

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

[DOI 10.35381/cm.v6i2.364](https://doi.org/10.35381/cm.v6i2.364)

**Armonización de la información financiera pública (NICSP) en los Gobiernos
Autónomos Descentralizados del Ecuador**

**Harmonization of public financial information (IPSAS) in the Decentralized
Autonomous Governments of Ecuador**

Melania Alexandra González-González
melania.gonzalez24@est.ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0003-0093-050X>

Kleber Antonio Luna-Altamirano
klunaa@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0002-4030-8005>

Corina María Machuca-Bravo
cmachuca@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0002-7704-2765>

Recibido: 05 de agosto de 2020
Aprobado: 01 de octubre de 2020

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

RESUMEN

Las Normas Internacionales de Contabilidad en el Sector Público reafirman la plena discreción de los gobiernos y departamentos nacionales en su elección de un modelo para la organización de la contabilidad aplicando las normas contables nacionales e internacionales para el sector público; con un enfoque de mejora de la calidad de los estados financieros, en este sentido, se propone en esta investigación diseñar un procedimiento metodológico para la aplicación de la NICSP 24, y la presentación de información presupuestal como parte de los estados financieros en los GADS municipales del Ecuador. La investigación se realizó bajo un diseño no experimental, con enfoque mixto; entre los principales resultados se identificó los elementos que generan dificultades en los procesos de armonización en el sector público; información que posibilitó la estructura del procedimiento metodológico a partir de la base contable hasta la determinación de los cambios en el presupuesto inicial y final.

Descriptor: Administración pública internacional; recursos financieros; sector público; cooperación internacional; presupuesto. (Palabras tomadas de Tesouro UNESCO).

ABSTRACT

International Public Sector Accounting Standards reaffirm the full discretion of governments and national departments in their choice of a model for the organization of accounting applying national and international accounting standards for the public sector; With an approach to improve the quality of financial statements, in this sense, it is proposed in this research to design a methodological procedures for the application of IPSAS 24, and the presentation of budget information as part of the financial statements in the municipal GADS from Ecuador. The research was carried out under a non-experimental design, with a mixed approach; The main results identified the elements that generate difficulties in the harmonization processes in the public sector; information that made possible the structure of the methodological procedure from the accounting base to the determination of changes in the initial and final budget.

Descriptors: International public administration; financial resources; public sector; international cooperation; budget. (Words taken from UNESCO Thesaurus).

INTRODUCCIÓN

La presente investigación surge para dar respuesta a la problemática detectada en los procedimientos contables de las empresas, considerando que en las últimas crisis el sistema financiero se ha visto afectado en la toma de decisiones. Evidenciado que existe una limitada normativa financiera y contable que permita desarrollar estrategias eficientes para afrontar los cambios que se presentan en la actualidad. Por lo que se ha visto la necesidad de adoptar estándares internacionales para el tratamiento de la información financiera y así mitigar los efectos posteriores a la crisis. Dentro de este contexto, la tendencia ha sido crear un marco referencial que incluya elementos y características que brinden soluciones a los problemas financieros locales, teniendo como resultado nuevas políticas de regulación financiera a nivel internacional en función de los intereses políticos y económicos de los países (Urbano, 2014).

Sin embargo, en forma general se puede mencionar que la contabilidad es una herramienta de medición, la misma que carece de falencias, y ha ido evolucionando en función de los cambios en el entorno empresarial, como la internacionalización de negocios, la velocidad de operación de los mercados financieros, entre otros aspectos (Morales & Hollander S., 2007). En ese sentido, se busca lograr una adecuada armonización de las normativas contables a fin de mantener un eficiente control de la información.

Los organismos reguladores de las normativas contables, pueden presentar diferencias en función de su interés, mostrando problemas en la interpretación y comparación de las cifras. En la actualidad diferentes países han optado por desarrollar procesos de cambio de la materia de normalización y regulación contable dirigida al sector público y privado, tomando como referencia a las normas internacionales emitidos por los órganos reguladores competentes. Siendo la información financiera, un componente clave en la toma de decisiones de una empresa.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

En Ecuador con el fin de modernizar las finanzas públicas, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) fomenta la adopción para mejores prácticas internacionales de la administración de finanzas públicas emitiendo un instructivo para la convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP); este proyecto busca la implementación de un sistema integrado de gestión financiera que siga estándares internacionales.

Por lo expuesto, el presente documento tiene como objetivo diseñar un procedimiento metodológico para la aplicación de la NICSP 24, y la presentación de información presupuestal como parte de los estados financieros en los GADS municipales del Ecuador.

Referencial teórico

Armonización contable en el entorno público y privado

La armonización contable, de acuerdo con (Vargas & Pineda, 2010), tiene como fundamento la modernización y unificación de los criterios contables de registro y presentación de toda la información financiera y contable, en especial dentro del sector público, siendo esta una de las estrategias prioritarias para el diseño y propuesta de un presupuesto basado en resultados. La armonización contable evita que el entorno público o privado en general, no prepare su información contable y financiera acorde a sus criterios, sino que esta debe basarse en función de los principios de contabilidad de cada país, y estos a su vez cumpliendo con principios y normas internacionales (Sandoval, 2005).

Si bien el concepto de armonización contable puede ser difícil de aplicar en el ámbito público, ya que existen problemas que van desde los sistemas legales la estructura organizacional del sector gubernamental, los objetivos financieros del país que cambian en función de varios factores macroeconómicos, entre otros (Benito, 2007). Por lo tanto,

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

el proceso de armonización ha ido en continuo avance, desde que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) modificó su constitución y se convirtió en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Así mismo, en conjunto con las NIC y las NIIF, siendo estas últimas muy criticadas por su independencia en la toma de decisiones empresariales (Hajnal, 2017).

Para varios autores como (Gracia, Rodríguez, & Cesar, 2014), la armonización conlleva ventajas y desventajas. Por ejemplo, dentro de los aspectos positivos se puede analizar el entorno empresarial, que genera un menor coste, mayor control de sus actividades fuera de su país, y facilitar el acceso a mercados internacionales, por cuanto la información está consolidada acorde a un formato que sea interpretado en varios países. Sin embargo, entre las desventajas hay que mencionar que los costos asociados a la formación, capacitación y experiencia requerida para lograr una adecuada estandarización.

