

# ESTADO DE ADOPCIÓN DE **NICSP** EN LOS PAÍSES DE LATINOAMÉRICA Y EL CARIBE

## Informe

Banco Interamericano de Desarrollo  
21 de agosto de 2017





**Nota aclaratoria:** El presente documento incluye principalmente información de los siguientes países: Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Perú, Uruguay y Nueva Zelanda.

ESTADO DE  
ADOPCIÓN DE  
**NICSP** EN LOS  
PAÍSES DE  
LATINOAMÉRICA  
Y EL CARIBE

# RESUMEN EJECUTIVO



Los países de Latinoamérica y el Caribe están haciendo importantes esfuerzos para modernizar su administración financiera tomando como referente las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP, con una conciencia creciente de la importancia que supone estandarizar y actualizar la contabilidad e información financiera pública como una inversión en el futuro que contribuye a una mejor toma de decisiones, transparencia, rendición de cuentas y confianza entre los interesados, generando así un impacto positivo en el crecimiento económico. Los países de la región han desarrollado ambiciosos planes de reforma, y varios de ellos esperan implementar las NICSP dentro de los próximos cinco años.

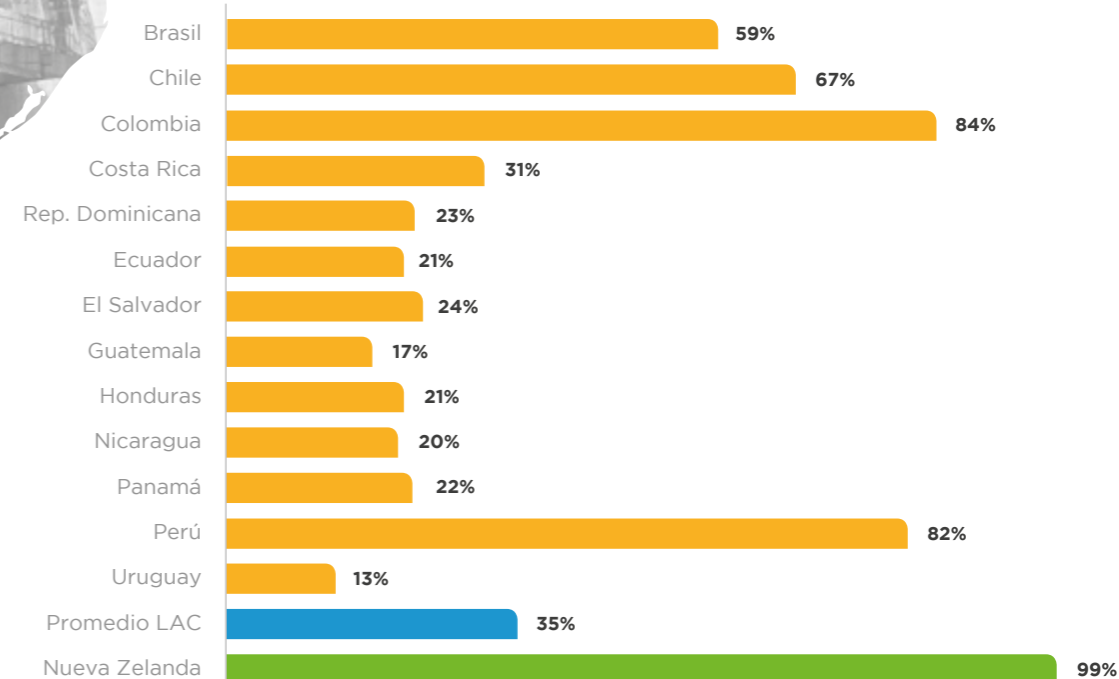
El presente estudio, tiene por objetivo identificar el nivel de avance de la implementación de las NICSP en 14<sup>1</sup> países de Latinoamérica y Nueva Zelanda como país de referencia. Adicionalmente, brinda información sobre las brechas entre la legislación nacional y estas normas. La información ha sido proporcionada por los

gobiernos a través de una encuesta y analiza 16 áreas contables. Esta metodología ofreció a los gobiernos la oportunidad de autoevaluar su situación actual, con un enfoque en los temas y aspectos fundamentales de las normas.

Como resultado se pudo conocer que el nivel de alineación con estos estándares internacionales es del 35% como se indica en la Figura A. Si bien esta cifra es relativamente baja, se destaca la implementación dinámica de reformas que ya están en proceso en los países.

Al comparar los sistemas contables vigentes versus los requerimientos de las NICSP, se observa que la alineación por país varía entre el 13% y el 84%. Mientras algunos países todavía operan con un sistema de base de efectivo modificado<sup>2</sup>, otros ya han logrado un nivel avanzado de implementación y actualmente se encuentran en período de transición provisto por las NICSP.

**Figura A** Nivel global de alineación por país



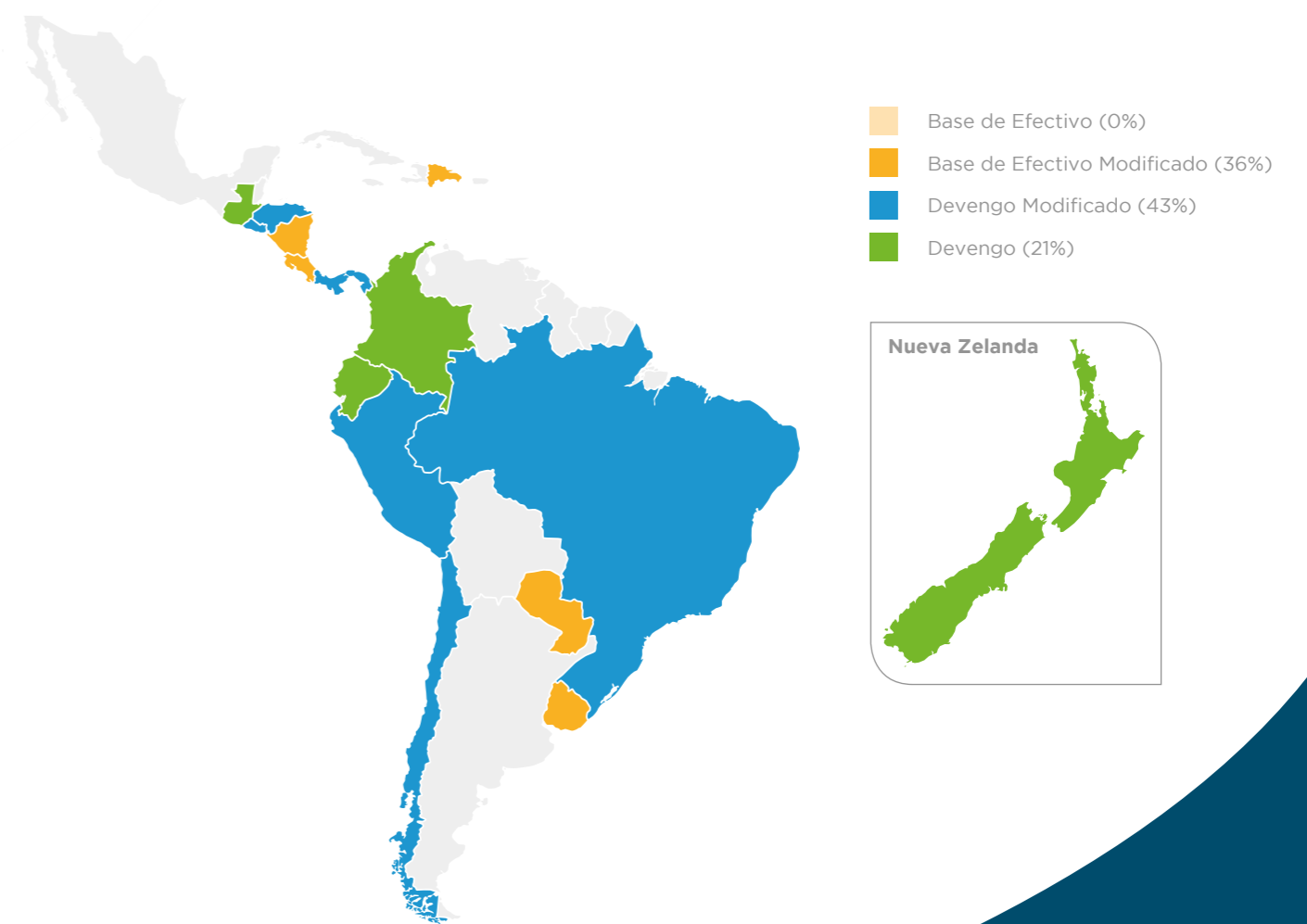
<sup>1</sup> Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua.

<sup>2</sup> Un sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en base de efectivo durante el año, pero las cuentas por pagar y/o por cobrar al cierre del año también se consideran. De hecho, se mantienen abiertos los registros por varios meses después del cierre anual.



Al comparar los sistemas contables vigentes de los países versus los requerimientos de las NICSP, se observa que la alineación por país varía entre el 13% y el 84%

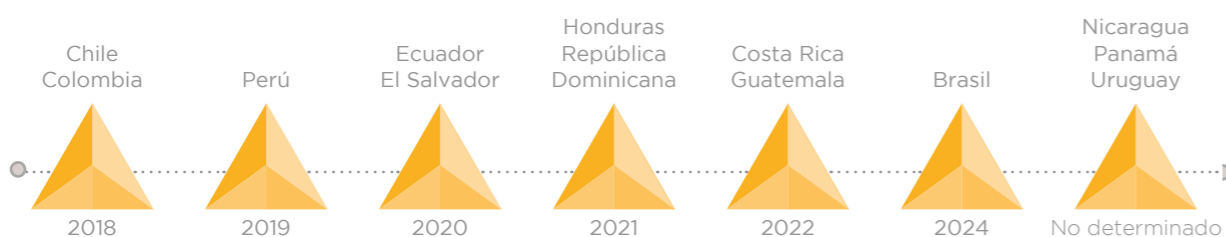
**Figura C** El modelo contable aplicado (autoevaluación global de la situación actual)



En la Figura B, se puede observar el cronograma actual —en varios casos, de manera preliminar— de los planes de reforma a nivel del gobierno central. La gráfica ilustra una cronología de implementación acelerada de las NICSP en la mayoría de los países. Es importante señalar que ninguno de los países ha logrado una conversión total a las NICSP hasta el momento.

En lo que refiere al modelo contable aplicado para la implementación de las NICSP, algunos países todavía operan con un sistema de base de efectivo modificado y están actualmente en etapa temprana, otros pioneros, como Chile, Colombia, Perú y Brasil ya han logrado un estado avanzado de implementación y cabe enfatizar que no hay países que apliquen el sistema de base de efectivo, como se observa en la Figura C.

**Figura B** Cronograma de conversión según los planes de reforma actuales



La adopción de las NICSP normalmente tiene un impacto sobre la reputación de un país de cara a sus potenciales inversores.

Una revisión detallada de las reformas contables revela una diversidad en los métodos de adopción de las NICSP por parte de las administraciones. En lugar de adoptar directamente las normas, existe cierta preferencia hacia la adopción indirecta e implementación gradual de las normas nacionales.

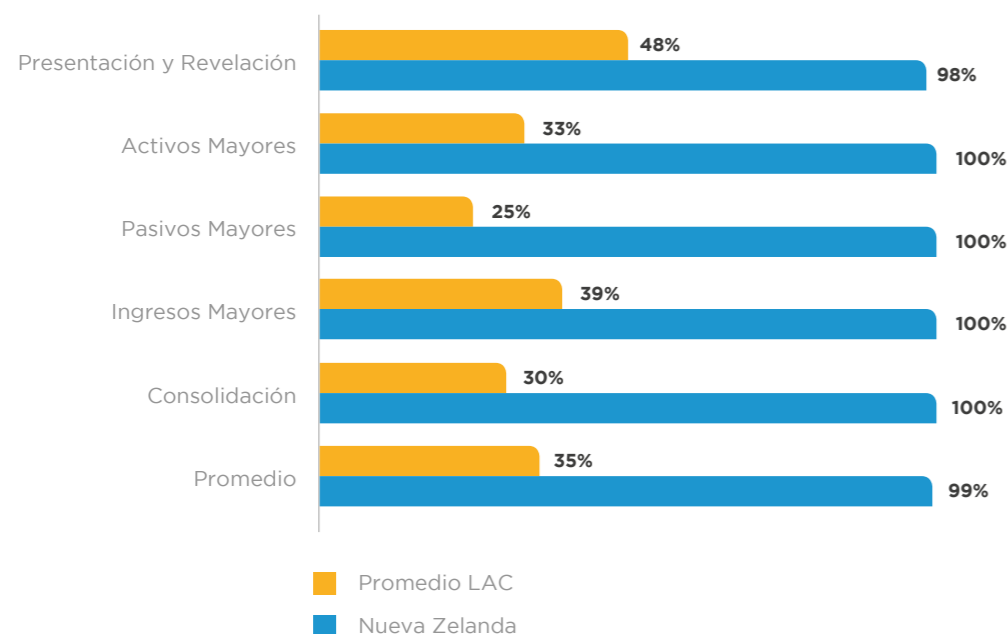
Para gestionar de mejor manera la complejidad de esta transformación, a menudo se organizan planes de reforma por etapas, priorizando ciertas áreas de contabilidad, incorporando un cronograma secuencial para los diferentes niveles del gobierno o instaurando un plan piloto en algunas entidades antes de la adopción general de las NICSP. Sin embargo, la adaptación gradual de las normas nacionales a los estándares internacionales abre las puertas a la personalización de los requerimientos de estas normas a las circunstancias específicas de cada país, de manera que influye en el cumplimiento de las mismas, disminuyendo la

probabilidad de que el nivel global promedio de alineación al final del proceso de implementación sea tan alto como el de Nueva Zelanda.

Considerando que uno de los objetivos principales de las NICSP es lograr una mejor comparabilidad de los datos, tanto a nivel de país como regional, los diferentes ajustes de las normas durante su adopción podrían perjudicar este objetivo, observación que destaca la importancia del monitoreo permanente de las desviaciones.

Teniendo en cuenta los desafíos enfrentados por los distintos países, la Figura D muestra la alineación promedio en la región por dimensión contable, dónde se destacan las áreas que presentan los mayores retos durante su etapa de implementación. Concretamente, son: (i) la contabilidad de los pasivos mayores (25%) y (ii) la consolidación (30%).

**Figura D** Alineación promedio en la región por dimensión contable



Con respecto a la contabilidad de los “activos mayores”, el promedio regional alcanzado es del 33%, dentro de esta dimensión, la norma más importante es la NICSP 17 (Propiedad, Planta y Equipo-PPE), con un promedio regional del 49%, la cual revela los avances en cuanto al “reconocimiento y medición de la PPE”. Las normas dentro de la dimensión contable de “activos mayores” que no se reflejan totalmente en la mayor parte de los reglamentos contables nacionales son: la NICSP 11 - Contratos de Construcción (22%), la NICSP 21 - Deterioro de Activos no Generadores de efectivo (18%), y la NICSP 32 - Acuerdos de concesiones de servicios (27%).” Considerando los períodos de transición permitidos para la implementación de las NICSP 17 - PPE y la NICSP 25 - Beneficios a los Empleados, actualmente varios países están en proceso de implementación, incluso los más avanzados, no obstante, el nivel global de alineación aumentará considerablemente dentro de los próximos cinco años.

Los organismos multilaterales, promueven de forma activa que los gobiernos implementen estándares internacionales y buenas prácticas. Normalmente, las reformas contables se enmarcan en programas de reforma de la Gestión Financiera Pública (GFP) de mayor amplitud, cofinanciados por las organizaciones de cooperación internacional. Los donantes tienen un rol importante en colocar este tema en la agenda política e impulsar la dinámica del proceso de reforma en la región. De igual forma, han apoyado a los gobiernos, a afrontar los altos costos que supone la inversión en nuevos sistemas informáticos o construcción de capacidad, no obstante, la mayoría de países utilizan sus propios fondos y cuentan con un fuerte apoyo político a nivel nacional. En términos de apoyo técnico, la encuesta reveló que el papel desempeñado por los auditores internos y externos durante el período de implementación no es muy claro. La intervención oportuna de los auditores desde las etapas iniciales podría facilitar un entendimiento común de los desafíos y resultar beneficioso para todos los interesados, sin poner en riesgo la independencia de los propios auditores.

La mayoría de los países seleccionados han aplicado un análisis de brechas como punto de partida para el diseño de un plan de transición hacia las NICSP, ya que ayuda a identificar las áreas que presentan cierta necesidad de acción y a priorizar los desafíos.

