.3. Marco normativo

Señalar el marco contable vigente específico que corresponde aplicar a los activos o pasivos en análisis, en base a los PCGA y de forma supletoria, según las NICSP aprobadas por la DGCP.

4.1.4. Análisis contable y otros aspectos de relevancia

- a) Análisis contable
 - i) Desarrollar los criterios contables aplicables a la problemática de los activos o pasivos que son objeto de análisis, acompañados de las referencias de la normativa contable utilizada de la cual derivan juicios profesionales.
 - ii) Aplicar las disposiciones de los numerales 4.2 y 4.3 del presente Instructivo para fundamentar los criterios de evaluación de activos y pasivos.
 - iii) Precisar la documentación con los argumentos técnicos, legales, administrativos y de otra índole, que permitan evidenciar los criterios para la evaluación de los activos o pasivos que son objeto del análisis.
- b) Exponer los indicios o evidencias de actos que podrían requerir de trámites y/o diligenciamiento de acciones administrativas o de otra índole, a fin de que la/el titular de la entidad, adopte las acciones y/o medidas que correspondan.
- c) Otros aspectos que la CDS considere necesarios incluir.

4.1.5. Conclusiones y recomendaciones

- i) Redactar en forma clara y sencilla las conclusiones, que se derivan de la información detallada y acorde al análisis contable del numeral 4.1.4, según el objetivo establecido.
- ii) Señalar el estado de los procesos relacionados con la regulación administrativa o de otra índole que sea distinta a la contable de corresponder.
- iii) Proponer recomendaciones con el fin de evitar que los errores identificados a partir de los resultados del Informe, se repitan en ejercicios fiscales posteriores.
- iv) Otros aspectos que la CDS considere necesarios incluir.

4.2. Criterios para la evaluación de activos

4.2.1. La CDS asegura y documenta que los recursos evaluados como activos con indicios de errores, registrados o por registrar en el estado de situación financiera, cumplan con la siguiente definición de activos y con cada uno de los criterios de reconocimiento que les son atribuibles.

	Recursos: Son partidas con potencial de servicio o con la capacidad de generar beneficios económicos que
--	--

<p>Activos</p> <p>Son recursos controlados por una entidad como consecuencia de sucesos pasados y de los cuales se espera obtener, beneficios económicos o potencial de servicio futuros.</p>	<p>pueden surgir directamente del recurso en sí mismo o de los derechos de la entidad a usarlos. La forma física no es una condición necesaria de un recurso. El potencial de servicio es la capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a lograr los objetivos de la entidad, sin generar necesariamente entradas netas de efectivo.</p>
	<p>Control:</p> <p>El control del recurso implica la capacidad de la entidad de usarlo o derivarlo a terceros para su uso, de forma que obtenga el beneficio del potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados en dicho recurso, para la consecución de la prestación de servicios o para otros objetivos. Son indicadores del control de un recurso: la propiedad legal, el acceso al recurso o la capacidad de denegar o restringir el acceso a él, la existencia de derechos exigibles sobre el recurso, entre otros. Estos indicadores no son factores concluyentes de la existencia de control.</p>
	<p>Suceso pasado:</p> <p>Son transacciones u otros hechos pasados que dan lugar a que una entidad obtenga el control del recurso mediante su compra en una transacción con contraprestación o desarrollándolo. Los activos también pueden surgir de transacciones sin contraprestación; por ejemplo, de una donación.</p>

4.2.2. Cuando los recursos satisfagan la definición de activos, la CDS procede a su medición de manera que esta resulte fiable. La medición fiable, corresponde a una que está libre de error material o de parcialidad, respecto a la que los usuarios podrían confiar en que representa la imagen fiel o razonable del recurso.

4.2.3. La CDS asegura que los recursos evaluados como activos, registrados o por registrar en el estado de situación financiera, satisfacen la definición de activos, cuentan con medición fiable y; además, cumplen los criterios específicos de la partida de acuerdo con su naturaleza. Estos criterios no son excluyentes uno del otro.