Por lo que, Barton mencionado por (Benito, 2007) indican que el verdadero desafío para la innovación contable radica en encontrar mejores formas de contabilizar las decisiones colectivas bajo nuevos enfoques de gobernanza. Los problemas que surgen de las distintas instituciones gubernamentales, que en ocasiones tienen que operar como si fueran empresas privadas, incluyen el uso de estándares de contabilidad como las NIC. Al respecto, la armonización ha permitido elaborar estados financieros adecuados y generar indicadores de comparabilidad a nivel macroeconómico, facilitando la tarea de las organizaciones internacionales y ayudando en la modernización de los sistemas de contabilidad en países menos desarrollados (Ibídem). Para que los sistemas contables provean de una información real y a tiempo, es necesario contar con sistemas de información financiera, los cuales permiten integrar y procesar las transacciones, generando un tratamiento rápido de la información y la generación oportuna de informes, esto mediante el uso de tecnologías de información y comunicación (Sour, 2017).

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP

Desde el punto de vista gubernamental, la toma de decisiones está en función de la información financiera. En consecuencia, las herramientas contables, de acuerdo con (Vargas & Pineda, 2010), tienen como objetivos: a) controlar el gasto agregado y el balance fiscal; b) asignar de forma estratégica el gasto público, a planes, programas y proyectos y; c) mejorar y hacer uso eficiente del presupuesto del Estado.

Las NICSP reafirman la plena discreción de los gobiernos y departamentos nacionales en su elección de un modelo para la organización de la contabilidad aplicando las normas contables nacionales e internacionales para el sector público; con un enfoque de mejora de la calidad de los estados financieros a nivel mundial (Feschiyan, 2013).

Es así, que las normas tienen como objetivo crear comparables, información financiera relevante y legible para cumplir las necesidades de la gestión financiera interna e instituciones internacionales, así como de agencias de calificación de riesgo y del mercado de capitales; proporcionando instrucciones relacionadas a la estructura de los estados financieros (Hurtado, y otros, 2019).

Un aspecto básico de la lógica detrás de las NICSP es la aplicación del principio contable basado en el devengo. Al respecto, (Khan & Mayes, 2009) señala que “La contabilidad con base en el devengo es una metodología contable en que las transacciones se reconocen en el momento en que ocurren los eventos económicos subyacentes, independientemente del momento en que se efectúen los correspondientes cobros y pagos en efectivo” (p.3).

Las NICSP con base en el devengo tienen como referencia a las NIIF, es decir que existe una adaptación del sector privado al sector público. Si bien en lo posible se debe mantener la aplicación de acuerdo al texto original de la normativa, en el sector público se suelen hacer cambios con relación a circunstancias significativas, esto con el objetivo de optimizar la armonización contable (Ablan, 2013).

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

La base de este principio es la idea de implementación del concepto de comparabilidad y se relaciona con el reconocimiento de ingresos y gastos, en donde este último es reconocido en los documentos contables en el momento en que surgen, no en el momento de su pago o la recepción de fondos. Por lo tanto, en el balance se reflejan las cuentas surgidas por cobrar y por pagar, mientras que, los ingresos declarados se presentan tanto en forma monetaria y no monetaria. Para (Feschiyan, 2013) esto dentro del sector público genera efectos positivos tales como:

- Crea las condiciones para asumir el compromiso de llevar a cabo un sistema de vigilancia y evaluación del costo de las cuentas por cobrar;
- Proporciona la base para la implementación del concepto de realización, que es el reconocimiento de ingresos en contabilidad;
- Mejora los contenidos financieros declarados, aparte de la información de transacciones anteriores relacionadas con pago o recibo de fondos de dinero. Así también, contiene información sobre cuentas futuras por pagar o por cobrar, que en el futuro serán entradas y salidas del flujo de efectivo;
- Presenta todos los recursos que están sujetos al control del gobierno;
- Crea una base de información para hacer un análisis del funcionamiento rentable y eficiente de las empresas e instituciones públicas.

Como se ha mencionado son los gobiernos los cuales deben emplear las herramientas adecuadas para lograr un tratamiento eficiente de la información contable, la cual pueda ser interpretada y sirva para la toma de decisiones. Por ejemplo, en el caso del (Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador, 2019), se promueve el uso de las NICSP, donde la Normativa Gubernamental del país, se enmarca y se aproxima a las normas internacionales, con el fin de contar con un sistema integrado de gestión financiera, como se menciona en el Reglamento General del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas del 17 de noviembre del 2014.

Universidad Nacional Experimental Francisco de Miranda (UNEFM). Santa Ana de Coro. Venezuela

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Art. 164. En la formulación de la normativa contable gubernamental el Ministerio de Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados. Para las empresas, banca pública y seguridad social deberán considerarse obligatoriamente los esquemas definidos para la consolidación de cuentas que emita el Ministerio de Finanzas. (p5)

En este sentido, las normativas contables públicas se han organizado de tal forma que estas deben estar regidas en función del catálogo general de cuentas, como activos, pasivos, patrimonio, acorde a la homologación vigente, tal como se muestra en la tabla 1.

Tabla 1.
Cambios plan de cuentas Ecuador 2020.

| Actual | Propuesta |
|--|--|
| 1.- Activos | 1.- Activos |
| 2.- Pasivos | 2.- Pasivos |
| 61. Pasivo mínimo acumulado | 3.- Patrimonio |
| 62. Ingresos de gestión | 4.- Ingresos de gestión |
| 63. Gastos de gestión | 5. Gastos de gestión |
| 132. Inventario de materia prima | 132. Inventarios de materia prima |
| 133. Inversiones en productos en proceso | 133. Inversiones en productos en proceso |
| 151. Inversiones en obras en proceso | 633. Costos de inversiones en productos en proceso |
| 152. Inversiones en programas de ejecución | 151. Inversiones en obras en proceso |
| | 152. Inversiones en programas en ejecución |
| | 751. Gastos/Inversiones en obras en procesos |
| | 752. Gastos/Inversiones en programas en ejecución. |

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador (2019).