El estudio revela que existe una fuerte convicción sobre los beneficios potenciales de adoptar las NICSP, principalmente se destacan los siguientes:

- Transparencia y rendición de cuentas.
- Estandarización y comparabilidad de información contable.
- Mejor toma de decisiones.
- Calidad oportuna y confiabilidad de los datos
- Mejora de procesos internos.

Las NICSP mejoran la comparabilidad de los datos y la confianza entre los interesados. Por ejemplo, la aplicación de estas normas o similares es un factor que se toma en consideración en las evaluaciones de riesgo fiduciario y otros índices, tales como los indicadores de desempeño de la gestión de las Finanzas Públicas (PEFA, por sus siglas en inglés) y los Informes del FMI sobre la Observación de Normas y Códigos (Reports on the Observance of Standards and Codes - ROSC). Por consiguiente, la adopción de las NICSP normalmente tiene un impacto sobre la reputación de un país de cara a sus potenciales inversores.

# ÍNDICE

<b>A. Introducción</b>	<b>16</b>		
<b>A.1.</b> Antecedentes del proyecto	17		
<b>A.2.</b> Objetivos del estudio	18		
<b>A.3.</b> Estructura del informe	18		
<b>B. Metodología y alcance del estudio</b>	<b>20</b>		
<b>C. Análisis comparativo</b>	<b>24</b>		
<b>C.1.</b> Antecedentes regionales de las reformas contables para el sector público	25		
<b>C.1.1.</b> Reformas de administración financiera pública en la región	25		
<b>C.1.2.</b> Métodos de implementación	26		
<b>C.2.</b> Análisis comparativo de los marcos contables actuales	29		
<b>C.2.1.</b> Naturaleza del modelo contable aplicado al sector público	29		
<b>C.2.2.</b> Sistemas de registro y contexto TI	32		
<b>C.3.</b> Análisis comparativo de la alineación con NICSP	35		
<b>C.3.1.</b> El nivel global de alineación con NICSP	35		
<b>C.3.2.</b> El nivel de alineación por dimensión contable	37		
<b>C.3.3.</b> La organización de información financiera	38		
<b>C.3.4.</b> Diferencias principales en la contabilidad de activos	41		
<b>C.3.5.</b> Diferencias principales en la contabilidad de pasivos	42		
<b>C.3.6.</b> Diferencias principales en la contabilidad de ingresos	44		
<b>C.3.7.</b> La organización de consolidación	47		
<b>D. Reformas contables: – avances, planes y necesidad de acción</b>	<b>50</b>		
<b>D.1.</b> Resumen de las reformas contables actuales en los países seleccionados	51		
<b>D.2.</b> Apoyo para la implementación	59		
<b>D.2.1.</b> Principales desafíos de la conversión hacia las NICSP de devengo	62		
<b>D.3.</b> Recomendaciones y lecciones aprendidas	63		
<b>D.4.</b> Beneficios experimentados y esperados	68		
<b>D.5.</b> Pronóstico	71		
<b>E. Conclusión</b>	<b>72</b>		
<b>Anexo 1: Informes de País</b>	<b>77</b>		
Brasil - Informe País	78		
Chile - Informe País	78		
Colombia - Informe País	78		
Costa Rica - Informe País	78		
República Dominicana - Informe País	78		
Ecuador - Informe País	78		
El Salvador - Informe País	78		
		Guatemala - Informe País	78
		Honduras - Informe País	78
		Nicaragua - Informe País	78
		Panamá - Informe País	78
		Perú - Informe País	78
		Uruguay - Informe País	78
		Nueva Zelanda - Informe País	78
		<b>Anexo 2: Metodología – Anexo técnico</b>	<b>79</b>
		<b>Anexo 3: Resumen del estado de validación por país</b>	<b>95</b>
		<b>Anexo 4: Análisis por norma</b>	<b>97</b>
		Resumen de las principales brechas con NICSP 1	98
		Resumen de las principales brechas con NICSP 2	101
		Resumen de las principales brechas con NICSP 3	103
		Resumen de las principales brechas con NICSP 18	105
		Resumen de las principales brechas con NICSP 24	106
		Resumen de las principales brechas con NICSP 11	108
		Resumen de las principales brechas con NICSP 17	110
		Resumen de las principales brechas con NICSP 21	115
		Resumen de las principales brechas con NICSP 32	117
		Resumen de las principales brechas con NICSP 19	119
		Resumen de las principales brechas con NICSP 25	121
		Resumen de las principales brechas con NICSP 29	125
		Resumen de las principales brechas con NICSP 23	128
		Resumen de las principales brechas con NICSP 6	131
		Resumen de las principales brechas con NICSP 7	134
		Resumen de las principales brechas con NICSP 8	135
		<b>Anexo 5: Cuestionario</b>	<b>137</b>
		<b>Anexo 6: Lista de entrevistados</b>	<b>139</b>
		<b>Anexo 7: Lista de entrevistadores del BID</b>	<b>142</b>
		<b>Lista de referencias</b>	<b>144</b>

# LISTA DE SIGLAS

<b>AAA</b>	Agenda de Acción de Accra
<b>AFP</b>	Administración Financiera Pública
<b>BID</b>	Banco Interamericano de Desarrollo
<b>CFISnet</b>	Red de Sistemas de Información Financiera Consolidada
<b>ERP</b>	Planificación de Recursos de la Empresa
<b>eSIGEF</b>	El Sistema Integrado de Gestión Financiera
<b>et seq</b>	et sequens (y siguientes)
<b>EY</b>	Ernst & Young
<b>FAQ</b>	Preguntas Frecuentes
<b>FMIS</b>	Sistemas Informáticos de Gestión Financiera
<b>FOCAL</b>	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
<b>IPSASB</b>	Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
<b>LAC</b>	Latinoamérica y el Caribe
<b>NIIF</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>NICSP</b>	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
<b>PCGA</b>	Principios Contables Generalmente Aceptados
<b>PPE</b>	Propiedad, Planta y Equipo
<b>PPP</b>	Asociación Pública-Privada
<b>SAFI</b>	Sistema Integrado de Gestión Financiera
<b>SIAF</b>	Sistema Integrado de Administración Financiera del Gobierno Federal
<b>SICOIN</b>	Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental
<b>SIGAF</b>	Sistema Integrado de Administración Financiera
<b>SIGEF</b>	Sistema de Información de la Gestión Financiera
<b>SIGFA</b>	Sistema Integrado de Gestión Financiera Administrativa
<b>SIGFE</b>	Sistema Contable General de la Nación
	Sistema Informático de Gestión Financiera del Estado
<b>TI</b>	Tecnología de la Información
<b>WBG</b>	Grupo del Banco Mundial

# LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1:</b>	El Dilema de la Adopción por Primera Vez	28
<b>Figura 2:</b>	El método contable aplicado (autoevaluación global de la situación actual)	30
<b>Figura 3:</b>	Procesos de conversión	31
<b>Figura 4:</b>	Cronograma de conversión según los planes de reforma actuales	31
<b>Figura 5:</b>	Nivel global de alineación con NICSP – mapa de la región de LAC	35
<b>Figura 6:</b>	Nivel promedio de alineación con NICSP en comparación con el modelo contable	36
<b>Figura 7:</b>	Alineación promedio y variación entre los países por dimensión contable	37
<b>Figura 8:</b>	Componentes de los estados financieros	38
<b>Figura 9:</b>	Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a la presentación y revelación	39
<b>Figura 10:</b>	Nivel promedio de alineación por país para “Presentación y Revelación”	40
<b>Figura 11:</b>	Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a los activos mayores	41
<b>Figura 12:</b>	Nivel promedio de alineación por país para la dimensión contable “Activos mayores”	42
<b>Figura 13:</b>	Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a los pasivos mayores	43
<b>Figura 14:</b>	Nivel promedio de alineación por país para “Pasivos mayores”	43
<b>Figura 15:</b>	Aplicación del concepto de evento imponible	44
<b>Figura 16:</b>	Nivel promedio de alineación por país en “Contabilidad de ingresos”	47
<b>Figura 17:</b>	Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a “Consolidación”	48
<b>Figura 18:</b>	Nivel promedio de alineación por país para “Consolidación”	48
<b>Figura 19:</b>	Entidades incluidas en el alcance de consolidación en los países seleccionados de LAC	49
<b>Figura 20:</b>	Mapa regional del estado actual de las reformas	52
<b>Figura 21:</b>	Materiales de apoyo a la implementación ofrecidos a las entidades involucradas	59
<b>Figura 22:</b>	Resumen del apoyo de los interesados influyentes	61
<b>Figura 23:</b>	Procesos hacia las NICSP de devengo	62
<b>Figura 24:</b>	Clasificación de lecciones aprendidas en Nueva Zelanda, Latinoamérica y el Caribe	65
<b>Figura 25:</b>	Beneficios de NICSP y frecuencia de mención	69
<b>Figura 26:</b>	Nivel global de alineación por país	73
<b>Figura 27:</b>	Alineación promedio en la región por dimensión contable	75
<b>Figura 28:</b>	Procedimiento metodológico del análisis de brechas	81
<b>Figura 29:</b>	Áreas contables seleccionadas	82
<b>Figura 30:</b>	Análisis de brechas con NICSP 1	98
<b>Figura 31:</b>	Integridad de las posiciones del balance	99
<b>Figura 32:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 1	100

# LISTA DE TABLAS

<b>Figura 33:</b>	Análisis de brechas con NICSP 2	101
<b>Figura 34:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 2	102
<b>Figura 35:</b>	Análisis de brechas con NICSP 3	103
<b>Figura 36:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 3	104
<b>Figura 37:</b>	Análisis de brechas con NICSP 18	105
<b>Figura 38:</b>	Análisis de brechas con NICSP 24	106
<b>Figura 39:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 24	107
<b>Figura 40:</b>	Análisis de brechas con NICSP 11	108
<b>Figura 41:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 11	109
<b>Figura 42:</b>	Nº de países de LAC por estado global de registro y medición de propiedad, planta y equipo	110
<b>Figura 43:</b>	Análisis de brechas con NICSP 17	111
<b>Figura 44:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 17	113
<b>Figura 45:</b>	Cost versus revaluación modelo en Países de LAC	114
<b>Figura 46:</b>	Análisis de brechas con NICSP 21	115
<b>Figura 47:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 21	116
<b>Figura 48:</b>	Provisiones para la contabilidad de acuerdos de concesión de servicios	117
<b>Figura 49:</b>	Análisis de brechas con NICSP 32	117
<b>Figura 50:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 32	118
<b>Figura 51:</b>	Análisis de brechas con NICSP 19	119
<b>Figura 52:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 19	120
<b>Figura 53:</b>	Cálculo de las obligaciones previsionales	121
<b>Figura 54:</b>	Análisis de brechas con NICSP 25	122
<b>Figura 55:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 25	123
<b>Figura 56:</b>	Análisis de brechas con NICSP 29	124
<b>Figura 57:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 29	125
<b>Figura 58:</b>	Nivel de detalle de revelaciones sobre instrumentos financieros	127
<b>Figura 59:</b>	Análisis de brechas con NICSP 23	129
<b>Figura 60:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 23	130
<b>Figura 61:</b>	Análisis de brechas con NICSP 6	131
<b>Figura 62:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 6	132
<b>Figura 63:</b>	Análisis de brechas con NICSP 7	134
<b>Figura 64:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 7	135
<b>Figura 65:</b>	Análisis de brechas con NICSP 8	135
<b>Figura 66:</b>	Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 8	136

<b>Tabla 1:</b>	Países seleccionados	21
<b>Tabla 2:</b>	Comparación de tipo de registro en los sistemas contables	32
<b>Tabla 3:</b>	Resumen del contexto TI	34
<b>Tabla 4:</b>	Parámetros básicos de los planes de reforma	54





# INTRODUCCIÓN

## A.1. Antecedentes del proyecto

Durante las últimas dos décadas, los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) han iniciado importantes reformas enfocadas en la mejora de la administración de las finanzas del gobierno. Basado en la Declaración de París sobre la eficacia de la ayuda al desarrollo y la Agenda de Acción de Accra (AAA), desde el año 2005, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y otros bancos internacionales de desarrollo se han comprometido con apoyar el fortalecimiento y modernización de los sistemas fiduciarios y no fiduciarios nacionales en la región de LAC, para mejorar la transparencia, eficiencia y rendición de cuentas, y para permitir el uso de los sistemas contables del sector público en las operaciones financiadas por el sistema bancario.

Los últimos estudios preparados por el BID,<sup>1</sup> el Grupo del Banco Mundial (WBG)<sup>2</sup> y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>3</sup> observaron importantes avances de las reformas de la gestión financiera pública (AFP) en los países de LAC. El enfoque principal ha sido el presupuesto y la política fiscal. Sin embargo, últimamente la mayoría de los países de LAC han complementado sus programas al definir o implementar planes para mejorar la rendición de cuentas a través de la reforma de sus prácticas de contabilidad e información financiera del sector público. La política presupuestaria y fiscal debe depender de la disponibilidad de información correcta e integral. Los objetivos compartidos de mayor transparencia y mejor rendición de cuentas del sector público no pueden lograrse sin la información financiera basada en datos confiables.

Las NICSP de devengo son prácticas de alta calidad sobre la contabilidad e información financiera de entidades públicas alrededor del mundo, desarrolladas por el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés), como ente normativo independiente. Las NICSP de devengo se basan principalmente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) donde sea aplicable y se ajustan al contexto del sector público. La literatura del IPSASB también incluye normas de información financiera específicas para el sector público e indicaciones no cubiertas por las NIIF.<sup>4</sup> El IPSASB tiene la convicción de que la adopción de las NICSP de devengo mejorará significativamente la calidad y comparabilidad de la información financiera públicamente disponible y fomentará evaluaciones con mejor información sobre las decisiones tomadas por los gobiernos para la asignación de recursos, así mejorando la transparencia y responsabilidad.<sup>5</sup> Sin embargo, ni el IPSASB ni la profesión contable cuenta con la autoridad de hacer cumplir la implementación de las NICSP y, depende del apoyo de los diversos grupos interesados. Uno de estos grupos comprende proveedores de ayuda al desarrollo que están promoviendo enérgicamente la implementación de las NICSP de devengo en los países en vías de desarrollo.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 1.

<sup>2</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Gobierno Accounting and Financial Reporting Reform in Latin America, p.2.

<sup>3</sup> OCDE/BID (2014): Gobiernos at a Glance: Latin America and the Caribbean; p. 76 et seq.

<sup>4</sup> Thomas Müller-Marqués Berger (2012): IPSAS Explained – Segunda Edición; p. 2.

<sup>5</sup> IPSASB (2016): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumen I, edición 2016; p. 16 párrafo 21.

<sup>6</sup> James L. Chan (2006): IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, <http://blog-AFP.imf.org/files/chan2006ipsasgafdc.pdf>; p. 8.



## A.2. Objetivos del estudio

El BID y EY realizaron un estudio sobre el estado de implementación de las NICSP en 14 países miembros de FOCAL en Latinoamérica y el Caribe. Las prácticas contables existentes en el sector público nacional se compararon entre los países participantes. Además, se compararon con las prácticas contables de un país de referencia con un estado avanzado del uso de las NICSP de devengo, en este caso, Nueva Zelanda fue seleccionado como el país de referencia.

El objetivo del estudio es identificar las brechas existentes entre la legislación nacional y las NICSP de devengo y determinar el estado actual de la adopción de NICSP en los países seleccionados. La participación en la encuesta y el trabajo en el cuestionario como tal ofrecieron a los gobiernos la oportunidad de autoevaluar su situación actual, con un enfoque en los temas y aspectos más fundamentales de la implementación de NICSP. Además, el estudio muestra un análisis comparativo del nivel actual de alineación con las NICSP de devengo y del estado de implementación de los programas de reforma contable respectivos, y aporta al intercambio de las lecciones aprendidas.

## A.3. Estructura del informe

La **Sección A** describe los antecedentes del proyecto y los objetivos del estudio. La **Sección B** ofrecen un breve resumen del enfoque de la encuesta y la metodología aplicada en el estudio. La **Sección C** presenta los resultados globales del estudio; esto incluye un análisis comparativo entre los 14 países seleccionados de LAC y una comparación con Nueva Zelanda como país de referencia. Esta sección se basa en los datos recaudados en las entrevistas, que además se reflejan en detalle en los Informes Individuales de País (Anexo 1). El análisis comparativo resume los marcos contables implementados en la actualidad y analiza las brechas identificadas entre las prácticas contables nacionales y las NICSP de devengo seleccionadas. Además, en la **Sección D** se resumen los planes de reforma actuales y los avances de implementación y estos se comparan entre los países participantes.