4.2.4. Los criterios específicos se encuentran regulados en los PCGA y de forma supletoria en las NICSP aprobadas por la DGCP. Por ejemplo, los activos de propiedades, planta y equipo se contabilizan conforme al marco contable específico emitido por la DGCP para el reconocimiento, medición y presentación de dichos elementos.

4.2.5. Impactos en la información financiera y en el PDS

- i) Los recursos no registrados en el estado de situación financiera que luego de la evaluación, satisfagan la definición de activos, cuenten con medición fiable y además, cumplan los criterios específicos de la partida de acuerdo con su naturaleza, son reconocidos (registrados) y revelados en la información financiera. Luego de este reconocimiento se procede a la medición posterior.

- ii) La medición posterior de activos comprende entre otros, la estimación del deterioro de cuentas por cobrar, la desvalorización de los inventarios, la depreciación de propiedades, planta y equipo y la amortización de intangibles. En el marco de la depuración y sinceramiento contable, la CDS tiene en cuenta que dicha medición debió efectuarse a partir de la fecha en que se cumplieron los requerimientos del marco contable específico.
- iii) Los recursos registrados y presentados en el estado de situación financiera que luego de la evaluación, no satisfagan la definición de activos, no cuenten con medición fiable o no cumplan los criterios específicos de la partida de acuerdo con su naturaleza, son excluidos y revelados en la información financiera o en su defecto, son comprendidos en una nueva evaluación conforme lo determine la CDS.
- iv) Conforme a los resultados de la evaluación, la CDS efectúa las actualizaciones que sean necesarias al PDS para su posterior aprobación por el titular de la entidad.

4.3. Criterios para la evaluación de pasivos

4.3.1. La CDS asegura y documenta que las obligaciones evaluadas como pasivos con indicios de errores, registradas o por registrar en el estado de situación financiera, cumplan con la siguiente definición de pasivos y con cada uno de los criterios de reconocimiento que les son atribuibles.

Pasivos Son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio	Obligación presente: Es una obligación legalmente vinculante (obligación legal) o una obligación no legalmente vinculante (obligación implícita), en la que una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar. Las obligaciones no son obligaciones presentes a menos que sean vinculantes y haya una poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos. Una obligación legal, se deriva de un contrato, legislación u otra causa de tipo legal. Una obligación implícita, se deriva de las actuaciones de la propia entidad debido a patrones de comportamiento, entre otros, donde la entidad está dispuesta a aceptar responsabilidades; y esto haya creado expectativas ante terceros.
	Salida de recursos de la entidad: Un pasivo debe involucrar una salida de recursos de la entidad para su liquidación. Una obligación que puede liquidarse sin una salida de recursos de la entidad no es un pasivo.
	Suceso pasado: La obligación presente debe ser consecuencia de una transacción pasada u otro hecho y requiere una

	salida de recursos de la entidad. Cuando un acuerdo tiene forma legal y es vinculante, tal como un contrato, el suceso pasado puede ser fácilmente identificable.
--	---

4.3.2. Cuando las obligaciones satisfagan la definición de pasivos, la CDS procede a su medición de manera que esta resulte fiable. La medición fiable, corresponde a una que está libre de error material o de parcialidad, respecto a la que los usuarios podrían confiar en que representa la imagen fiel o razonable de la obligación.

4.3.3. La CDS asegura que las obligaciones, registradas o por registrar en el estado de situación financiera, satisfacen la definición de pasivos, cuentan con medición fiable y; además, cumplen los criterios específicos de la partida de acuerdo con su naturaleza. Estos criterios no son excluyentes uno del otro.

4.3.4. Los criterios específicos se encuentran regulados en los PCGA y de forma supletoria en las NICSP aprobadas por la DGCP. Por ejemplo, los pasivos que surgen de procesos judiciales, se contabilizan en aplicación del marco para la preparación y presentación de la información financiera emitido por la DGCP.