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Los cambios y el instructivo de adopción de la normativa en el Ecuador, han sido en función de la NICSP 33, Adopción por primera vez, la cual presenta una guía adecuada para la preparación y presentación de estados financieros, para las instituciones financieras que van a aplicar la norma de forma permanente por primera vez (Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador, 2019).

Como se puede observar en el Ecuador la adaptación de las NICSP ya es un hecho, en donde se deberá aplicar el principio del devengo, lo que conlleva el desarrollo y actualización continua de los reglamentos contables del país, acorde a los cambios que imponga la normativa internacional, lo que significa un proceso de capacitación constante de los funcionarios del gobierno (Pincay, Pilamunga, & Ponce, 2018).

Un elemento fundamental dentro de la política económica de una determinada región es el presupuesto, en donde se muestran los objetivos a cumplir por los gobiernos por medio de montos de dinero destinados a sus gastos e ingresos, es decir muestra cómo se generan los recursos que luego serán redistribuidos hacia la sociedad (Flores, Flores, & Vázquez, 2010). Por lo que es importante contar con una normativa que permita generar sobre una misma base contable la información acorde a la planificación del gobierno local, debiéndose tomar en consideración la aplicación de la NICSP 24 que es la relacionada con la presentación de presupuestos.

La NICSP 24 y su aplicabilidad

La presentación de información del presupuesto en los estados financieros, está regulada por las NICSP 24, esta norma fue emitida en 2006 y su última modificación se la realizó en 2017. La normativa tiene como objetivo la comparación de los importes de los presupuestos generados por las instituciones públicas y los cambios presentados en la ejecución real de dicho presupuesto. Las variaciones que se presentan en las distintas cuentas requieren ser explicadas, lo cual permite aumentar la transparencia del

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

cumplimiento del presupuesto aprobado, que es sobre el cual se tiene obligación pública de rendir cuentas (International Federation of Accountants (IFAC), 2017).

La normativa NICSP 24 es exclusiva para el sector público, en donde se requieren los comparativos de presupuestos, por lo que no se tiene una norma equivalente a las NIIF. Uno de los principales desafíos para la aplicación de esta norma está en la preparación de los presupuestos y las cuentas de las entidades del sector público sobre una base comparable. En la realidad los presupuestos suelen ser preparados sobre una base de efectivo o de efectivo modificado, mientras que los estados financieros son preparados sobre una base contable en valores devengados (Heiling, 2019).

Dentro de las principales definiciones que se mencionan de forma permanente en la NICSP 24 está el presupuesto aprobado, que en el párrafo 8 indica que este debe reflejar los ingresos de las actividades ordinarias previstas o cobros que se esperan que se generen durante el periodo presupuestal, así como todos los gastos y desembolsos aprobados por los órganos legislativos. Por lo que el presupuesto aprobado establece la autorización de desembolso, que es el límite legal sobre la cual deben trabajar las instituciones públicas (International Federation of Accountants (IFAC), 2017).

Un término clave dentro la aplicación de la normativa está el denominado presupuesto inicial, el cual como indica el párrafo 11 para su cuantificación deberá incluir por ley, de forma automática, los importes residuales que se han transferido en años anteriores a la entidad. En cambio, el presupuesto final, se añaden asignaciones presupuestarias que no fueron previstas de manera adecuada en el presupuesto inicial o se requieran transferencias internas o recortes para lograr un equilibrio fiscal, todos estos autorizados por las entidades legislativas.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

En su párrafo 14 la NICSP 24, indica que la comparación del presupuesto inicial y las cantidades reales deben presentarse por separado para cada nivel de supervisión legislativa, de la siguiente manera:

- a) Cantidades iniciales y finales del presupuesto;
- b) Las cantidades reales sobre una base comparable; y
- c) Notas informativas, explicando las diferencias importantes entre el presupuesto (Ibídem).

En la aplicación de la NICSP 24 la base presupuestaria a escoger es clave para lograr una adecuada comparación. Por ejemplo, en el caso de que una entidad aplique una base de valores devengados completa para la presupuestación entonces la comparación con cantidades reales deberá presentarse sobre la base de la totalidad de los valores devengados. En cambio, si una entidad preparara su presupuesto aprobado sobre la base de dinero en efectivo, la comparación con cantidades reales tendría que presentarse en efectivo o en efectivo modificado con la aplicación de las NICSP correspondientes (Heiling, 2019).

Las comparaciones de las cantidades presupuestadas y reales de acuerdo deberán presentarse como columnas adicionales, siempre y cuando los estados financieros y el presupuesto se hayan realizado sobre una base comparable. En los casos en que el presupuesto aprobado se prepara sobre la base del efectivo y los estados financieros sobre la base de los valores devengados, sin comparación de las cantidades presupuestadas y reales como se requieren (ver figura1), además, indica que se deberán presentar un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados, siendo esta información clara para evitar malas interpretaciones del presupuesto (International Federation of Accountants (IFAC), 2017).

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo



Figura 1. Presentación y comparación de presupuestos y estados financieros NICSP 24

Fuente: EY Building a Better Working World (2017).

En el párrafo 29 de la norma se indica que cuando se presenten variaciones, la entidad deberá presentar una explicación si estas variaciones fueron producto de reasignación dentro del presupuesto, o de otros factores. Siendo estos mostrados en las notas de las explicativas o en un informe que deberá ser publicado al mismo tiempo que los estados financieros, donde se debe incluir una referencia cruzada al informe en las notas de los estados financieros (Organización de Naciones Unidas (ONU), 2016).

En relaciona a la base comparable, si el presupuesto y los estados financieros no se encuentren preparados sobre una base comparable, el párrafo 47 indica que las cantidades reales presentadas deben conciliarse con las cantidades reales presentadas en los estados financieros, identificando por separado cualquier base contable utilizad, momento de su realización y diferencias de las entidades donde se están aplicando. Debiéndose hacer conciliaciones cuando se adopte o no la base de devengo para el presupuesto, los ingresos totales, los gastos totales y el efectivo neto de las actividades

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

de operación, las actividades de inversión y las actividades de financiación (International Federation of Accountants (IFAC), 2017).