El **Anexo 1** presenta los 14 Informes de País (incluye Nueva Zelanda). Resumen la información reunida durante la entrevista y la bibliografía especializada en el país respectivo. Cada Informe País resume las prácticas contables aplicadas y una descripción de las brechas detectadas con respecto a las NICSP de devengo. Para cada NICSP individual, se incluye una tabla de barras que muestra el nivel de alineación de la legislación nacional con la norma seleccionada. Adicionalmente,

contiene el nivel calculado de alineación por norma individual NICSP (en términos porcentuales) después de cada tabla de barras. Los comentarios sobre las tablas de barras explican cada desviación significativa identificada de las prácticas contables nacionales con respecto a la norma internacional y señalan si el país se encuentra en la etapa de transición hacia el cumplimiento total con los requerimientos de la norma. También, se entrega información sobre la madurez general del sistema contable en relación con las áreas contables seleccionadas (ej. sobre el estado de registro de los activos fijos). Finalmente, los Informes de País presentan los avances de reforma hacia NICSP, las lecciones aprendidas y los principales beneficios logrados (o esperados). El cálculo del nivel global de alineación con las NICSP por país está al final de cada Informe de País (Anexo E del Informe de País).

El **Anexo 2** resume la metodología utilizada para evaluar la proximidad de las normas contables con las NICSP. Describe los detalles técnicos de los pasos de cálculo y evaluación realizados y complementa el resumen de la metodología entregado en la sección B del informe.

El **Anexo 3** resume el procedimiento de validación por país.

El **Anexo 4** entrega un análisis profundo por norma individual NICSP, que complementa la sección C del informe. La Sección C se enfoca en un resumen general y una comparación a nivel de la dimensión contable, no profundiza cada norma.

En el **Anexo 5** se presenta una versión en PDF del cuestionario en línea.

Los **Anexos 6 y 7** revelan la lista de entrevistados y los participantes del BID.



# METODOLOGÍA Y ALCANCE DEL ESTUDIO

En el año 2014, el BID apoyó el establecimiento del Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), comprendido actualmente por 16 países latinoamericanos<sup>7</sup> y brinda un espacio para la reflexión, análisis permanente e intercambio de experiencias, conocimiento y buenas prácticas para el desarrollo y mejora de los modelos de contabilidad gubernamental en la región. Este estudio responde a este objetivo y ofrece un punto de partida sobre el estado de implementación de NICSP, identificando las brechas entre la legislación nacional y las normas internacionales, en 14 de los miembros iniciales de FOCAL.<sup>8</sup> Sus resultados fomentarán el proceso en cada país a través de un mayor intercambio de conocimiento, aprovechando las sinergias entre los países y una asistencia técnica más efectiva. Nueva Zelanda fue seleccionado como país de referencia para el análisis comparativo, considerando que es uno de los más avanzados con respecto a la implementación de NICSP de devengo.

Los siguientes países aceptaron participar en la encuesta:

**Tabla 1** Países seleccionados

Países que participan en el estudio sobre la adopción de NICSP en los países de LAC

- Brasil
- Chile
- Colombia
- Costa Rica
- República Dominicana
- Ecuador
- El Salvador
- Guatemala
- Honduras
- Nicaragua
- Panamá
- Paraguay
- Perú
- Uruguay
- Nueva Zelanda

Actualmente, la mayoría de los países en la región están desarrollando planes de reforma contables de su sector público o están en el proceso de transición hacia las normas internacionales. Los procedimientos de implementación generalmente se estructuran en diferentes fases y las nuevas normas contables no entran en vigor de manera simultánea para todos los niveles del gobierno. En los países centralizados, hay una tendencia de iniciar la implementación a nivel del gobierno central, o comenzar con un plan piloto en algunas organizaciones. Puede ser difícil evaluar el nivel de alineación de las prácticas contables nacionales actuales del sector público con las NICSP si las normas nacionales están en un proceso de transición. Como consecuencia, el proceso de reforma debe ser considerado dentro del método de análisis de brechas.

<sup>7</sup> Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua.

<sup>8</sup> Los miembros iniciales de FOCAL en 2014 (Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua). La información a nivel regional incluye los resultados de Paraguay, sin embargo, los mismos no son divulgados a nivel individual.



Además, los arreglos institucionales y la composición del sector público en los países seleccionados son variados, por ejemplo, el nivel de descentralización de un estado puede tener un impacto significativo sobre la complejidad y heterogeneidad de los arreglos contables en el sector público.<sup>9</sup> Para facilitar la comparación de alineación con las NICSP de devengo entre los países, el objeto de investigación se limitó a nivel de gobierno central. Partiendo de la suposición de que la implementación de las NICSP de devengo en los países seleccionados de LAC probablemente comenzaría con planes piloto y que los avances serían más evidentes.

Se reúnen datos comparables de cada uno de los 14 países seleccionados en LAC más los de Nueva Zelanda a través de encuestas. El contenido de la encuesta se basa en los términos de referencia entregados por el BID junto con la literatura especializada. El cuestionario utilizado para la encuesta se presenta en el Anexo 3. Se encuentra disponible en inglés, español y portugués. Los entrevistados corresponden

a funcionarios de nivel senior en el área contable del sector público, por ejemplo, el Contador General o Secretario de Estado del Ministro de Finanzas, con un conocimiento profundo de las normas contables nacionales aplicadas a nivel del gobierno central y un resumen de los proyectos de reforma contable actuales. La lista de entrevistados y la lista de participantes del BID se presentan en los Anexos 6 y 7.

La encuesta se llevó a cabo entre junio y agosto de 2016, y posteriormente se realizaron revisiones de la bibliografía especializada y una coordinación de los detalles con los entrevistados. Entre enero y agosto de 2017, se realizó la validación de la precisión, integridad y nivel de actualización de los datos en los Informes de País (ver Anexo 1).

A partir de los resultados de la encuesta, se realiza un análisis de brechas para evaluar el nivel de alineación de los países seleccionados con las NICSP de devengo. El nivel de alineación con las NICSP de devengo refleja la proximidad entre el marco contable nacional de

un país y las NICSP de devengo, y busca expresar esta proximidad en términos porcentuales. Esta cuantificación, tomando las NICSP de devengo como punto de referencia para todos los países participantes, permite la comparación de las prácticas contables nacionales desde una perspectiva transfronteriza. La evaluación del nivel de alineación con las NICSP de devengo se enfoca en las 16 normas (de las 31<sup>10</sup> NICSP vigentes al 1 de enero de 2016), cubriendo las cinco dimensiones contables “Presentación y Revelación”, “Activos mayores: Reconocimiento y Medición”, “Pasivos mayores: Reconocimiento y Medición”, “Ingresos” y “Consolidación”. El Anexo 2 contiene una tabla detallada que explica la razón por la selección de las NICSP sujetas al estudio.

Los Informes de País presentados en el Anexo 1 se basan en los resultados de las entrevistas y se complementaron con revisiones de la bibliografía especializada de los países respectivos. Los Informes de País se estructuran de forma similar, en base a un formato predefinido y alineado con la estructura del cuestionario. El análisis comparativo (Secciones C) y el cálculo del nivel de alineación con las NICSP se basan en los datos reunidos en las entrevistas. De esta forma, el cálculo del nivel de alineación puede ser trazado paso por paso a la fuente de información.

<sup>9</sup> Ernst & Young (diciembre 2012): Resumen y comparación de prácticas de contabilidad y auditoría en los 27 Estados Miembros de la Unión Europea – Preparado para Eurostat; p. 18.

<sup>10</sup> NICSP 15 fue reemplazada por NICSP 28-30.

# ANÁLISIS COMPARATIVO

## C.1. Antecedentes regionales de las reformas contables para el sector público

### C.1.1. Reformas de Administración Financiera Pública en la Región

La adopción de NICSP en los países de LAC a menudo se enmarca en una agenda más amplia de reforma de la administración financiera pública (AFP).<sup>11</sup> Esta tendencia en la región hacia las reformas de AFP tiene un fuerte impulso por parte de las organizaciones donantes internacionales. Aunque el crecimiento proyectado en la región es relativamente alto, en comparación con la economía global estancada, las economías emergentes en la región sienten presión de seguir siendo un destino importante de los fondos de donación e inversiones extranjeras directas. Depende, entre otros factores, de la capacidad de los gobiernos de crear economías estables, transparentes y sustentables. En este contexto, la mayoría de los países de LAC están manifestando la intención de modernizar y mejorar sus sistemas de administración e información financiera pública.

La región de LAC ha iniciado importantes reformas de AFP durante las últimas dos décadas para mejorar la capacidad administrativa y la credibilidad de la administración pública, además de la seguridad legal y confianza en la misma. Las raíces de estas reformas de AFP yacen en las crisis económicas de los años 80, seguidas por ajustes estructurales y económicos como reacción a los altos niveles de endeudamiento y déficit presupuestario.<sup>12</sup> Estos ajustes estructurales, venían acompañados de amplios programas de modernización estatal, inclusive reformas de la administración financiera.

Aunque la mayoría de estas primeras reformas de AFP en la región se enfocaron en temas de política presupuestaria y fiscal, la contabilidad e información financiera del gobierno ha ganado un espacio importante en la agenda de reforma desde la última década. En un estudio presentado en el año 2014, el Banco Mundial se refirió a la contabilidad e información financiera como la “pieza desatendida” en los programas de reforma de AFP de la generación anterior en Latinoamérica, y destacó la importancia de la información contable comparable no sólo para obtener una imagen real de la situación financiera y rendimiento de un país, sino también para la utilidad y confiabilidad de las estadísticas financieras del gobierno.<sup>13</sup> Este cambio dentro de la agenda de reforma ocurrió simultáneamente con el desarrollo de las normas internacionales de contabilidad para el sector público como tales. El proyecto de NICSP fue lanzado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) en el año 1996, y los primeros países adoptaron las NICSP de devengo a principios de los años 2000. Nueva Zelanda implementó las NICSP de devengo en el año 2014. Por consiguiente, la transición de los países de LAC hacia la contabilidad de devengo en base a NICSP a menudo se encuentra enmarcada por elementos de las reformas de AFP como la adopción de normas fiscales, la introducción de la administración moderna de deuda y efectivo, la implementación de procesos sólidos de adquisiciones, el desarrollo de sistemas informáticos modernos e integrados para la administración financiera, la contabilidad de costos y nuevas herramientas para un presupuesto más confiable (por ej. marcos presupuestarios de mediano plazo o presupuestos basados en el rendimiento) además de herramientas y políticas de administración de tesorería como la Cuenta Única de Tesorería.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Carlos Araya-Leandro, Marla Del Carmen Caba-Pérez, Antonio M. López-Hernandez (2015): The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards; p. 183.

<sup>12</sup> Carlos Araya-Leandro, Marla Del Carmen Caba-Pérez, Antonio M. López-Hernandez (2015): The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards; p. 269.

<sup>13</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Gobierno Accounting and Financial Reporting Reform in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change.

<sup>14</sup> Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 183.



Los sistemas contables en los 14 países que participan en este estudio se basan en la tradición legal civil español (o portugués). Desde una perspectiva institucional, normalmente comprenden instituciones como el Tribunal de Auditores y la Contraloría General. La mayoría de los países tiene una estructura territorial compleja, con gobiernos subnacionales con un cierto nivel de autonomía financiera. Los gobiernos centrales aplican principalmente una contabilidad de partida doble, cuentan con un sistema de base de efectivo modificada o de devengo modificada y publican estados financieros anuales.<sup>15</sup>

La transición de las normas nacionales de devengo hacia las NICSP de devengo es relativamente corta y principalmente sirve para la alineación con las normas internacionales y la mejor comparabilidad a nivel nacional e internacional. Para esos países que requieren más avances, partiendo desde sistemas contables (y presupuestarios) de base de efectivo (modificado), la transición hacia las NICSP de devengo constituye un cambio de mentalidad y pretende complementar las otras reformas de AFP.<sup>16</sup> Además de la mejor comparabilidad, se espera que las NICSP de devengo contribuyan a la transparencia y rendición de cuentas, mejor formulación de políticas, sustentabilidad y credibilidad fiscal del gobierno en los mercados de capital, y para entregar una imagen más precisa de las finanzas públicas.

### C.1.2. Métodos de implementación

Fundamentalmente, hay dos métodos de implementación de las NICSP de devengo: el **método indirecto** y el método directo. El método indirecto comprende la transferencia de las normas NICSP en la orientación legal nacional. Por otro lado, el **método directo** de

la **adopción de NICSP** requiere que los funcionarios públicos se refieran directamente a los textos originales emitidos por el IPSASB – las leyes y normas nacionales hacen referencia a las normas internacionales. El marco contable del sector público en los países de LAC es caracterizado por una cultura y tradición legal civil fuerte. Las normas contables en los países de LAC generalmente se codifican a través de la ley. Por eso, hay una preferencia significativa del **método indirecto de la adopción de NICSP** en los países de LAC.<sup>17</sup>

En el proceso de transferencia de las NICSP a las normas nacionales, el método indirecto ofrece la posibilidad de realizar ajustes y reformulaciones que podrían generar brechas menores o incluso mayores entre las normas nacionales y las NICSP, así como desviaciones de las normas globales. Esto puede tener un impacto sobre la armonización de los marcos contables y la comparabilidad de los estados financieros producidos en la región. Por otro lado, la mayor desventaja de la adopción directa es que los países también tendrán que adoptar todos los cambios posteriores y las normas nuevamente emitidas por el IPSASB sin mayor influencia nacional sobre el desarrollo de tales normas nuevas. El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos de fijar y establecer normas contables

en sus jurisdicciones, aun cuando estas se desvíen de los requerimientos de NICSP, pero ofrece ayuda a los encargados de definir las normas nacionales para fomentar una mayor comparabilidad global. Sin embargo, el párrafo 28 de NICSP 1 aclara: “No se debería decir que los estados financieros cumplen con las NICSP al menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP.”

Otra oportunidad para la generación de brechas (temporarias) es optar por un enfoque de implementación gradual. Algunos expertos tienen la convicción de que un enfoque gradual es preferible para los países en vías de desarrollo: “No se recomienda que los países en vías de desarrollo lleven los devengos al punto de reconocimiento e información de los activos de infraestructura y de patrimonio. Solo corresponde devengar los activos y pasivos cuando los beneficios superan los costos. El reconocimiento y medición precisa de los recursos financieros corrientes (ej. cuentas por cobrar) y pasivos corrientes sería el punto de partida de cualquier proyecto de contabilidad de devengo. Posteriormente, se podrían agregar

los recursos y pasivos financieros no corrientes. Después, se pueden reconocer e informar los activos fijos operativos y los pasivos contingentes. (...) La ventaja de tal enfoque gradual es tomar en cuenta las consideraciones de costo, la necesidad de acumular experiencia, asegurar apoyo político, y construir sistemas y capacidad de recursos humanos.”<sup>18</sup> Según los resultados de la encuesta del Grupo del Banco Mundial (WBG) del año 2014, cerca de 50% de los países de LAC había elegido un enfoque gradual, priorizando la implementación de ciertas NICSP individuales, mientras el otro 50% prefirió un enfoque “*big bang*”, implementando todas las normas a la vez.<sup>19</sup>

Las implicancias prácticas de una reforma hacia la contabilidad de devengo generan el siguiente dilema de la adopción por primera vez: Los objetivos globales de transparencia y comparabilidad en términos de activos y pasivos requieren integridad en el reconocimiento de los activos y pasivos y su medición de acuerdo con las normas respectivas. Sin embargo, en la vida real, este proceso requiere mucho tiempo y muchos recursos, debido a la complejidad de ciertos activos y pasivo en el sector público (por ejemplo, la medición de activos de infraestructura o de patrimonio). Mientras más activos y pasivos se deben reconocer y medir, más tiempo se necesita, y más recursos serán destinados, y por consiguiente más altos serán los costos. Considerando la disponibilidad limitada de recursos para las entidades del sector público, es esencial contar con lineamientos establecidos para la preparación de un balance de apertura que

<sup>15</sup> Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 198.

<sup>16</sup> Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 183.

<sup>17</sup> “Sólo cuatro países (Costa Rica, República Dominicana, Honduras y Uruguay) esperan tener una implementación directa de NICSP (...)” El Grupo del Banco Mundial (2014): Government Accounting and Financial Reporting Reform in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 7.