4.3.5. Impactos en la información financiera y en el PDS

- i) Las obligaciones no registradas en el estado de situación financiera que luego de la evaluación, satisfagan la definición de pasivos, cuenten con medición fiable y además, cumplan los criterios específicos de la partida de acuerdo con su naturaleza, son reconocidas (registradas) y reveladas en la información financiera, independientemente de la disponibilidad del presupuesto o del efectivo de la entidad, en cumplimiento de la base contable de acumulación (o devengo contable). Luego de este reconocimiento se procede a la medición posterior.
- ii) La medición posterior de pasivos comprende entre otros, la actualización de cálculos actuariales, el devengo de los ingresos reconocidos como pasivos diferidos, el devengo de intereses o costos de préstamos. En el marco de la depuración y sinceramiento contable, la CDS tiene en cuenta que dicha medición debió efectuarse a partir de la fecha en que se cumplieron los requerimientos del marco contable específico.
- iii) Las obligaciones registradas y presentadas en el estado de situación financiera que luego de la evaluación, no satisfagan la definición de pasivos, no cuenten con medición fiable o no cumplan los criterios específicos de la partida de acuerdo con su naturaleza, son excluidas y reveladas en la información financiera o en su defecto, son comprendidas en una nueva evaluación conforme lo determine la CDS.
- iv) Conforme a los resultados de la evaluación, la CDS efectúa las actualizaciones que sean necesarias al PDS para su posterior aprobación por el titular de la entidad.

5. DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

Primera. Efectos normativos del Instructivo

El presente Instructivo no reemplaza, deroga o modifica la normativa de otros sistemas administrativos, ni otra regulación de cumplimiento obligatorio para las entidades.

Segunda. Competencia de la Entidad sobre el Informe

Corresponde a la entidad a través de los funcionarios responsables del proceso de depuración y sinceramiento contable, el cumplimiento del presente Instructivo. La DGCP no convalida o aprueba la gestión, contenido y resultados del Informe.

Tercera. Comunicación al Sistema Nacional de Control

Los Informes emitidos en cumplimiento de este Instructivo, son remitidos en copia al Órgano de Control Institucional de la entidad y en caso de no contar con dicha unidad orgánica, son remitidos al órgano del Sistema Nacional de Control competente, donde se resalte aquellos recursos registrados en el estado de situación financiera, que luego de la evaluación dispuesta en el presente instructivo, deban ser excluidos de la información financiera, indicando las circunstancias que ocasionan dicha exclusión, a fin de que en el marco del Sistema Nacional de Control, se inicien o realicen las acciones de control que correspondan.

Cuarta. Conciliaciones a cargo de la entidad

Las entidades realizan las conciliaciones necesarias entre la información financiera y la información generada en el marco de otros sistemas administrativos o en aplicación de otra regulación de cumplimiento obligatorio, que les permita explicar las diferencias que se generen por el reconocimiento de activos o pasivos; mientras de forma simultánea, se culminen los procedimientos administrativos en curso que son requeridos por la aplicación del marco legal vigente.

Quinta. Difusión del Instructivo

En su condición de ente rector del Sistema Nacional de Contabilidad, la DGCP realiza acciones de difusión del presente Instructivo.

6. DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS

Primera. Vigencia del Instructivo

La vigencia del presente Instructivo es de naturaleza temporal, hasta que la DGCP declare la finalización del proceso de depuración y sinceramiento contable.

Segunda. Adecuación de los informes de análisis contable de las acciones de depuración y sinceramiento en curso o en proceso de aprobación

Los informes que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente norma, se encuentren en curso o en proceso de aprobación por la respectiva CDS en aplicación del numeral 8.3 de los Lineamientos Administrativos, se adecúan a lo señalado en el presente Instructivo.