En general la NICSP 24 solo requiere que se incluyan las comparaciones entre los presupuestos iniciales y reales, de los estados financieros de las entidades que han hecho público su presupuesto aprobado. Por lo que no se requieren comparaciones de los presupuestos de periodos anteriores al actual.

Procesos de armonización contable de las NICSP

El uso de las NICSP en la contabilidad gubernamental, permite garantizar la total transparencia de la información, con lo cual se logrará contar con elementos que ayuden a mostrar las verdaderas necesidades de financiamiento del gobierno local. Por lo que la planificación y control de las actividades acorde al uso de las NICSP son de gran ayuda en los procesos de toma de decisiones, aunque todo esto de la mano de adecuadas prácticas de armonización dentro de los gobiernos (Lozano, Narváez, Erazo, & Montero, 2019). El trabajo de los autores antes citados, analiza los problemas que se pueden presentar dentro de los procesos de armonización de las NICSP que se evidencian en los GAD del Ecuador. El contar con información pública, sirve como elemento de análisis del desempeño financiero, como insumo para la toma de decisiones de los GAD, pero reflejar el manejo de la información contable sobre bases diferentes, puede complicar su análisis.

La aplicación de las NICSP en instituciones públicas requiere el conocimiento previo para optimizar los procesos de armonización, el estudio de (Astudillo, Narváez, Erazo, & Torres, 2019), analiza el impacto contable por la aplicación de la NICSP 17 en los Consejos Nacionales de Gobiernos Parroquiales Rurales del Ecuador: Caso CONAGOPARE Loja. Los resultados de las instituciones públicas analizadas, reflejan en sus estados financieros toda la información de una forma ordenada y ajustada a los

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

requerimientos de presentación de la información, salvo en los valores de las cuentas de propiedad planta y equipo, que si bien, cumple con la Normativa Técnica de Contabilidad Gubernamental, esta no cuenta con notas aclaratorias, debido a que no se han logrado identificar las razones de aquellas variaciones.

Los procesos del tratamiento de los registros de la propiedad, planta y equipo es uno de los puntos que más requieren atención en la contabilidad gubernamental, (Ortiz, Narváez, & Erazo, 2019), indica que los procesos de armonización para la NICSP 17 no son efectivos debido a que no existe una adecuada planificación y políticas de control, lo cual deriva en la generación de información no fiable, generando problemas en el cálculo de depreciaciones, gastos de mantenimiento, seguros y otros. Si bien, lo anterior puede llevar a contar con información adecuada y transparente, se menciona que esto puede interferir con la gestión tributaria, puesto que la depreciación y otros costos asociados tienen un impacto en la recaudación de impuestos y en general en las rentas de los gobiernos.

Los sistemas de información pública, por recomendación deben acatar con el cumplimiento de las normativas, esto encaminado a mejorar el contenido de todos los reportes financieros, garantizando una estructura estándar que permita compararlos con informes realizados en otros años o con otras instituciones del sector público; garantizando el acceso oportuno a información de calidad para un mejor uso de los fondos públicos (Araya, 2011).

MÉTODO

El estudio fue de tipo descriptivo con diseño no experimental, por cuanto no existió una manipulación de las variables de estudio, se describieron las variables de estudio en la primera fase de la investigación y luego se explicaron los resultados obtenidos en el diagnóstico, relacionados con los procesos de armonización contable en los GAD Municipales del Ecuador. La finalidad del estudio fue de tipo transversal, puesto que el levantamiento de la información se realizó en un solo momento de tiempo.

La técnica de investigación empleada fue la encuesta con 25 reactivos y respuestas de opción múltiple, donde se evalúan elementos relacionados con el desempeño de la armonización contable de las NICSP dentro del contexto de las normativas vigentes, reformas y cambios realizados en los estados financieros de las instituciones. La encuesta fue validada por expertos en el tema, quienes realizaron los aportes para mejorar el diseño del instrumento.

La muestra de la presente investigación se determinó a través de un muestreo por conveniencia, sustentado en la técnica no aleatoria y muestreo no probabilístico, los criterios de selección fueron: la accesibilidad, profesión de los encuestados, y tiempo. En consecuencia, la muestra estuvo conformada por 11 funcionarios que laboran en los diferentes GAD Municipales del Ecuador.

Tabla 2.
Gobiernos Autónomos Descentralizados que integran la muestra.

| Ítem | Municipios Encuestados |
|------|-------------------------------------|
| 1 | Ilustre Municipalidad de Azogues |
| 2 | GAD Municipal del Cantón Biblián |
| 3 | GAD Cantonal de Paute |
| 4 | GAD Municipal de Riobamba |
| 5 | GAD Intercultural de El Tambo |
| 6 | GAD Intercultural del Cantón Cañar. |
| 7 | GAD Municipal Machala |
| 8 | GAD Cantonal de Guachapala |
| 9 | Conagopare Loja |
| 10 | GAD Cantonal del Cisne |
| 11 | GAD Cantonal de Sevilla de Oro |

Los datos recopilados se procesaron mediante estadística descriptiva, con la finalidad de presentar los resultados en frecuencias y porcentajes.

RESULTADOS

En esta etapa se contó con la colaboración del departamento financiero de los GAD del Ecuador, el estudio se orientó a recopilar información sobre los procesos de armonización de las NICSP, teniendo como resultado que las instituciones del sector público no financiero se encuentran en estado de convergencia con las NICSP.

A partir de la técnica empleada se pudo conocer que el 81,8% de los profesionales que laboran en los GAD del Ecuador tienen conocimiento del instructivo para la convergencia de las NICSP en el Ecuador que se está aplicando desde el 1 enero de 2020, de la misma manera, se observa que el 18,2 % de los profesionales respondieron que no (ver figura

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

2), evidenciando el conocimiento de la adopción de las Normas por primera vez en las en las Instituciones del Sector Público no Financiero, para de esta manera tener como resultado una efectiva armonización.



Figura 2. Conocimiento del instructivo para la convergencia de las NICSP en el Ecuador que se está aplicando desde el 1 enero de 2020.