<sup>18</sup> James L. Chan (2006): IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Country; p. 6, 7.

<sup>19</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Government Accounting and Financial Reporting Re-form in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 9.

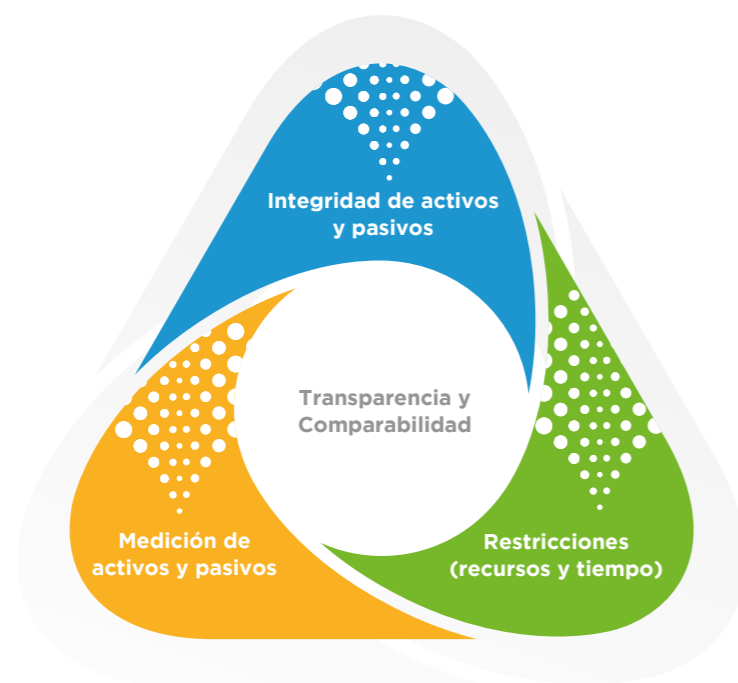
cubra el alcance de los activos y pasivos a incluirse, su clasificación según la materialidad y la entrega de reparaciones para el reconocimiento y medición (simplificaciones o períodos transitorios). La Figura 1 resume el dilema de adopción por primera vez.

El IPSASB ofrece orientación no vinculante para la transición, publicando estudios<sup>20</sup> y orientación autoritativa vía NICSP 33, Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Devengo. La NICSP 33 ofrece períodos transitorios, concesiones con respecto al reconocimiento y medición de varios activos y pasivos mayores, ciertos aspectos de consolidación, y algunos lineamientos prácticos. Sin embargo, la NICSP 33 sólo cubre la última etapa de implementación del proceso de adopción, y un país necesitaría una hoja de ruta y período preparativo para llegar a esa etapa.

Los siguientes aspectos son indispensables para la transición:

- Política y/o reformas legislativas.
- Análisis de brechas – presente versus futuro.
- Desarrollo de un plan – cuáles entidades son afectadas, cuándo y cómo.
- Identificación de los recursos requeridos – personas, sistemas, fondos.
- Desarrollo de responsabilidades, políticas y procesos claros.

Figura 1 El Dilema de Adopción por Primera Vez



<sup>20</sup> IPSAS-Board, Estudio 14: Transición a la Contabilidad de Base de Devengo.

## C.2. Análisis comparativo de los marcos contables actuales

Esta sección se basa en la información incluida en la primera parte de los Informes de País. Contiene los siguientes análisis para el gobierno central de los países seleccionados:

- Un análisis de la naturaleza de las normas contables del sector público actualmente aplicadas y un pronóstico de las reformas en proceso o planes de reforma – si aplica (C.2.1);
- Un resumen de los sistemas contables actualmente utilizados (C.2.2).

### C.2.1. Naturaleza del modelo contable aplicado al sector público

Para efectos de análisis, este estudio clasificó a los sistemas contables de gobierno central existentes en cuatro categorías amplias:

- **Sistema 1 Base de Efectivo:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen al momento de percibir o desembolsar efectivo. Este sistema mide los resultados financieros del período como la diferencia entre los ingresos de efectivo y los desembolsos de efectivo.
- **Sistema 2 Base de Efectivo Modificado:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en base de efectivo durante el año, pero las cuentas por pagar y/o por cobrar al cierre del año también se consideran. Dentro de ese marco, se mantienen abiertos los registros por varios meses después del cierre anual.
- **Sistema 3 Devengo:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en el momento que ocurren y se informan en los estados financieros de los períodos asociados.
- **Sistema 4 Devengo Modificado:** sistema de contabilidad en el cual las transacciones financieras u otros eventos se reconocen en base de devengo, pero con algunas modificaciones. Algunas clases de activos o pasivos no se reconocen.

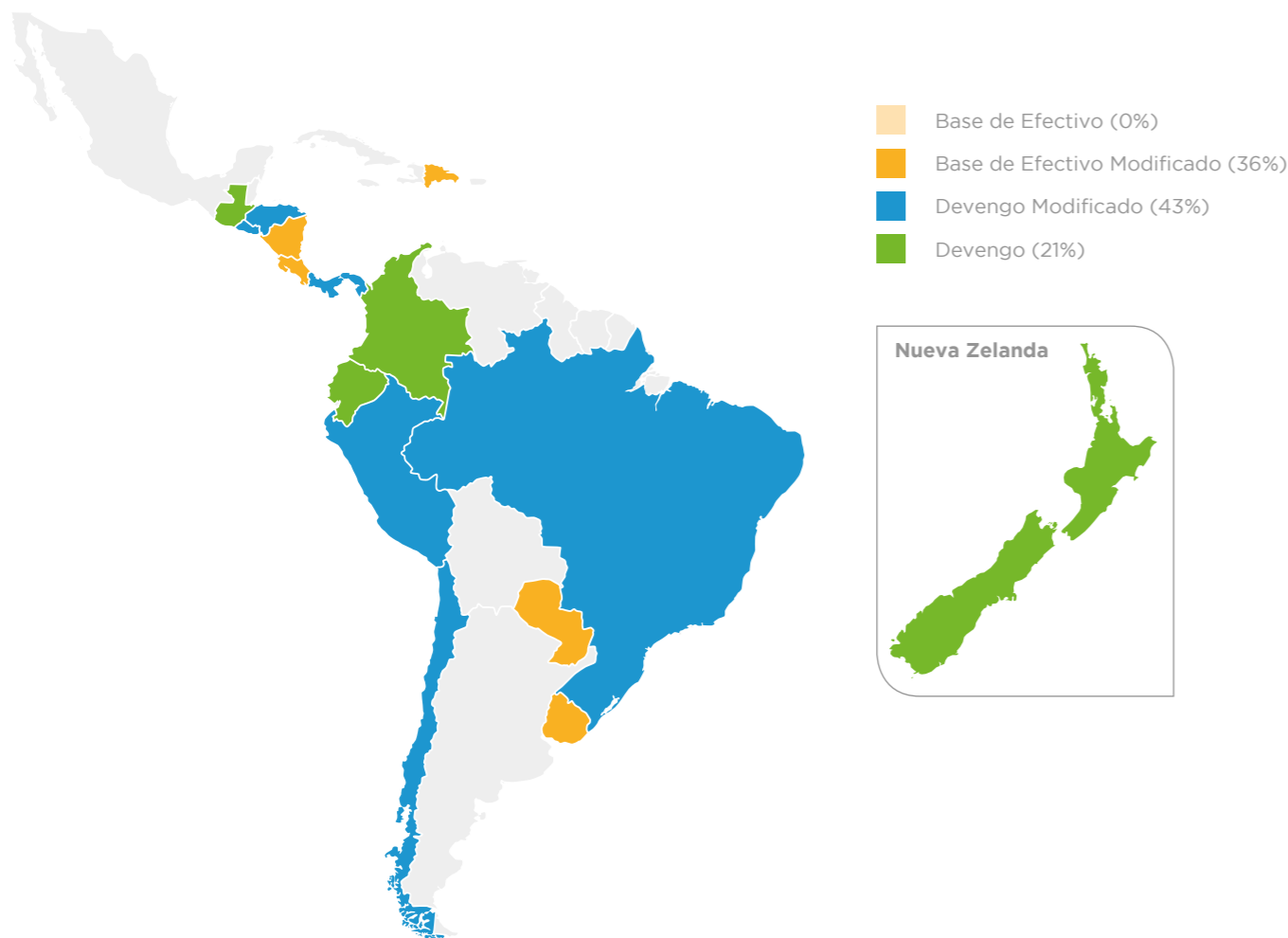
Los entrevistados tuvieron que elegir cuál de estos modelos contables refleja mejor el modelo actual implementado en su país a nivel del gobierno central. Los resultados se representan en la Figura 2 a continuación, y pueden interpretarse como el punto de partida para esos países que están por implementar las NICSP de devengo. En caso de arreglos contables heterogéneos dentro del gobierno central, esta autoevaluación global se concentra en el nivel ministerial.

La mayoría de los países seleccionados de LAC (9 de los 14) cuentan con sistemas contables de devengo modificado implementados a nivel del gobierno

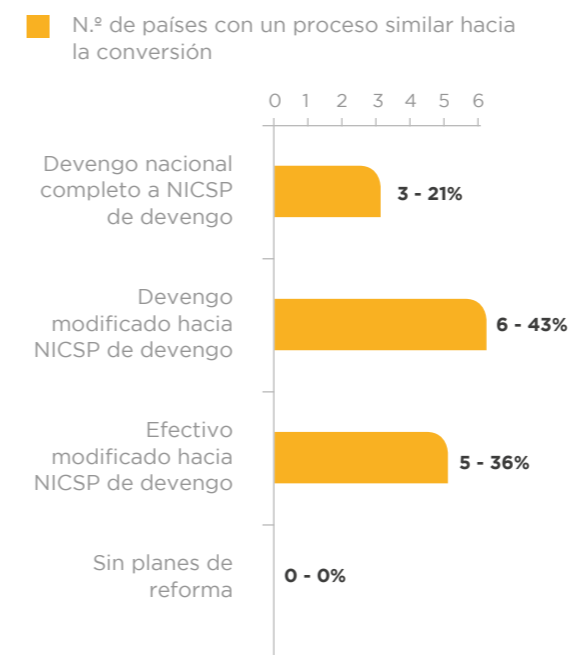
central. Tres países se posicionaron en el ámbito de contabilidad de devengo completo: Colombia, Ecuador, y Guatemala. Cinco países operan sobre una base de efectivo modificado y ninguno se clasificó como un sistema contable netamente de base de efectivo. Chile y Perú, que son entre los países más avanzados en términos de la implementación de NICSP según la autoevaluación global, se clasifican como aún al nivel de sistema contable de devengo modificado.

Una examinación de los planes de reforma de los países seleccionados de LAC resume sus procesos de conversión.

**Figura 2** El modelo contable aplicado (autoevaluación global de la situación actual)



**Figura 3** Procesos de conversión



Se debe destacar que la mayoría de los países en la región ya cuentan con un sistema contable de devengo o devengo modificado según su autoevaluación. Colombia señaló que la contabilidad de devengo se introdujo con las primeras normas contables en el año 1995. Es importante destacar que la extensa experiencia de la contabilidad de devengo prepara la base para conversión a las normas internacionales de devengo.

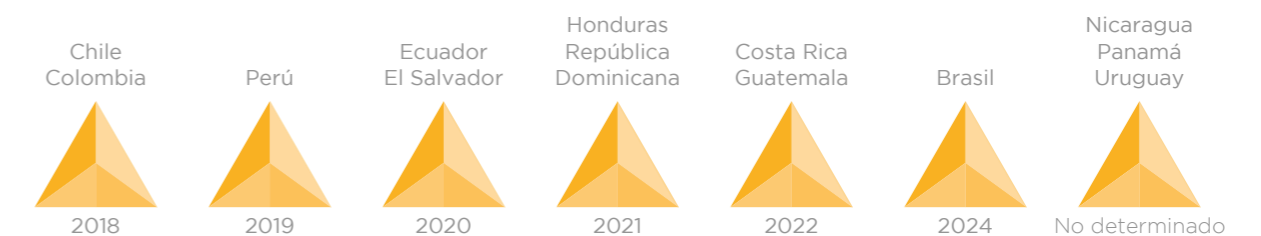
Todos los 14 países, que conforman el alcance de este estudio, se encuentran actualmente en el proceso de transición o por lo menos han manifestado su intención de armonizar los sistemas contables nacionales con las NICSP de devengo. Ninguno de los países piensa mantener el statu quo. Cinco países están comenzando su proceso de reforma desde un sistema contable de base de efectivo modificado. Mientras que en el 2014<sup>21</sup> Guatemala estaba analizando las opciones, ahora ya ha establecido planes para adoptar las NICSP de devengo. El enfoque de reforma original contemplado por Guatemala fue implementar primero las NICSP de Base de Efectivo y posteriormente las NICSP de devengo. Sin embargo, Guatemala ahora ha decidido saltar la implementación de las NICSP de base de efectivo y concentrar los recursos directamente en la implementación de las NICSP de devengo.

Nueva Zelanda cambió de base de efectivo a normas nacionales de contabilidad de devengo (PCGA) entre 1990-1994 y posteriormente implementó las NIIF en el sector público. Por lo tanto, la transición de las NIIF a las NICSP de devengo en el año 2014 fue un paso de reforma relativamente menor.

Actualmente, el cronograma –en varios casos preliminares– de los planes de reforma a nivel del gobierno central es el que aparece en la Figura 4 para los países seleccionados de LAC.

Para nueve países la fecha planificada para conversión completa a las NICSP de devengo (inclusive los períodos transitorios) para los gobiernos centrales es dentro de los próximos cinco años. Brasil seguirá en

**Figura 4** Cronograma de conversión según los planes de reforma actuales



<sup>21</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Government Accounting and Financial Reporting Re-form in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 6.

el año 2024. Cuatro países aún no han determinado la fecha de conversión y están en proceso de desarrollo o están implementando un enfoque de reforma gradual y juntando experiencia en entidades de piloto antes de fijar el cronograma de conversión para la implementación global.

Entre los países que aún no fijan una fecha de conversión, Nicaragua es un ejemplo de la adopción de una estrategia de implementación gradual – gradual en términos de entidades y en términos de implementación de sub-sistemas del sistema contable SIGAF revisado. Se han seleccionado 23 entidades en la administración central y siete unidades descentralizadas como entidades de piloto. Antes de implementar completamente uno de los siete sub-sistemas, se probarán las funcionalidades dentro de las entidades de piloto seleccionadas. El cronograma de implementación del sistema informático será definido en base a la experiencia de las entidades de piloto.

Al revisar los resultados de la encuesta, se debe tomar en cuenta el proceso de conversión, el cronograma y los enfoques y planes de reforma gradual. El nivel de alineación de los sistemas contables nacionales actuales con las NICSP de devengo calculado en base a la encuesta, ofrece una visión de los procesos dinámicos de implementación actualmente desarrollándose en la región.

### C.2.2. Sistemas de registro y contexto TI

Una precondition importante de la implementación de la contabilidad de devengo es la existencia de un sistema de registro de partida doble. La Tabla 2, compara los sistemas contables a nivel del gobierno central entre los países seleccionados, entregando información del tipo de registro. El sistema de registro puede ser de partida única o de partida doble.



**Tabla 2** Comparación de tipo de registro en los sistemas contables

PAÍS	PARTIDA ÚNICA	PARTIDA DOBLE
Brasil		•
Chile		•
Colombia		•
Costa Rica		•
República Dominicana		•
Ecuador		•
El Salvador		•
Guatemala	•	
Honduras		•
Nicaragua	•	
Panamá		•
Perú		•
Uruguay	•	
Nueva Zelanda		•

Un sistema de registro de partida única es indicador de un sistema contable de base de efectivo, ya que el principio básico de la contabilidad de devengo es el registro de partida doble de las transacciones. De los cinco países con sistemas de base de efectivo modificado, tres aplican registros de partida única, mientras Costa Rica y la República Dominicana registran las transacciones vía un sistema de registro de partida doble. La mayoría de los países que cuentan con sistemas de devengo modificado utilizan partida doble, a excepción de Guatemala.

Una de las mayores implicancias prácticas y desafíos de la implementación de las NICSP es la capacidad de los sistemas informáticos. Una examinación profunda del contexto de TI en los países seleccionados muestra que algunos países operan con sistemas integrados de ERP, mientras hay otros que tienen una diversidad de herramientas informáticas independientes o que no cuentan con soporte informático disponible en ciertas áreas contables.