De la información proporcionada se determinó que el 90,9% de los GAD exponen en el estado de flujos de efectivo información sobre las actividades de operación, inversión y financiamiento, (Ver figura 3), situación que reafirma lo expuesto en la NICSP 2; y apenas el 9,1% exponen que no se informan.

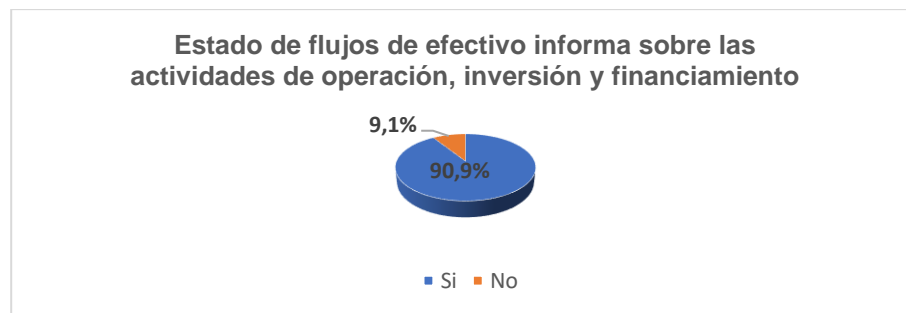


Figura 3. Estado de flujos de efectivo informados sobre las actividades de operación, inversión y financiamiento.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados del Ecuador exponen en un 63,6% que no se ven afectados en los componentes de activos y patrimonio entre el periodo anterior y el actual de acuerdo a los cambios en las políticas contables, mientras que, el 36.4% señalan que si existe una afectación. De forma minoritaria los GAD han realizado los ajustes correspondientes con relación a la NICSP 3 ajustando el saldo inicial de cada uno de los componentes del primer período anterior presentado y los otros montos comparativos revelados de manera retrospectiva.

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados en un 54,5% exponen que casi siempre presentan los estados financieros consolidados, de la misma manera, se pudo determinar que el 27,3% exponen a veces, el 9,1% siempre y el 9,1% restante afirman que nunca se presenta una conciliación de información por segmentos. Estos resultados denotan que para la mayoría del GAD es importante la aplicación de la NICSP 18, ya que permite presentar información por segmentos y de esta manera la entidad puede valorar el desempeño pasado y así tomar las mejores decisiones en la asignación futura de recursos.

El 90,9% de los encuestados han determinado que los métodos de valorización de propiedad planta y equipo no se encuentran en concordancia a las NICSP, situación que reafirma que el Ecuador aún no se encuentra aplicando estas normas; mientras que, el 9,1% exponen que se encuentran en concordancia.

El 90,9% de los funcionarios de los GAD encuestados, afirman que los manuales de contabilidad están disponibles para todas las entidades involucradas en la transición a NICSP (Ver figura 4); mientras que el 9,1% exponen que no se encuentran disponibles; tomando en consideración las instituciones del sector público no financiero deben ser capacitadas e informadas que los documentos relacionados a la adopción de las normas expuestas se encuentran disponibles en la página oficial del Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador.

Universidad Nacional Experimental Francisco de Miranda (UNEFM). Santa Ana de Coro. Venezuela

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

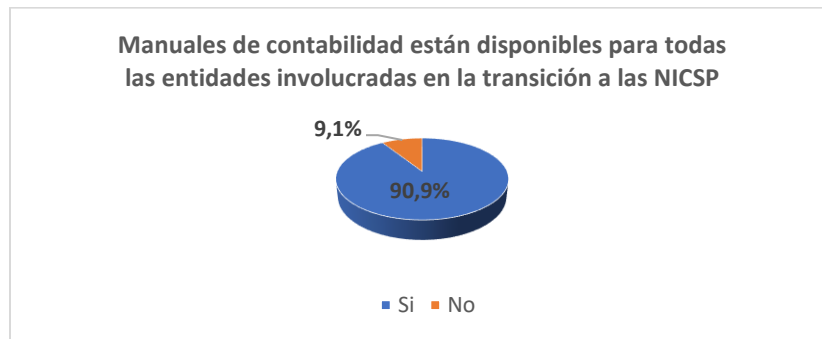


Figura 4. Manuales de contabilidad están disponibles para todas las entidades involucradas en la transición a las NICSP.

El 72,7% de los funcionarios encuestados mencionan que los actuales procesos contables que se aplica en los GAD se sustentan en las NICSP; mientras que, el 27,3% manifiestan que aún no han iniciado el proceso de convergencia.

PROPUESTA

En función de los resultados obtenidos, la presente investigación tiene como objetivo diseñar un procedimiento metodológico para la aplicación de la NICSP 24, y la presentación de información presupuestal como parte de los estados financieros en los GADS municipales del Ecuador. La propuesta está conformada por cinco etapas que inician determinando la base contable sobre la cual se aplicará la norma, para en lo posterior proponer procesos de aprobación inicial y final de presupuestos, comparación de importes presupuestados, presentación de la información, terminando con los procesos de cambios en el presupuesto inicial y final (ver figura 5).

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo



Figura 5. Procedimiento metodológico para la aplicación de la NICSP24.

Componente 1. Base contable

Propósito. - La NICSP 24 tiene como finalidad la presentación de la información presupuestaria en los estados financieros. Esta es una norma específica para el sector público y no cuenta con un equivalente en las NIIF, en donde las comparaciones entre presupuestos e importes reales son una característica propia del sector público.

Importancia. - La norma es importante en el contexto del cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas por parte de las entidades del sector público y la provisión de transparencia fiscal.

Normativa. – La base contable está regulada por el instructivo para la convergencia de la Normativa de Contabilidad Gubernamental a NICSP a partir del 1 de enero de 2020; La Ley de Transparencia y Acceso a la Información; El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización; El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas; El Catálogo de Cuentas Contables del Sector Público no Financiero.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Acciones. – La aplicación de la NICSP24 presupuestos y cuentas de las entidades del sector público no se preparan sobre una base contable comparable. En este sentido, los presupuestos deben prepararse sobre la base de efectivo o de efectivo modificado, mientras que, los estados financieros deben ser preparados sobre la base de valores devengados. Se debe tomar en cuenta que la norma es aplicable a entidades independientes de su base presupuestaria, es decir, cada entidad puede adoptar la base contable en el presupuesto como de devengo, como indica el instructivo de convergencia a NICSP del Ministerio de Finanzas del Ecuador, para que sean aprobados por la entidad de control respectiva.

Responsables. Autoridades de los GAD Municipales, directores del Área Financiera.

Componente 2. Aprobación inicial y final de presupuestos

Propósito. – La aprobación de un presupuesto debe responder a las necesidades de los programas y proyectos que se ejecutan en el territorio, por lo que es necesario contar con procesos efectivos que permitan los desembolsos de las partidas específicas y sean consideradas como un instrumento para la rendición de cuentas de los GAD donde se esté aplicando.

Importancia. - La NICSP 24.8 indica que un presupuesto aprobado no solo es una estimación o proyección, esta debe reflejar los ingresos o cobros ordinarios, basados en planes y provisiones económicas previstos y aprobados por las autoridades encargadas.

Normativa. - EL Art. 245 del Código Orgánico Organización Territorial Autonomía Descentralización (COOTAD) indica que una vez que el presupuesto se encuentre aprobado el Legislativo tiene la obligación de verificar que este guarde coherencia con los objetivos del plan de ordenamiento territorial. Se debe tomar en cuenta que la aprobación debe ajustarse a los plazos que estipula la ley. Posterior a la aprobación del

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

presupuesto inicial, en ocasiones se realizan cambios debido a gastos inesperados derivados de acontecimientos imprevistos.

La base de los programas y proyectos del territorio donde se lo va aplicar. Para lo cual será necesario iniciar con un ante proyecto que será evaluado por los respectivos consejos de cada GAD, el cual analizará si se ajusta o no al plan de ordenamiento territorial, sino es así, se realizan los ajustes necesarios. Una vez que el consejo lo aprueba este pasa a su aprobación por las instancias legislativas, durante los plazos establecidos. A continuación, en la figura 6 se muestra el flujograma del proceso de aprobación.

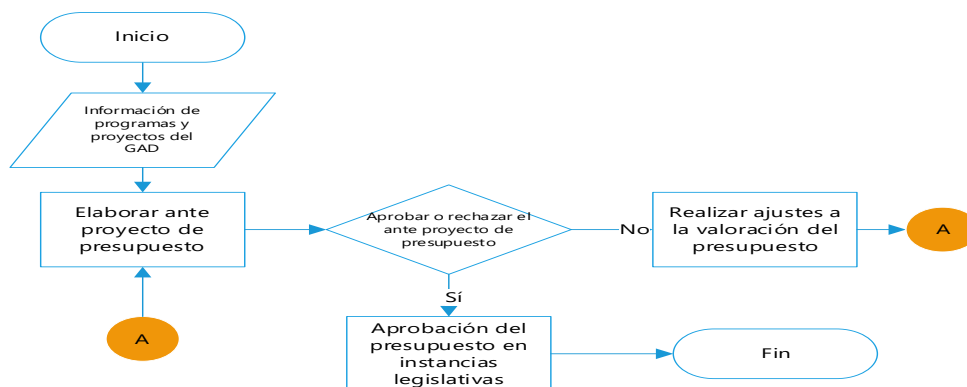


Figura 6: Procedimiento aprobación del presupuesto.

Dentro de la elaboración del presupuesto inicial es necesario tomar en cuenta que de acuerdo a la NICSP 24.11, se deben incluir por ley los importes residuales del año anterior de forma automática, por ejemplo, bienes o servicios pendientes que no se hayan recibido todavía. Para el presupuesto final (NICSP 24.12), es necesario tomar en cuenta las asignaciones presupuestarias no previstas, que surgen de eventos inesperados, guerras, desastres naturales, pandemias, entre otros. Por lo que pueden existir recortes sobre un importe asignado inicial y redistribuirlo en otro; todos estos

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

cambios realizados deben ser autorizados por el Consejo Municipal y las instancias legislativas.

Responsables. – Dirección financiera de los GAD, Consejo Municipal, Asamblea Nacional (Comisión de Desarrollo Económico).

Componente 3. Comparación de importes presupuestados

Propósito. – Permitir a los usuarios de los presupuestos, instituciones y público en general, comprender las diferencias generadas entre el presupuesto inicial y final, así como entre los valores reales como presupuestados, siendo este un elemento obligatorio dentro de la rendición de cuentas de la entidad pública.

Importancia. - La presentación de las cantidades iniciales y finales, así como las reales sobre una base comparable, permite a los usuarios ser partícipes del proceso de rendición de cuentas, pues se podrán analizar si los recursos que otorgo el Estado fueron utilizados de conformidad con el presupuesto aprobado.

Normativa. – La comparación es la base de la rendición de cuentas la cual esta especificada en El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización.

Acciones. – De acuerdo a la NICSP 24.14 se debe presentar una comparación de las cantidades presupuestarias y las cantidades reales, ya sea en un estado financiero adicional separado o en columnas presupuestarias adicionales y por separado para cada nivel de supervisión. El formato de comparación debe incluir:

Las cantidades originales y finales del presupuesto;

Las cantidades reales sobre una base comparable; y

Notas explicativas de las diferencias importantes entre el presupuesto del que la entidad debe rendir cuentas al público y las cantidades reales.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
 Corina María Machuca-Bravo

De conformidad con la NICSP 24.21, se recomienda que las entidades presenten una comparación con columnas presupuestarias adicionales en los estados financieros primarios, siempre y cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen sobre una base comparable. Para el caso de los GAD se debe aplicar la comparación entre las cantidades presupuestadas y las reales se la realiza sobre la base de valores íntegros devengados.