Once países de LAC utilizan sistemas integrados de ERP que cubren el presupuesto, tesorería y la contabilidad y registros generales principalmente. Sin embargo, ninguno de estos sistemas de ERP cubre todas las áreas contables. Perú y Brasil aún no invirtieron en un sistema integrado de ERP y aun así avanzan en la implementación de las NICSP de devengo cubriendo todas las funciones principales con sistemas operativos o herramientas informáticas independientes.

En Nueva Zelanda, la gestión financiera, inclusive los sistemas de información de la gestión financiera (SIGEF), es la responsabilidad de cada departamento y agencia. Sin embargo, los SIGEF de estas agencias deben poder entregar información a la red de Sistemas de Información Financiera Consolidada (CFISnet) según la oportunidad y detalle establecidos para efectos de presupuesto e información financiera consolidada.

**Tabla 3** Resumen del contexto de TI

TIPO DE SISTEMA INFORMÁTICO IMPLEMENTADO	REFERENCIA DE COLOR
Sistema integrado de ERP	
Sistema operativo con interfaces a los módulos principales	
Herramientas de TI independientes	
No hay sistema informático (planillas manuales, registros en papel)	
No se obtuvo información	n/a

PAÍS	CONTABILIDAD GENERAL	ACTIVOS FIJOS	ADQUISICIÓN	BENEFICIOS SOCIALES	INVENTARIO	TESORERÍA	PRESUPUESTO	CONSOLIDACIÓN
Brasil								
Chile								
Colombia								
Costa Rica								
Dom. Rep.								
Ecuador								
El Salv.								
Guatemala								n/a
Honduras	n/a			n/a	n/a			
Nicaragua								n/a
Panamá								
Perú								
Uruguay								
Nueva Zel.								

La Tabla 3 resume los contextos de TI en los países seleccionados.

Los espacios en blanco destacan las posiciones donde los países no cuentan con un sistema informático implementado (planillas manuales, registros en papel o sin registros). Esto se observa con mayor frecuencia con respecto al inventario (4 países) y la consolidación (4 países) y algunas veces incluso para el libro mayor.

Generalmente, los libros auxiliares de activos fijos (mayoritariamente herramientas de TI independientes) inventario (mayoritariamente herramientas de TI independientes o sin sistema informático), beneficios sociales y consolidación son los menos integrados en términos de soporte informático.

### C.3. Análisis comparativo de la alineación con NICSP

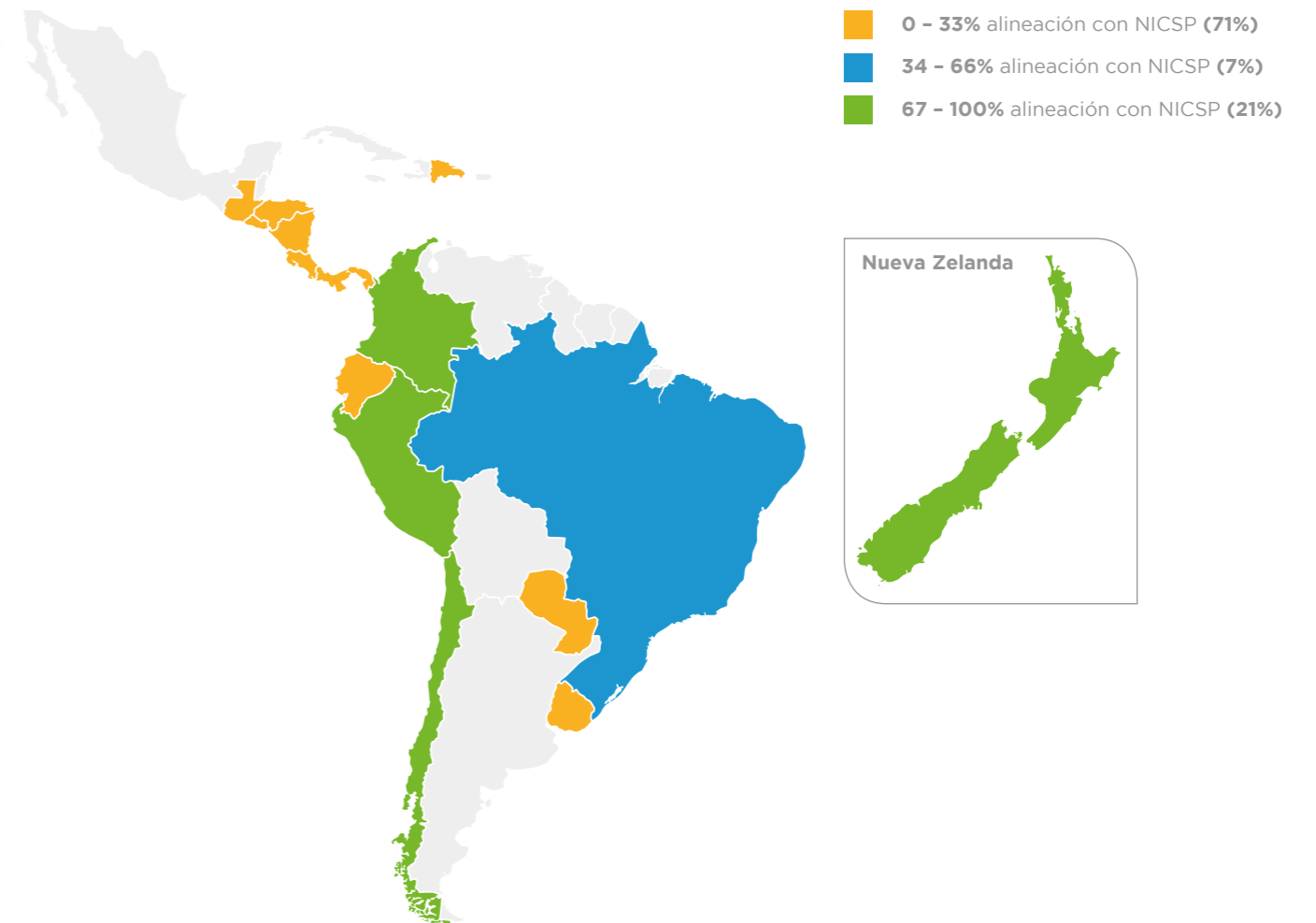
#### C.3.1. El nivel global de alineación con NICSP

##### C.3.1.1. Comparación dentro de la región

La encuesta realizada produjo un nivel global de alineación con NICSP para cada uno de los países seleccionados de LAC. La Figura 5 muestra el nivel de alineación por país clasificado en tres grupos.

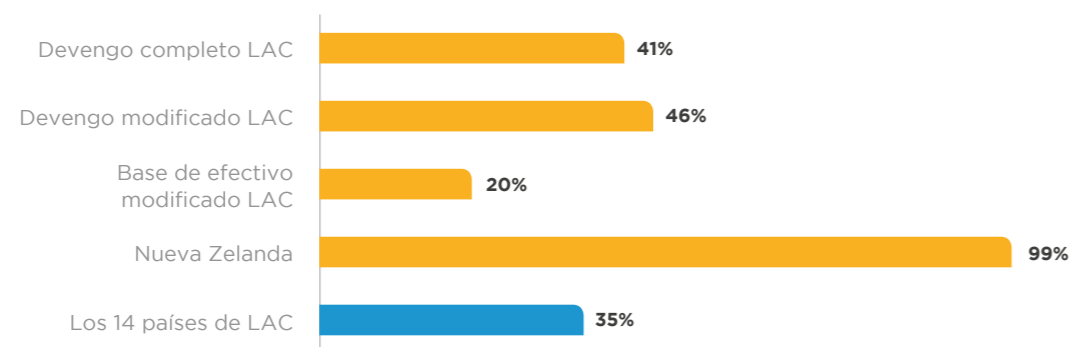
No se observa ningún patrón geográfico dentro de la región. El nivel promedio de alineación con NICSP logrado para la región de LAC (promedio de los 14 países seleccionados) es de 35%. Entre los países de LAC, Chile, Colombia y Perú son los más avanzados en términos de adopción de NICSP. A otros, todavía les queda un camino desafiante, especialmente con respecto al cronograma de conversión presentado arriba (Figura 4). El nivel global de alineación por país de LAC varía entre 11 % y 84 %. Conforme con las expectativas, Nueva Zelanda como país de referencia, logra un nivel destacado en el análisis del nivel global de alineación con NICSP.

**Figura 5** Nivel global de alineación con NICSP - mapa de la región de LAC





**Figura 6** Nivel promedio de alineación con NICSP en comparación con el modelo contable



Los cinco países que actualmente siguen un modelo de base de efectivo modificado aún logran un nivel promedio de cumplimiento con los requerimientos de NICSP de devengo de 20%. Sus niveles varían entre 13% y 31%. Esto indica que, a pesar de que el entrevistado haya informado un marco contable de base de efectivo modificado, cumplen con algunos de los requerimientos básicos de las NICSP y han introducido algunos elementos de contabilidad de devengo.

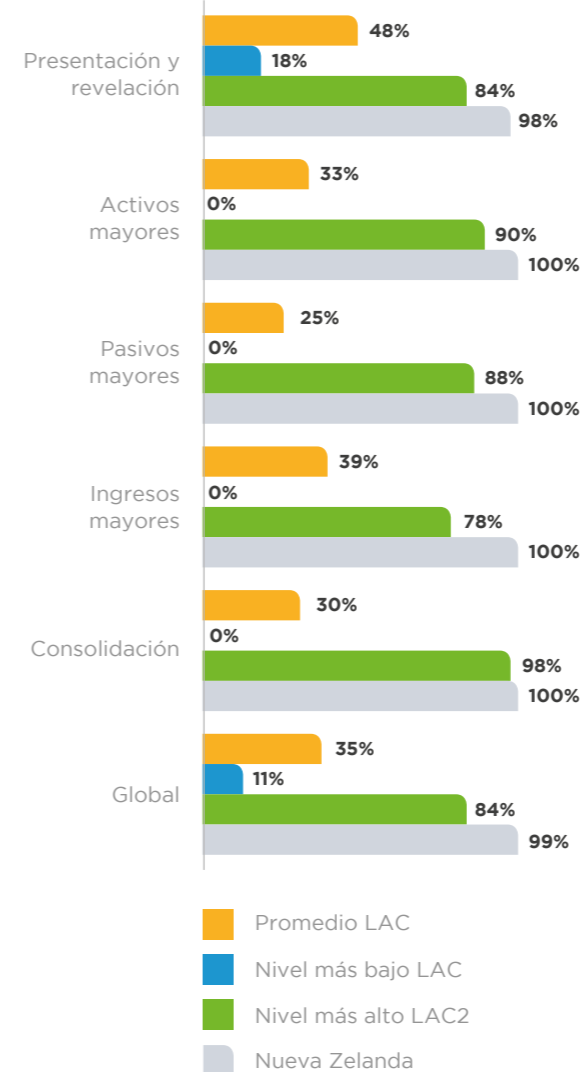
Por el contrario, aunque tres países indicaron que aplican un modelo contable de devengo completo, su nivel promedio de alineación es de 41%. El nivel de alineación con las NICSP de devengo de esos tres países varía entre 17% y 84%. Los países que actualmente siguen un sistema contable de devengo modificado varían entre 21% y 82% y logran un nivel promedio de 46%, que es más alto que el promedio de los tres países que aplican devengo completo. Esto revela cómo las diferentes normas de contabilidad de devengo pueden ser interpretadas y la gran variación que puede existir entre los sistemas contables de devengo nacionales.

### C.3.2. El nivel de alineación por dimensión contable

La siguiente figura muestra el cumplimiento promedio logrado por los países para cada una de las dimensiones seleccionadas. Adicionalmente, para ilustrar la variación entre los países por dimensión contable, se muestra el nivel más alto y el nivel más bajo logrado.

Revisando el promedio de todos los 14 países de LAC (Promedio LAC) la dimensión contable “presentación y revelación” es la que más se aproxima a las normas internacionales con un nivel promedio de 48%. Es también la dimensión contable con menos variación entre los países; variando entre 18% y 84%.

**Figura 7** Alineación promedio y variación entre países por dimensión contable



El nivel promedio más bajo de 25% corresponde a la dimensión contable “pasivos mayores”. Los países que aún no comienzan la implementación de NICSP de devengo no contabilizan las provisiones y, por consiguiente, muestran un nivel de alineación muy bajo en esta dimensión. El concepto de provisiones normalmente no se encuentra cubierto por los sistemas contables tradicionales del sector público. Se puede observar una gran variación entre los países que ya han avanzado en el proceso de implementación de NICSP y los que aún no comienzan la implementación.

La dimensión contable “consolidación” también ha logrado un nivel de cumplimiento bastante bajo (30%) y refleja la gran variación entre los países. Algunos países muestran 0% y no hacen ningún tipo de consolidación mientras otros países de LAC alcanzan un 98% en esta dimensión contable.

Los porcentajes presentados arriba dan una indicación de la alineación con las NICSP de devengo, pero es importante considerar la composición de esta cifra. Una alineación de 50% puede ser logrado respondiendo “similar” a todas las preguntas, indicando que el país está implementando actualmente la norma y está en proceso de implementación comenzando con algunas organizaciones piloto o está aprovechando ciertas simplificaciones o reparaciones transitorias. Por otro lado, una alineación de 50% alineación también puede obtenerse al responder “idéntico” a la mitad de las preguntas y “diferente” a las otras, por ejemplo, si un país adopta los requerimientos para el reconocimiento y medición de una NICSP en particular, pero no emite ninguna revelación correspondiente.

A continuación, se presenta el nivel alcanzado por dimensión contable. El nivel por cada norma y las principales diferencias con cada una de las NICSP seleccionadas son analizados con mayor detalle en el Anexo 4. Este análisis será respaldado por las tablas que muestran la composición del nivel por norma contable para los países seleccionados. Para profundizar en el análisis de las brechas identificadas, los Informes de País (Anexo 1) ofrecen más información detallada sobre las causas de divergencia.

### C.3.3. La organización de información financiera

Esta sección resume las diferencias principales detectadas en el análisis de brechas para la dimensión contable “Presentación y revelación” que cubre NICSP 1 (Presentación de Estados Financieros), NICSP 2 (Estados de Flujo de Efectivo), NICSP 3 (Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores), NICSP 18 (Información Financiera por Segmentos) y NICSP 24 (Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros), que contienen algunas de las disposiciones más importantes sobre la información financiera.

Uno de los elementos más importantes de la información financiera es la presentación de los estados financieros. Según NICSP 1.21, un set completo de estados financieros tiene seis componentes<sup>22</sup> que deberían presentarse por lo menos una vez al año y prepararse dentro de seis meses después del cierre del año fiscal.

La Figura 8 muestra cómo la mayoría de los gobiernos centrales en los países seleccionados de LAC presentan los componentes de los estados financieros que se describen en NICSP 1.

Según esta Figura, casi todos los países excepto uno presentan un estado de situación financiera y un estado de resultados financieros. Todos los países publican un resumen de las políticas contables significativas y las notas. Se publica con menos frecuencia el estado

**Figura 8** Componentes de los estados financieros



■ Nº de países de LAC que presentan estos componentes de los estados financieros

de flujo de efectivo (10 países). Tres de los 14 países de LAC no publican una comparación de los montos presupuestados y reales en su información financiera. El presupuesto está disponible al público en todos los países y, por lo tanto, la comparación de los montos presupuestados con los reales sería obligatoria según NICSP 1.21. El componente “Estado de cambios en los activos netos” es el menos común y sólo se presenta en ocho de los 14 países. Para efectos de comparación: Nueva Zelanda presenta todos los componentes de los estados financieros descritos en NICSP 1.

<sup>22</sup> Solamente se requiere el componente que contenga la comparación de los montos presupuestados y reales como un estado por separado o como una columna de presupuesto cuando la entidad pone su presupuesto aprobado a disposición del público general. Todos los países de LAC publican su presupuesto anual.

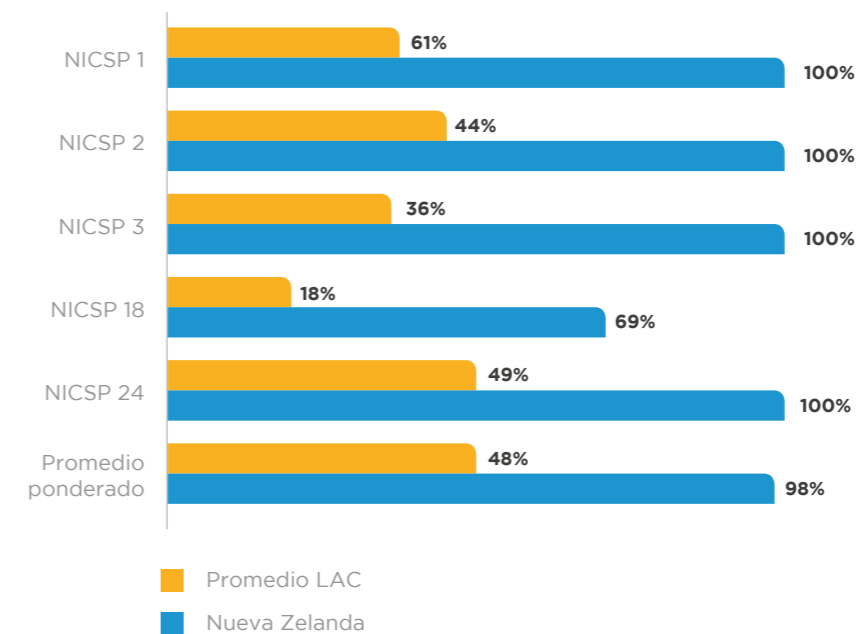
### Oportunidad / Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)

Todos los países publican sus estados financieros por lo menos una vez al año. Ninguno de los países ha establecido una duración superior a los seis meses para el proceso de información financiera. Tomando el estado de situación financiera como ejemplo: Cinco países emiten informes intermedios mensuales (Costa Rica, El Salvador, y Perú) o trimestrales (Brasil y Panamá). Los plazos de información asociados varían entre los 10 días (El Salvador para los informes mensuales) a cuatro meses (Chile).

### Alineación promedio con las normas seleccionadas sobre la información financiera

La Figura 9 muestra la alineación promedio en la región con las NICSP seleccionadas con respecto a la presentación y revelaciones: la alineación promedio es la más alta con NICSP 1 (61%) mientras la más baja es con la NICSP 18 (18%). Debido a las complejidades informáticas y organizacionales, NICSP 18 no se aplica a menudo en la práctica, e incluso Nueva Zelanda no la ha adoptado completamente, sino que entrega la información por segmentos en una estructura diferente que se considera más adecuada a las circunstancias específicas del país. La información financiera por segmentos en Nueva Zelanda se estructura en base a los componentes institucionales (Entidades Principales, Entidades Controladas y Empresas Públicas) y actividades económicas principales.

**Figura 9** Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a la “Presentación y Revelación”

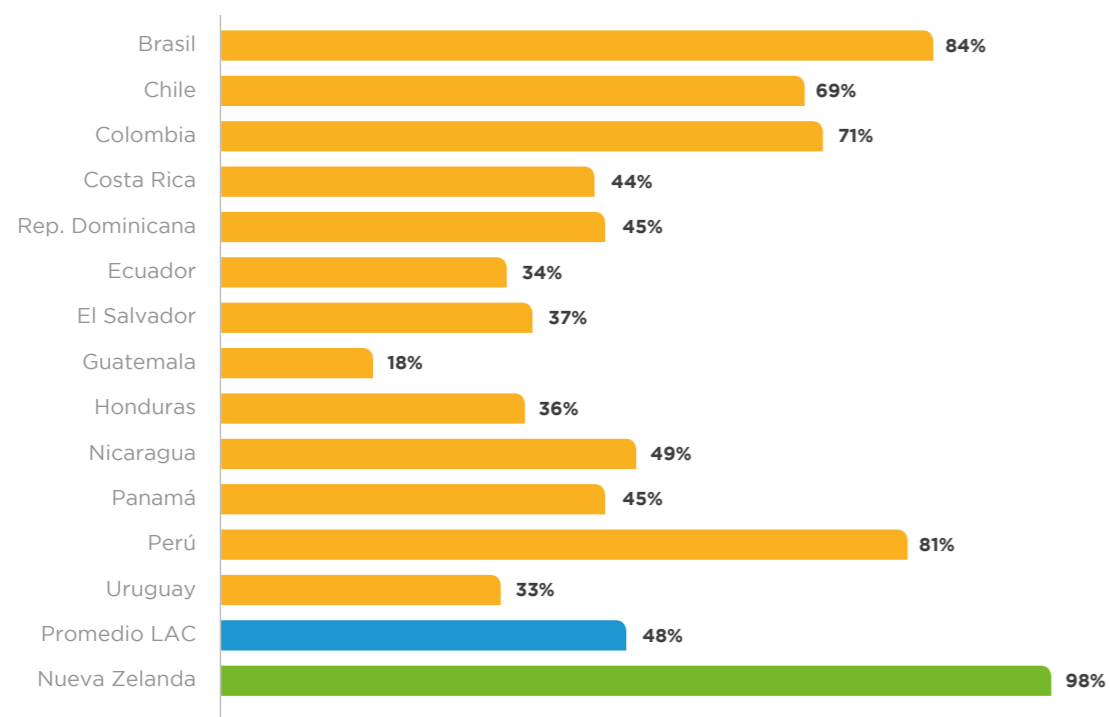




El nivel promedio de alineación de la región de LAC para la dimensión contable “Presentación y Revelación” es de 48%. El nivel de alineación por país para esta

dimensión contable varía entre 18% y 84% dentro de la región de LAC (ver Figura 10).

**Figura 10** Nivel promedio de alineación por país para “Presentación y Revelación”



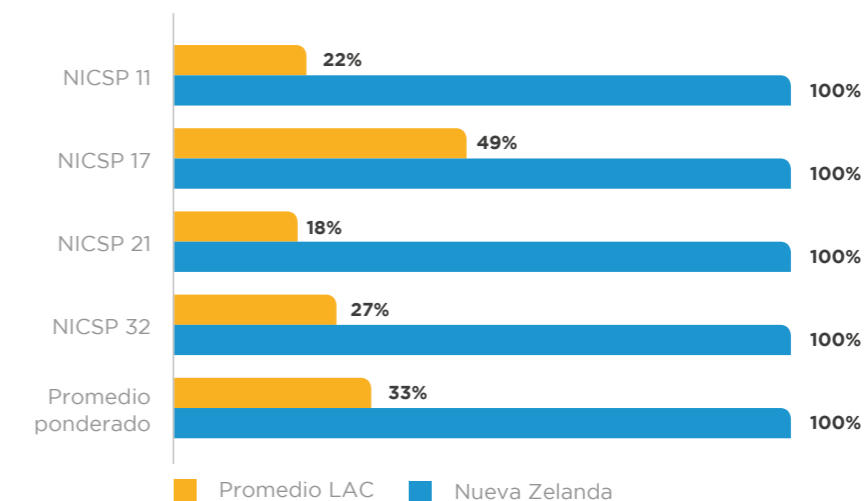
### C.3.4. Diferencias principales en la contabilidad de activos

Esta sección resume las diferencias principales detectadas en el análisis de brechas para NICSP 11 (Contratos de Construcción), NICSP 17 (PPE), NICSP 21 (Deterioro) y NICSP 32 (Acuerdos de Concesión de Servicios) que contienen algunas de las disposiciones más importantes sobre la contabilidad de activos mayores. La Figura 11 a continuación muestra la alineación promedio en la región para esta dimensión contable.

La alineación promedio ponderada para esta dimensión contable en la región de LAC es de 33%. La alineación promedio es la más alta con NICSP 17 (49%) y la más baja con NICSP 21 (18%) y NICSP 11 (22%). En los países que implementan las NICSP de devengo, la alineación con NICSP 17 parece ser una de las áreas de enfoque.<sup>23</sup> El nivel promedio alcanzado por los países de LAC para la dimensión contable “Activos mayores” varía extensivamente entre 0% y 89%. (Figura 12).

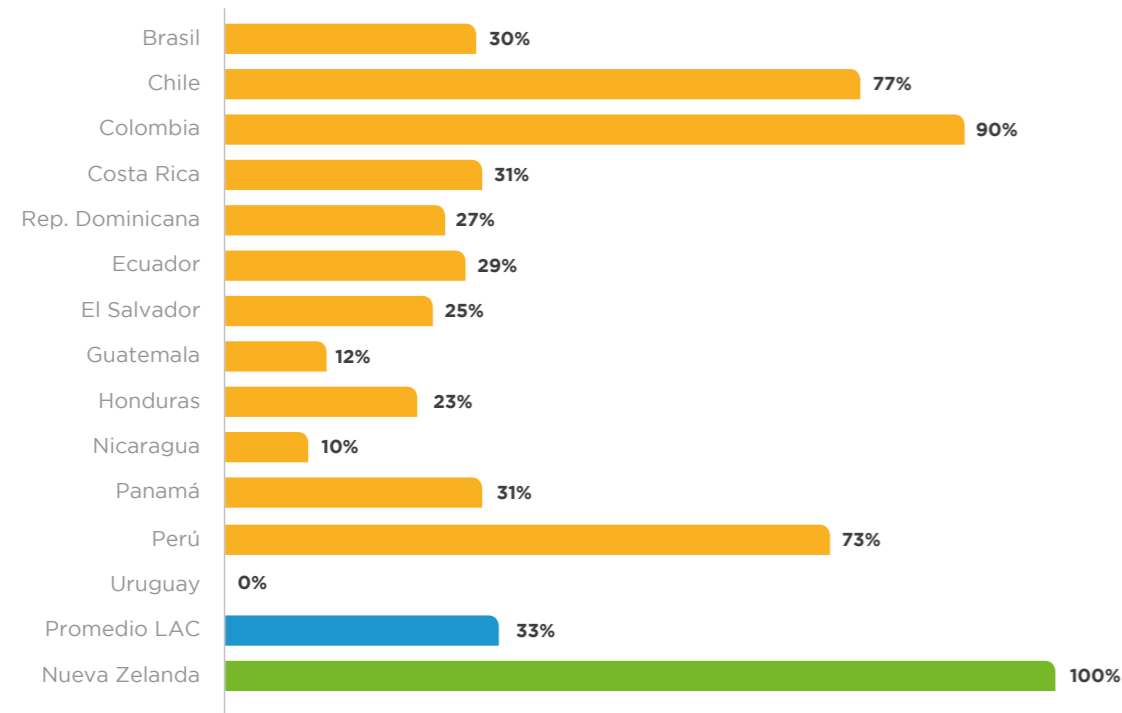
Se incluyeron NICSP 11 y NICSP 32 en el análisis debido a su importancia potencial en la región de LAC con respecto a las inversiones en infraestructura cofinanciadas por instituciones internacionales de desarrollo y el atractivo permanente del enfoque de financiamiento de las asociaciones público-privadas (PPP por sus siglas en inglés). Sin embargo, su nivel promedio es bastante bajo. Eso confirma los hallazgos de los estudios anteriores.<sup>24</sup> NICSP 11 (22%) y NICSP 32 (27%) tienen un nivel bajo considerando la importancia relativa del trabajo de construcción y los modelos de financiamiento de las asociaciones público-privadas para las inversiones en infraestructura actuales en la región de LAC. Una de las razones por la que NICSP 11 (22%) es solamente aplicable a entidades públicas específicas que asumen el rol de “constructor” que no es un caso común en la práctica. Con respecto a la NICSP 32, esta norma es solamente aplicable en el caso de las relaciones contractuales específicas – no todos los proyectos de PPP están dentro del alcance de NICSP 32. Por consiguiente, los gobiernos pueden decidir darles menos prioridad a estas dos normas o considerarlas no aplicables.

**Figura 11** Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a los activos mayores



<sup>23</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Government Accounting and Financial Reporting Reform in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 8.  
<sup>24</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Government Accounting and Financial Reporting Re-form in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 8.

**Figura 12** Nivel promedio de alineación por país para la dimensión contable “Activos mayores”

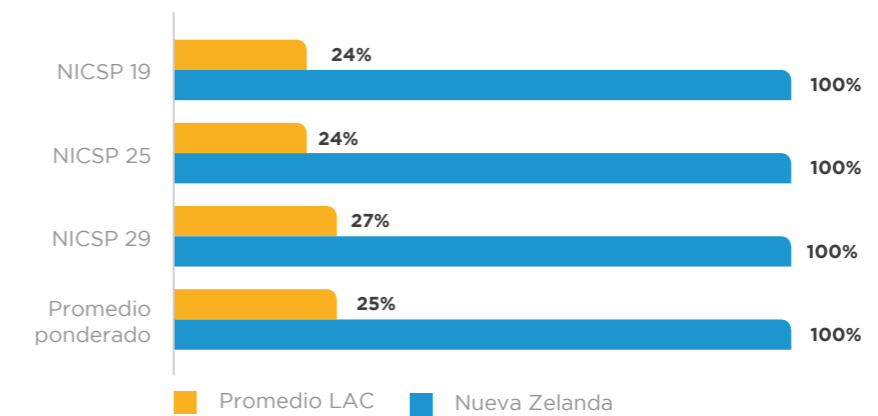


### C.3.5. Diferencias principales en la contabilidad de pasivos

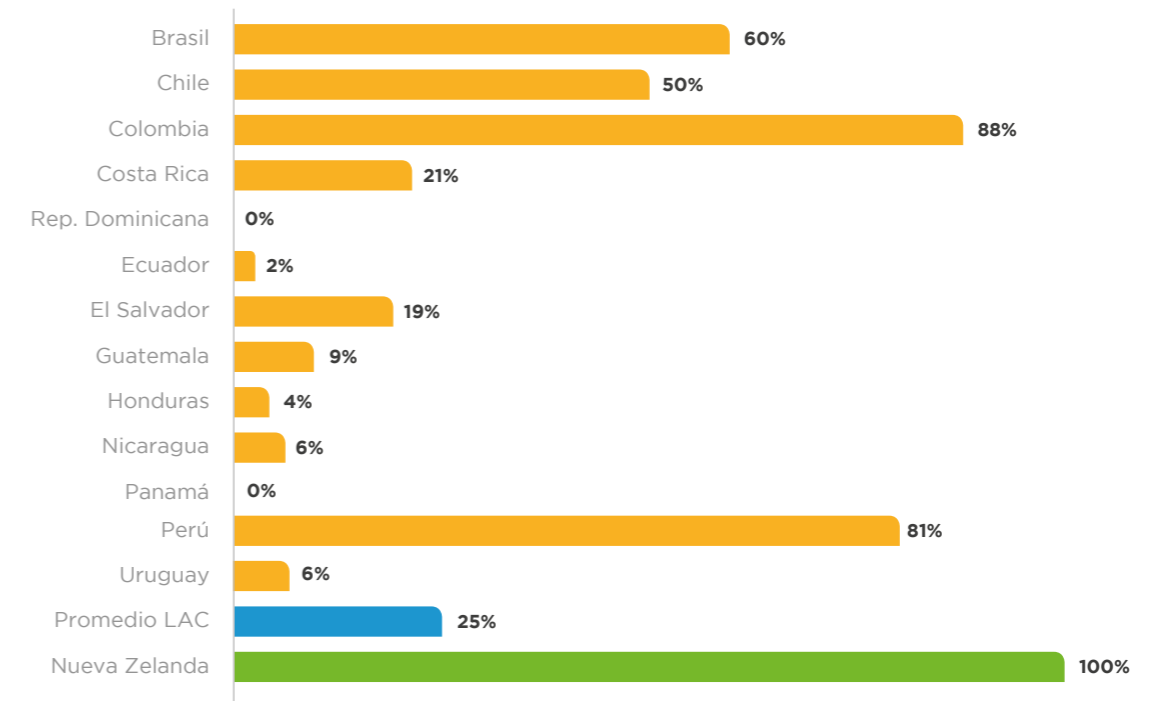
Esta sección resume las diferencias principales detectadas en el análisis de brechas para NICSP 19 (Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes), NICSP 25 (Beneficios a los Empleados) y NICSP 29 (Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición). El análisis se enfoca en las disposiciones más significativas sobre la contabilidad de estos “Pasivos mayores”. La Figura 13 ilustra la alineación promedio en la región para esta dimensión contable.

La alineación promedio ponderada para esta dimensión contable en la región de LAC es de 25%. Cada una de las tres normas evaluadas para esta dimensión contable tienen un nivel promedio comparable inferior a 30%. Entre las cinco dimensiones contables seleccionadas para este estudio, “Pasivos mayores” es la que tienen el nivel de alineación más baja y muestra una gran variación entre los países. Los países con un nivel global de alineación de menos de 33% logran sólo un promedio de 7% para esta dimensión contable mientras los países con un nivel de alineación promedio sobre 66% logran una alineación promedio de 73%. El nivel promedio de alineación por país para esta dimensión contable varía entre 0% y 86% dentro de la región de LAC (ver siguiente figura).