Tabla 3.
 Ejemplo comparación de importes presupuestados.

| Ingresos (USD) | Estimación inicial | Estimación final (Codificado) | Monto real (Devengado) | Diferencia | Notas explicativas |
|-----------------------------------|-----------------------|-------------------------------------|------------------------------|------------|-----------------------|
| Impuestos, tasas y contribuciones | 25.000.000 | 25.500.000 | 23.450.700 | -2.049.300 | 1 |
| Transferencias para inversión | 52.560.000 | 52.560.000 | 55.785.360 | 3.225.360 | 2 |

Las notas explicativas son un elemento importante dentro de la divulgación del presupuesto. Estas se pueden generar sea por cambios contingentes en el presupuesto o por la preparación sobre diferentes bases contables, por ejemplo, los estados financieros se pueden preparar sobre la base del devengo, pero el presupuesto se puede desarrollar sobre la base del efectivo modificado; por lo que se debe incluir información tanto sobre el monto, como sobre el periodo en el cual el presupuesto fue aprobado, las organizaciones vinculadas y los programas que se desarrollan, si bien la NICSP 24 no exige la divulgación de la información, esta explicación sirven para transparentar la información de las entidades públicas.

Responsables. - Dirección financiera de los GAD.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Componente 4. Presentación de la información

Propósito. – Desarrollar una metodología estándar para mostrar los valores presupuestos sobre una misma base contable, que permita la comparación y generación de reportes eficientes sobre el cumplimiento de los programas y proyectos de los GAD municipales en el Ecuador.

Importancia. – Lo que se busca con la presentación de la información financiera, es evitar que los usuarios de los informes malinterpreten la información que se prepara sobre una base contable diferente. La adecuada presentación de la información financiera permite identificar las características cuantitativas para la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

Actividades. – De ser posible, es necesario que la información financiera se presente en estados financieros trabajados sobre una misma base comparable, como es la de acumulación o devengo. Con esto la comparación requerirá solo la adición de una columna en la cual muestre las diferencias. Si el presupuesto y los estados financieros no se realizaran sobre una base comparable, es necesario realizar un estado financiero de comparación de los importes presupuestados y realizados, todo para evitar confusión y mal interpretación de las cuentas utilizadas.

Si fuera necesario, se puede agregar requerimientos financieros adicionales detallados, todo esto con la finalidad de evitar el exceso de información. Donde es recomendable incluir referencias a dichos documentos en los estados financieros, que relacionen la información real y presupuestada.

Responsable. - Dirección financiera de los GAD.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Componente 5. Cambios en el presupuesto inicial y final

Propósito. – Generar elementos de juicio que permitan dar una explicación confiable sobre los factores que generaron los cambios en el presupuesto inicial y final.

Importancia. – Al contar con todos los elementos de análisis para los cambios generados en los presupuestos inicial y final, se podrán emitir adecuadas conclusiones relacionadas con el oportuno o mal manejo de los recursos públicos, ya que todos los cambios deben estar justificados en informes financieros con sus respectivas notas explicativas.

Acciones. – El análisis de los cambios tiene como insumo principal el presupuesto inicial y final, así como los estados financieros. Si estos están realizados sobre una misma base (devengo), como ya se mencionó las diferencias solo son mostradas en una columna adicional con sus respectivas notas explicativas.

Los cambios a analizar se pueden presentar por cambios a consecuencia de una redistribución de los recursos de los GAD; cambios tanto en las políticas del gobierno central o local y cambios en la estructura de las cuentas del presupuesto.

Se procede a realizar un informe con una explicación más detallada de los cambios generados, como lo indica la NICSP 24.30. Este documento sirve como base para el desarrollo de los informes de rendición de cuentas, en si no forma parte de las notas explicativas de los estados financieros.

Responsable. - Dirección financiera de los GAD.

CONCLUSIÓN

El proceso de armonización contable permite la uniformidad en la presentación de la información de las entidades públicas, debido a que al contar con un marco de referencia comparativo los formatos son interpretados por cualquier profesional contable en diferentes países del mundo. No obstante, la armonización necesita inversiones

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

adicionales para las entidades, pues se requiere de capacitación y experiencia para lograr su adecuada ejecución.

Dentro del sector público ecuatoriano, la aplicación de la normativa es obligatorio siendo las NICSP 33 que entró en vigencia a partir del 2020, y está enfocada a la preparación y presentación de los estados financieros, tomando como base contable el principio del devengo, lo cual aporta a generar información para la toma de decisiones y el desarrollo de los gobiernos autónomos descentralizados del país.

Con los resultados obtenidos en los GAD municipales, los funcionarios encuestados mencionaron que cuentan con el conocimiento de los instructivos para las convergencias de las NICSP, por tanto, el riesgo de errores disminuye, así también exponen que su trabajo no se vería afectado, por cuanto varias cuentas permiten valorar el desempeño y la toma de decisiones en la generación y asignación de recursos por cada uno de los municipios.

La aplicación de la NICSP 24 relacionada con la presentación de los presupuestos, permite contar con elementos adecuados en el proceso de rendición de cuentas de los GAD municipales, logrando que la información financiera sea transparente, por lo que se podrán identificar y analizar elementos del presupuesto que no se cumplieron en su ejecución o no fueron consideradas al inicio.

La propuesta involucra al departamento financiero, siendo el indicado para direccionar las actividades en cada etapa de implementación de la NICSP 24, de la misma manera, se considera importante contar con instrumentos para su aplicación como el conocimiento y capacitación de la normativa vigente.

En cuanto a los instrumentos contables deben ser proporcionados por el ente rector a los GAD del Ecuador, por lo que dentro del análisis se expondrá de manera ilustrada el análisis del plan de cuentas frente a la estructura propuesta con normativa emitida.