**Figura 13** Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a los pasivos mayores



**Figura 14** Nivel promedio de alineación por país para “Pasivos mayores”





### C.3.6. Diferencias principales en la contabilidad de ingresos

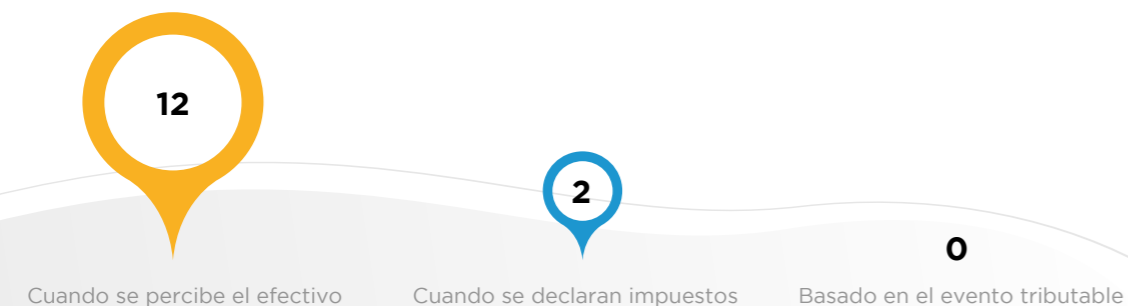
Los impuestos y contribuciones sociales son la fuente más importante de ingresos para los gobiernos centrales. El reconocimiento y medición de tales ingresos sin contraprestación son cubiertos por NICSP 23. Desde un contexto de base de efectivo, la implementación de NICSP 23 implica un cambio de concepto en el momento de reconocimiento de los ingresos. Bajo los sistemas contables de base de efectivo, los ingresos se reconocen cuando el efectivo se percibe, mientras según NICSP 23, el reconocimiento se basa en el evento imponible.

El evento imponible es la acción sujeta a tributación según las leyes y normas tributarias nacionales. “La entidad informante analiza la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el evento imponible para los diferentes impuestos cobrados. Salvo que se indique lo contrario, en las leyes o normas, es probable que el evento imponible para:

- Los impuestos a la renta sea cuando la renta imponible es percibida por el contribuyente durante el período tributario;
- El impuesto al valor agregado sea la realización de la actividad imponible por el contribuyente durante el período tributario;
- El impuesto a los bienes y servicios sea la compra o venta de bienes y servicios imponibles durante el período tributario;
- El arancel aduanero sea el movimiento transfronterizo de los bienes o servicios sujetos a aranceles aduaneros,” etc. (NICSP 23.65).

De los 15 países entrevistados, Nueva Zelanda es el único donde los ingresos de impuestos y activos asociados se reconocen en base al evento imponible de acuerdo con NICSP 23. La pregunta: “¿Cuándo se reconocen los ingresos de impuestos y activos asociados?” fue respondida de la siguiente forma por los entrevistados representantes de los 14 países de LAC:

Figura 15 Aplicación del concepto de evento imponible



Según NICSP 23.59 – 23.61, un activo con respecto a los impuestos debe reconocerse cuando ocurre el evento imponible y se cumplen los siguientes criterios de reconocimiento:

- La entidad controla los recursos que surgen de impuestos y espera recibir beneficios económicos a futuro a partir de estos recursos;
- Es probable que ocurra el ingreso de recursos;
- El valor razonable de los recursos puede medirse de manera confiable;
- Los ingresos por tributación surgen solamente para el gobierno que impone el impuesto y no para las demás entidades (ej. agencias tributarias que recaudan los impuestos).

Si el evento imponible y la recaudación de impuestos no ocurren durante el mismo período (ej. impuesto a la renta), NICSP 23 recomienda usar modelos estadísticos para calcular los ingresos estimados. En los países seleccionados de LAC, la mayoría de las diferencias entre las normas nacionales y las normas internacionales se identificó como brecha con NICSP 23.59 - 23.61 (referirse también al Anexo 4 sobre la frecuencia de discrepancias detectadas por norma).

Debido a la gran cantidad de datos involucrados y la complejidad de los sistemas tributarios actuales, la mayoría de los países enfrenta desafíos en la implementación de NICSP 23, por lo que se ofrece provisiones transitorias para la adopción por primera vez tanto en NICSP 23 como en NICSP 33 “Adopción por Primera Vez de NICSP de Devengo”. Según NICSP 33, un país que adopta las NICSP por primera vez puede hacer uso de un período transitorio de tres años para cambiar su política contable sobre el reconocimiento y medición de ingresos sin contraprestación. Dentro de este período transitorio, la nueva política contable sobre los ingresos sin contraprestación puede aplicarse de forma incremental por clase (NICSP 33.42). De los 14 países seleccionados de LAC, 9 indicaron que pretenden hacer uso del período transitorio. Dentro de estos 9 países de LAC, 6 países ya han establecido un cronograma preliminar para este período transitorio con fechas de inicio entre el 2016 y 2018 y fechas de

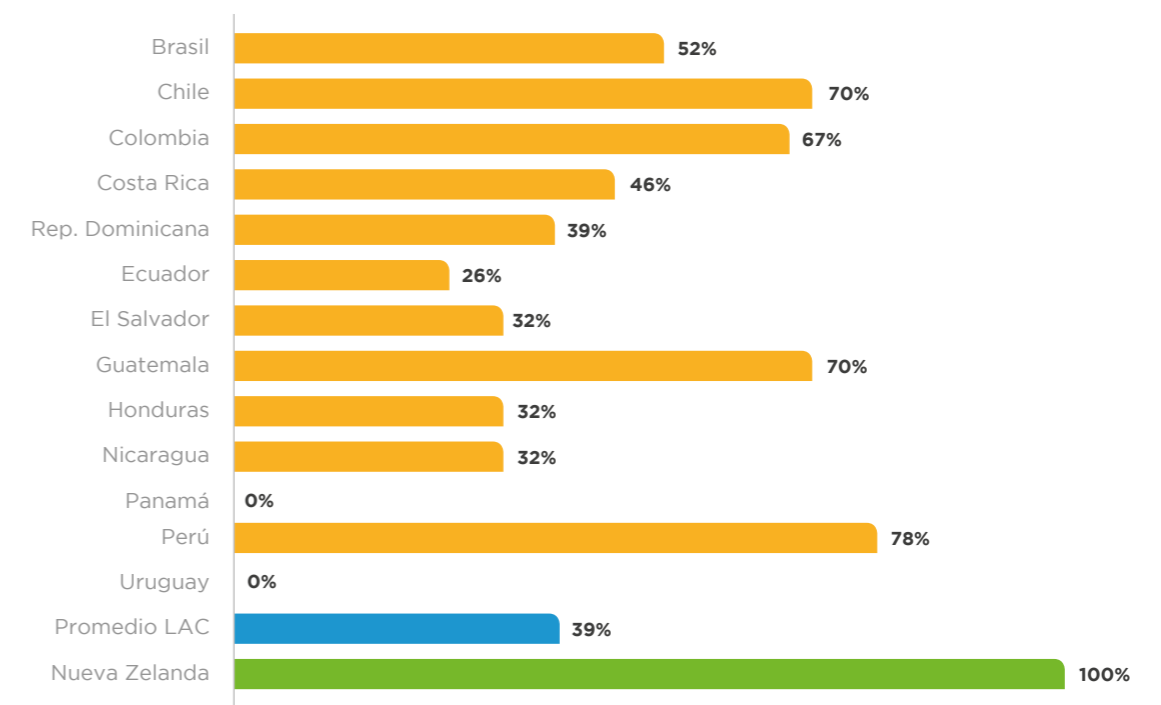


término entre el 2018 y 2020. En Nueva Zelanda, las provisiones transitorias de NICSP 23 no se habían incluido en la versión nueva zelandesa de NICSP 23 (PBE NICSP 23). NICSP 23 había sido adoptada completamente por el denominado enfoque “big bang”.

¿Cómo los países seleccionados se aseguran o piensan controlar que todos los ítems sin contraprestación se basen en derechos u obligaciones reales? Mientras algunos países de LAC (5 / 36%) respondieron que dependen completamente de los datos archivados en sus sistemas informáticos actuales, otros pretenden aplicar o aplican procedimientos suplementarios para control que todos los ítems se basen en derechos y obligaciones reales. Por ejemplo, un país emite de forma regular un informe sobre las transacciones sin contraprestación desde su sistema ERP y posteriormente, cada mes una muestra de la información de apoyo se revisa para confirmar que todos los términos se basan en derechos y obligaciones reales.

La alineación promedio nivel de NICSP 23 es de 39% con una variación entre 0% y 78%. Aparte de Nueva Zelanda, ninguno de los países señaló una alineación total con NICSP 23. Considerando el hecho de que ninguno de los países de LAC aplica el concepto principal de reconocimiento de ingresos de impuestos según NICSP 23, el “evento imponible”, aún queda un gran desafío para ellos.

**Figura 16** Nivel promedio de alineación por país para “Contabilidad de ingresos”

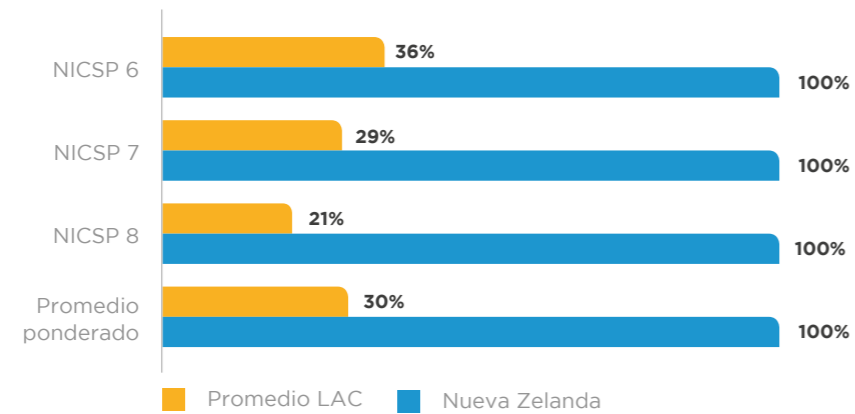


### C.3.7. La organización de consolidación

Esta sección busca identificar las diferencias principales detectadas en el análisis de brechas para NICSP 6 (Estados Financieros Consolidados), NICSP 7 (Inversiones en Asociadas) y NICSP 8 (Negocios Conjuntos) que son las normas relevantes de NICSP con respecto a la consolidación. La Figura 17 ilustra la alineación promedio en la región para esta dimensión contable.

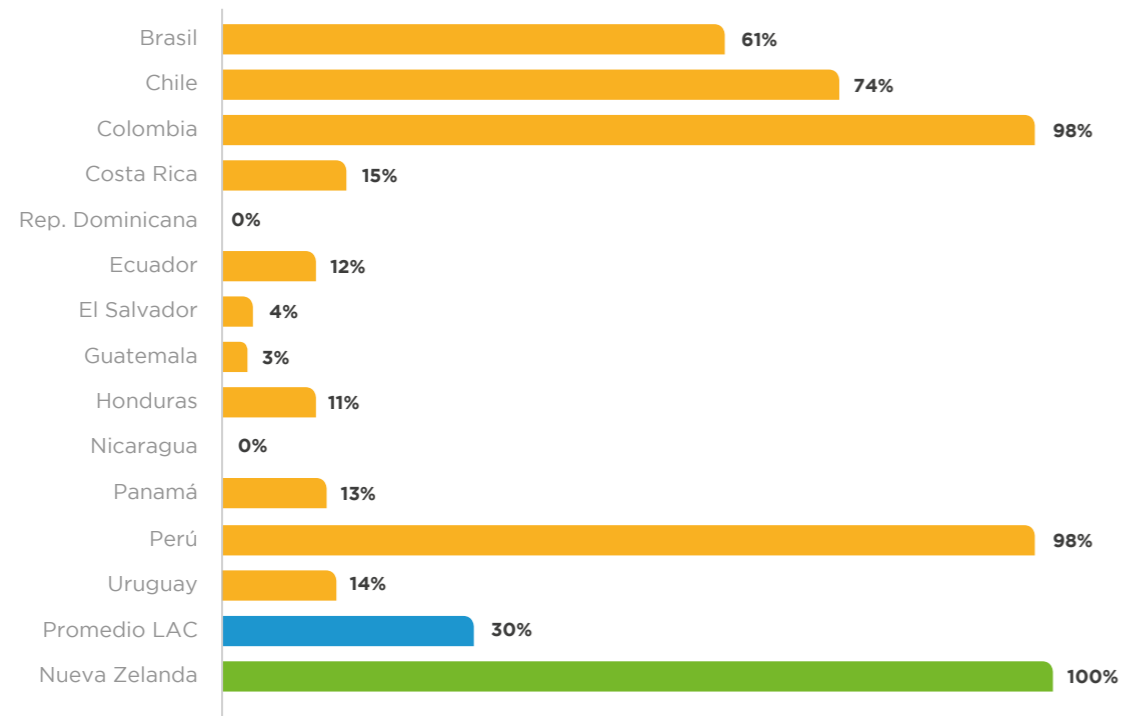
La alineación promedio ponderada para esta dimensión contable en la región de LAC es de 30%. Entre las cinco dimensiones contables seleccionadas, “Consolidación” tienen la mayor variación entre los países. Los 10 países de LAC con un nivel global inferior al 50% logran solamente un promedio de 8% para esta dimensión contable, mientras los países de LAC con un nivel global superior al 50% logran una alineación promedio de 83%. Por consiguiente, esta dimensión contable también presenta un desafío para la mayoría de los países de LAC en su proceso hacia la contabilidad de devengo de manera consolidada.

**Figura 17** Alineación promedio en la región con NICSP con respecto a “Consolidación”



El nivel promedio de alineación por país para esta dimensión contable varía entre 0% y 98% dentro de la región de LAC.

**Figura 18** Nivel promedio de alineación por país para “Consolidación”

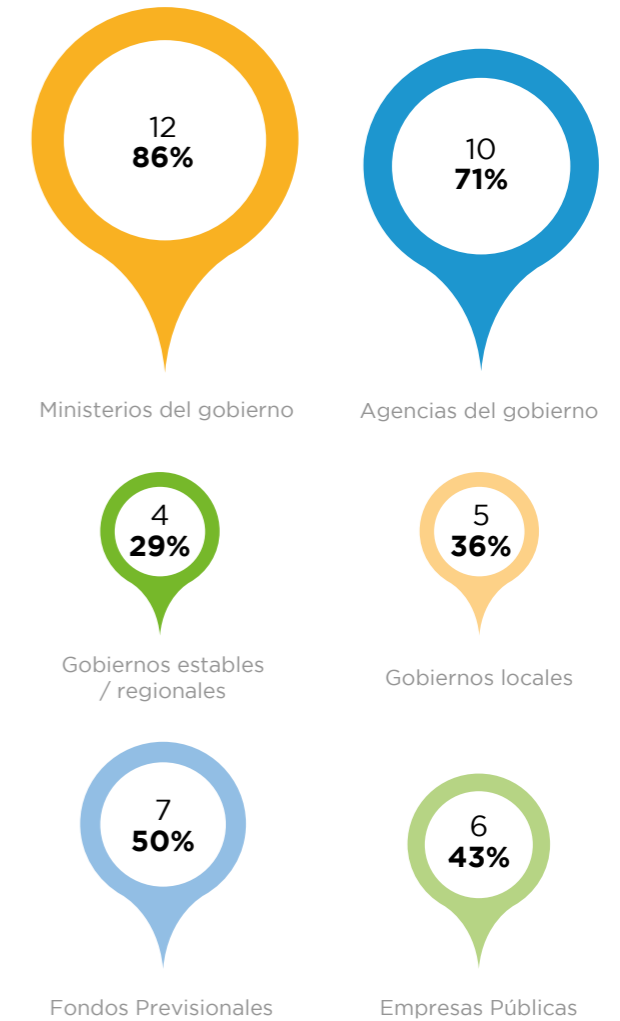


En 12 de los 14 países seleccionados de LAC, los estados financieros consolidados se preparan a nivel del gobierno central. Salvo uno de esos 12 países, el proceso de consolidación es obligatorio. Nueve de los 12 países aplican criterios de control para definir el alcance de consolidación. Uno de esos 12 países, Uruguay, representa un caso especial: Ya que no hay contabilidad de partida doble, la consolidación no se efectúa de acuerdo con NICSP 6. El alcance de la información financiera emitida por la Contraloría General de Uruguay incluye la Administración Central y las entidades enumeradas en el artículo 220 de la Constitución (Gobierno central), a través del balance de ejecución presupuestaria.