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

REFERENCIAS CONSULTADAS

- Ablan, N. (2013). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. [International Accounting Standards for the Public Sector]. *Visión Gerencial*, 221-240. Obtenido de <https://n9.cl/pi83>
- Araya, C. (2011). Transparencia financiera gubernamental en los países miembros del sistema de integración. [Government financial transparency in the member countries of the integration system]. *Revista de las Sedes Regionales*, 157-175. Obtenido de <https://n9.cl/thvwt>
- Astudillo, J., Narváez, C., Erazo, J., & Torres, M. (2019). Impacto contable por la aplicación de la NICSP 17 en los Consejos Nacionales de Gobiernos Parroquiales Rurales del Ecuador caso Conagopare Loja. [Accounting impact of the application of IPSAS17 in the National Councils of Rural Parish Governments of Ecuador]. *Digital Publisher*, 40-58. Obtenido de <https://n9.cl/hntp8>
- Benito, B. (2007). La armonización del sistema de información financiera del gobierno: el papel de las IPSAS. [The harmonization of government financial information system: the role of the IPSASs.]. *International Review of Administrative Sciences*, 293-317. Obtenido de <https://n9.cl/jqrfx>
- EY Building a Better Working World. (2017). Armonización de las IPSAS y el Proyecto de contabilidad del gobierno general. [Harmonization of IPSASs and General Government Accounting Project]. *GAP Assesment Report*, 588. Obtenido de <https://n9.cl/3buam>
- Feschiyan, D. (2013). El proceso de armonización de la contabilidad del sector público en la UE. [The Process of Harmonization of Public Sector Accounting in the UE.]. *Economic Alternatives*, 62-73. Obtenido de <https://n9.cl/u7vi6>
- Flores, R., Flores, I., & Vázquez, M. (2010). La importancia del proceso de planificación y el presupuesto administrativo en las instituciones gubernamentales. [The importance of the planning process and administrative budget in government institutions.]. *XIKUA*. Obtenido de <https://n9.cl/x8lt>

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

- Gracia, F., Rodríguez, A., & Cesar, A. (2014). Evolución del proceso de armonización contable en España y Brasil en el periodo 1973-2013. [Evolution of the accounting harmonization process in Spain and Brazil in the period 1973-2013.]. *Cuadernos contables*, 397-425., 403. Obtenido de <https://n9.cl/g4xqi>
- Hajnal, N. (2017). La armonización de la contabilidad. [The Harmonization of Accounting.]. *Acta Univ. Sapientiae, Economics and Business*, 29-48. Obtenido de <https://n9.cl/hcr7>
- Heiling, J. (2019). *La presentación de la información de los presupuestos en los estados financieros: desafíos a aplicar en la NICSP 24. [The presentarión of budgeds information in financial statements - challenges un applyin IPSAS 24)*. Obtenido de <https://n9.cl/0n3dv>
- Hurtado, K., García, M., Hidalgo, M., Hidalgo, M., Guerrero, N., & Scrich, A. (2019). Metodología para el uso de las normas internacionales de información financiera en Ecuador. [Methodology for the use of international financial reporting standards in Ecuador]. *Espacios*, 1-12. Obtenido de <https://n9.cl/5m6o>
- International Federation of Accountants (IFAC). (Diciembre de 2017). *NICSP 24. [IPSAS 24]*. Obtenido de <https://n9.cl/bx8xb>
- Khan, A., & Mayes, S. (2009). Transición a la contabilidad en base de devengo. [Transition to accrual accounting.]. *Fondo monetario internacional*, 3. Obtenido de <https://n9.cl/5tnt>
- Lozano, G., Narváez, C., Erazo, J., & Montero, M. (2019). Procedimientos de control y registro contable bajo NICSP para los activos del Gobierno Autónomo Descentralizado Parroquial de Fundochamba de la provincia de Loja. [Accounting control and registration procedures under IPSAS for the assets of the Parish]. *Visionario Digital*, 388-419. doi:<https://doi.org/10.33262/visionariodigital.v3i2.1.582>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador. (8 de Abril de 2019). Instructivo para la convergencia de la normativa de contabilidad gubernamental a NICSP a partir de enero de 2020. [Instructions for the convergence of government accounting regulations to IPSAS as of January 2020.]. Quito, Pichincha, Ecuador: Copyright © 2019 primera edición. Obtenido de <https://n9.cl/cxsr>

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

- Morales, P. F., & Hollander S., R. (2007). La Normativa Vigente en Chile y Estimación de su Repercusión en los Estados Financieros. [The Regulations in Force in Chile and Estimation of their Impact on the Financial Statements.]. *Panorama Socioeconómico*. Obtenido de <https://n9.cl/9jk3>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2016). *Informes de información presupuestaria en estados financieros. [Reporting of Budget Information in Financial Statements]*. UN IPSAS Corporate Guidance. Obtenido de <https://n9.cl/sv94m>
- Ortiz, V., Narváez, C., & Erazo, J. (2019). Incidencia en la aplicación de la NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo en las Empresas Municipales de Agua Potable. [Impact on the application of IPSAS 17 Property, Plant and Equipment in Municipal Drinking Water Companies.]. *CIENCIAMATRIA*, 841-862. doi:[10.35381/cm.v5i1.321](https://doi.org/10.35381/cm.v5i1.321)
- Pincay, D., Pilamunga, J., & Ponce, C. (2018). Avance de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en el Ecuador.[Advancement of International Public Sector Accounting Standards in Ecuador]. *Repositorio de la Universidad Estatal de Milagro*. Obtenido de <https://n9.cl/xcs6>
- Sandoval, O. (2005). Los entramados de la armonización contable: de la soberanía profesional al colonialismo gremial. [The frameworks of accounting harmonization: from professional sovereignty to union colonialism.]. *Revista Legis del Contador No. 6*. Bogotá: Legis Editores S.A.. BERARDI, Franco. 2003. Obtenido de <https://n9.cl/yj3n>
- Sour, L. (2017). Avances en la cantidad de la información financiera del sector público en México a raíz de la LGCG. [Advances in the quantity of financial information of the public sector in Mexico as a result of the LGCG]. *Contaduría y Administración*, 419-441. doi:<https://doi.org/10.1016/j.cya.2017.01.001>
- Urbano, P. J. (2014). La influencia de las NIIF1 del sector privado en las NICSP2 desde la perspectiva del interés público en Colombia. [The influence of private sector IFRS1 on IPSAS2 from the perspective of public interest in Colombia]. Obtenido de <https://n9.cl/odpc>

Universidad Nacional Experimental Francisco de Miranda (UNEFM). Santa Ana de Coro. Venezuela

Melania Alexandra González-González; Kleber Antonio Luna-Altamirano;
Corina María Machuca-Bravo

Vargas, M. &, & Pineda, E. (2010). Mejorando la calidad del gasto público a través del uso de información de desempeño en México. P. Arizti & M. F. [Improving the quality of public spending through the use of performance information in Mexico. P. Arizti & M. F.]. *Castro (Edits.) Coneval, 49-53.*, 49. Obtenido de <https://n9.cl/or1m>

©2020 por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)