En Nueva Zelanda, la Ley de Finanzas Públicas requiere los estados financieros consolidados, y como tal, las NICSP forman la base de los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) nacionales utilizados. Por mandato, la Tesorería de Nueva Zelanda realiza la consolidación; el control se basa en NICSP 6. Por lo tanto, se consolidan todos los departamentos, agencias, fondos previsionales, y empresas públicas controladas. Sin embargo, los gobiernos locales y regionales no son controlados y, por lo tanto, no se consolidan en Nueva Zelanda.

El alcance de consolidación varía entre los países encuestados. Aun cuando se apliquen los criterios de control de NICSP 6 en los marcos nacionales, las entidades efectivamente controladas y por lo tanto consolidadas por el gobierno central dependen de la estructura del estado. La Figura 19 resume las entidades incluidas en el alcance de consolidación de los países seleccionados de LAC:

**Figura 19** Entidades incluidas en el alcance de consolidación de los países seleccionados de LAC





# REFORMAS CONTABLES: AVANCES, PLANES Y NECESIDAD DE ACCIÓN

Esta sección resume las reformas contables actuales en la región. Pretende describir los avances de las reformas, los principales beneficios esperados y las lecciones aprendidas.

Nueva Zelanda como país de referencia no tiene ninguna reforma actualmente en proceso. Nueva Zelanda se convirtió a la contabilidad de devengo en base a las PCGA nacionales entre 1990-1994. Después cambió de las PCGA nacionales a NIIF al año 2005. Por lo tanto, la implementación de la NICSP de devengo fue un paso menor. Sin embargo, existe un plan de desarrollo permanente para mantener la información actualizada según los requerimientos vigentes (ej. la introducción de NICSP 34-38). Las lecciones aprendidas durante las reformas contables y los beneficios percibidos en Nueva Zelanda se resumen para el proceso completo de transición de la contabilidad de base de efectivo a las NICSP de devengo.

## D.1. Resumen de las reformas contables actuales en los países seleccionados

Desde los años 1990, varios países de LAC han avanzado hacia las normas nacionales de devengo<sup>25</sup> dentro del marco de las primeras reformas de AFP (ej. Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala) mientras otros seguían con sus sistemas contables de base de efectivo (ej. Costa Rica, República Dominicana, Nicaragua, Uruguay). Actualmente, se puede observar un movimiento dinámico de reformas contables hacia las NICSP de devengo o PCGA de devengo nacionales basadas en las NICSP en la región. Ni las NICSP de base de efectivo como objetivo final de

reforma ni el enfoque gradual de la adopción por primera vez de las NICSP de base de efectivo antes de adoptar las NICSP de devengo parece ser una opción popular o común. Por ejemplo, Guatemala había planificado inicialmente tal enfoque gradual vía las NICSP de base de efectivo,<sup>26</sup> pero últimamente decidió destinar los recursos disponibles directamente a la implementación de las NICSP de devengo.

El siguiente mapa regional resume el estado actual de las reformas de NICSP de devengo en los 14 países seleccionados de LAC. Ninguno de los países seleccionados ha ejecutado completamente la reforma contable, pero todos han comenzado su proceso de reforma hacia las NICSP de devengo. Ninguno de los países seleccionados de LAC mantendrá el statu quo y ninguno pretende implementar solamente las NICSP de base de efectivo. Hay tres pioneros (Chile, Perú, y Colombia) con un estado de implementación más avanzado. Estos pioneros se encuentran actualmente en la etapa de transición, han emitido el balance de apertura en el año 2016 o pretenden hacerlo antes del año 2018 y esperan lograr una conversión completa antes de 2018/2019. Cinco de los países seleccionados (Brasil, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, y Honduras) han adoptado la base legal y han comenzado la implementación de las nuevas normas, pero aún requieren unos años para lograr una conversión total.

Tres de los países seleccionados (El Salvador, Nicaragua, y Panamá) han aprobado los planes de reforma contable oficiales con el objetivo de avanzar hacia las NICSP y están actualmente en la etapa de preparación para la implementación. Otros países están en la etapa de definición y planificación y aún no han desarrollado un cronograma específico para la reforma según la información entregada por los entrevistados –con la excepción de Guatemala, donde el entrevistado estimó un año de conversión de 2022.

<sup>25</sup> Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America – The Key to Efficiency and Transparency; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 200; 210; 218.

<sup>26</sup> Carlos Araya-Leandro, María del Carmen Caba-Pérez, Antonio M. López-Hernández (2015): The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards; p. 271.

Figura 20 Mapa regional del estado actual de las reformas



Entre los países seleccionados de LAC, hay una cierta preferencia aparente hacia la implementación gradual de las normas contables ajustadas y por etapas. Ya que el alcance de la reforma en muchos países cubre todo el sector gubernamental inclusive las municipalidades, es indispensable gestionar cuidadosamente la oportunidad y complejidad de tales proyectos. Algunos países como Chile han dividido el cronograma de reforma en etapas para los diferentes niveles de gobierno. Otros países como Brasil han priorizado las áreas contables e implementado ciertas normas antes de las otras. Otro enfoque es la selección de entidades de piloto de diferentes niveles de gobierno. Las lecciones son

aprendidas con estas entidades de piloto antes de implementar las prácticas principales en las demás entidades (ej. República Dominicana y Nicaragua).

Como se menciona en la sección C.1.1, los sistemas contables en la región se basan principalmente en la tradición legal civil español (o portugués). Por consiguiente, los sistemas contables y principios contables generales del sector público son definidos por ley, y generalmente hay un marco legal jerárquico fuerte. Las entidades responsables de la contabilidad gubernamental usan legislación secundaria para dirigir y definir la aplicación de las normas (ej. reglamentos,



decretos, manuales de contabilidad o lineamientos).<sup>27</sup> Esta tradición legal, a su vez, explica una cierta preferencia hacia el método indirecto de adopción de NICSP. Según el método indirecto de adopción, o se copia el texto exacto de las NICSP en las normas nacionales, o se hace una reformulación menor sin ningún impacto sobre los resultados contables. El método indirecto de adopción generalmente extiende la duración del proceso de reforma porque toma más tiempo para que las autoridades/encargados de establecer las normas locales desarrollen las normas contables locales para el sector público. Además, generalmente se puede observar cierta adaptación de las normas internacionales en tales casos. Un estudio publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo en el año 2015 distingue entre los países que adoptan oficialmente las NICSP por completo y textual (ej. Perú, Costa Rica) y los países que pretenden adaptar su legislación nacional hacia las NICSP (ej. Brasil). Hay solo unas pocas excepciones donde se elige

un método directo de adopción y se pretende que las NICSP se adopten holísticamente por referencia directa a la publicación de las normas por la IFAC (ej. Costa Rica, República Dominicana, y Honduras).<sup>28</sup>

Al examinar los plazos entre la decisión política de implementar las NICSP y la fecha de conversión total esperada, se pueden ver grandes diferencias. Algunos países cuentan con un plan de implementación más directo, mientras otros toman más tiempo en este proyecto de conversión. En parte, estas variaciones están asociadas a cierta necesidad de una etapa de preparación extendida en los países cuyo punto de partida del proceso de transformación es un sistema de base de efectivo modificado. Sin embargo, hay muchos factores que afectan estos cronogramas y/o generan demoras. La siguiente sección, se resumen los parámetros principales de las reformas contables en proceso –excluyendo los países aún en la etapa inicial de definición y análisis.

<sup>27</sup> Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 195.

<sup>28</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Government Accounting and Financial Reporting Re-form in Latin America – Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 7.

La siguiente tabla resume los parámetros básicos de los planes de reforma:

**Tabla 4** Parámetros básicos de los planes de reforma

PARÁMETROS BÁSICOS DE LOS PLANES DE REFORMA						
País	Contabilidad actual (punto de partida)	Fecha de decisión	Fecha de inicio de implementación	Conversión total (final)	Balance de apertura/ Primer set de estados financieros	Estado actual
Brasil	devengo modificado	2008	2105	2024	No se menciona	Las primeras áreas contables adoptadas al cierre de 2016
Chile	devengo modificado	2010	2016	2018	2016	Algunas entidades aplican actualmente el período transitorio de 3 años
Colombia	devengo nacional completo desde 1995	2009	2013	2018	2018	Implementación de estrategia y marco conceptual publicado en el año 2013. Conversión completa planificada para el 2018 (no se planifica período transitorio)
Costa Rica	efectivo modificado	2001	2008	2022	2018	Implementando las nuevas normas y preparando el balance de apertura
República Dominicana	efectivo modificado	2014	2014	2021	2021	Depurando cuentas e implementando normas en la administración central
Ecuador	devengo completo nacional	2014	2017	2020	2019	Implementando el plan de convergencia y cerrando brechas detectadas
El Salvador	devengo modificado	2015	2018	2020	2018	Preparando reglamentos secundarios y herramientas de apoyo para la etapa de implementación
Guatemala	devengo nacional completo desde 1997	2005	(2017)*	(2022)*	(2017)*	Compromiso con reforma contable. Actualmente definiendo un cronograma revisado
Honduras	devengo modificado	2014	2017	2021	2019	Implementación continua y comienzo de período transitorio para NICSP 17 y 25
Nicaragua	efectivo modificado	2011	Aún no se determina	Aún no se determina	Aún no se determina	Adaptando TI y preparando reglamentos secundarios y herramientas de apoyo para la etapa de implementación en las entidades de piloto
Panamá	devengo modificado	2014	Aún no se determina	Aún no se determina	Aún no se determina	Preparando reglamentos secundarios y herramientas de apoyo para la etapa de implementación
Perú	devengo modificado	2013	2013	2019	2017	Actualmente aplicando el período transitorio para NICSP 17 y 25. Preparando los primeros estados financieros para publicación
Uruguay	efectivo modificado	No se menciona	Aún no se determina	Aún no se determina	Aún no se determina	En proceso de definición y análisis

\*Fechas indicadas en paréntesis representan una estimación de un cronograma preliminar entregado por el entrevistado. El cronograma estimado aún no se ha formalizado en ningún plan de implementación oficial.

### Brasil

Se tomó la decisión de converger las normas contables nacionales con las NICSP de devengo en el año 2008 (Resolución del Ministerio de Finanzas No 184, y Decreto No 6976 de 2009). Brasil pretende emitir normas nacionales basadas en las NICSP de devengo para cubrir todos los niveles del gobierno. Mientras el Departamento de Tesorería Nacional dentro del Ministerio de Finanzas es el responsable de la reforma, la Asociación Nacional de Consejos Regionales de Contabilidad emite las nuevas normas. Grupo de Asesoría para las Normas Brasileñas de Contabilidad, representando los principales interesados y expertos técnicos, fue creado para formular las normas. En el año 2015, comenzó la convergencia de las normas brasileñas de mayor prioridad. El marco conceptual y las primeras cinco normas se han adoptado al final de 2016. La reforma se extenderá gradualmente a las otras áreas contables. La convergencia total se espera para el año 2024. Se prevén desafíos en cuanto a la capacidad técnica de los sistemas de TI y los recursos humanos en algunos estados y municipalidades, además de la inestabilidad política actual.

### Chile

En el año 2010, la Contraloría General de la República optó por una adopción indirecta de las NICSP de devengo, emitiendo normas nacionales denominadas "NICSP-CGR". Se presentaron el marco conceptual y cronograma de la reforma contable en el año 2015. El cronograma se divide en diferentes etapas para

cada nivel de gobierno. La primera etapa cubre todas las entidades del gobierno central que adoptan las NICSP-CGR al 1 de enero de 2016, con un período transitorio de tres años y los estados financieros iniciales a publicarse para el año 2018. En la segunda etapa, se espera que todas las municipalidades implementen las NICSP-CGR al 1 de enero de 2019 también con un período transitorio de tres años. La implementación comenzó con un análisis de brechas e identificó cuáles normas internacionales no eran aplicables debido a las circunstancias específicas del país. Uno de los desafíos es el hecho de que la mayoría de las entidades del sector público cuentas con herramientas informáticas independientes para las cuales se debe verificar su compatibilidad con los nuevos requerimientos de información financiera.

### Colombia

El gobierno colombiano ha aplicado normas nacionales en base de devengo desde el año 1995. En el año 2007, se adoptó un nuevo sistema contable que ya incluía elementos orientados hacia las NICSP de devengo. En 2009, se comunicó oficialmente la intención de adoptar las NICSP de devengo a través de la ley 1314, asignando la función de supervisión al Contador General. La Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información fue creada por el Decreto 3048 en 2011, para coordinar la contabilidad, información financiera y normas de aseguramiento emitidas por las diferentes autoridades para que sean homogéneas, coherentes y comparables para todas las entidades que participan en el mismo sector económico. El Contador General publicó una estrategia de implementación (método indirecto de adopción), un nuevo catálogo de cuentas, una Doctrina Contable y el marco conceptual. La estrategia de implementación pretende que los primeros estados financieros anuales se publiquen para el año financiero 2018.



### Costa Rica

En el año 2001, dentro del contexto de una reforma más amplia de AFP, se emitió la Ley de Administración Financiera y Presupuesto Público y se manifestó la intención de adoptar las NICSP de devengo. Antes de la reforma contable, las entidades del gobierno se operaban en un sistema contable principalmente en base de efectivo. El nivel de armonización de los registros contables era bajo y algunas entidades aún contaban con registros manuales. En vez de ajustar la legislación existente, la Dirección de Contabilidad Nacional decidió en el año 2008 (decreto N° 34918-H) adoptar las NICSP de devengo de forma textual en las leyes contables nacionales e implementarlas hasta el año 2012. Las entidades autónomas no se encontraban dentro del alcance de la reforma, pero las municipalidades, universidades estatales y fondos previsionales se unieron al proceso de implementación de forma voluntaria. Debido a restricciones fiscales, se extendió el plazo y actualmente, las entidades del gobierno central están preparando el balance de apertura para enero de 2018. Se logrará la conversión total en el año 2022. Hay un enfoque principal en los desafíos de creación de capacidad y adaptación de los sistemas informáticos subyacentes.

### República Dominicana

En el año 2014, la Dirección General de Contabilidad emitió un plan estratégico de implementación para la adopción de las NICSP de devengo (PEINICSP) dentro del contexto del Programa para la Modernización de la Gestión de Recursos Públicos. La transición gradual de una base de efectivo modificado hacia las NICSP de devengo comenzará con la administración central; las entidades descentralizadas y municipalidades seguirán en las etapas posteriores. Se espera una conversión total a nivel del gobierno central en 2021.

### Ecuador

En el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, se establece la base de devengo como el principio contable a aplicarse en Ecuador. En 2014, la intención de adoptar las NICSP de devengo fue suplementada con un análisis de brechas que reveló los ajustes necesarios. En el año 2016, se incluyó una parte de estos ajustes en las normas locales. Las demás brechas serán cerradas entre 2017 y 2020. Se pretende que la primera presentación de los estados financieros en base a las NICSP de devengo será para el año 2019.

### El Salvador

En 2005, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DGCG) comenzó un estudio de las posibles implicancias de la adopción de las NICSP de devengo, seguido por un plan de implementación (PINICSP). Actualmente, la DGCG está preparando el reglamento secundario requerido y las herramientas de apoyo para orientar a las entidades durante la implementación. La implementación se realizará por etapas, comenzando a nivel de la administración central en 2018, y después con la administración descentralizadas, municipalidades y empresas públicas. Se logrará la conversión total al año 2024 (para la administración central al 2020). Hay un enfoque en capacitaciones permanentes para los futuros usuarios de los datos contables.

### Guatemala

Desde la Ley Orgánica de Presupuesto del año 1997, el sector público en Guatemala debería aplicar normas nacionales en base de devengo. En 2005, el proceso de reforma hacia las NICSP comenzó como parte de un proyecto de sistemas financieros (SIAF). Inicialmente, se pretendía aplicar un enfoque gradual vía las NICSP de Base de Efectivo<sup>29</sup> y comenzar la convergencia en 2015. Sin embargo, se descartó este plan inicial y se decidió enfocarse directamente en la implementación de las NICSP de devengo. En el año 2011, el Comité Directivo de Implementación de NICSP fue establecido con representantes del Ministerio de Finanzas y la Contraloría General. Este comité directivo pretende definir los documentos de apoyo y reglas para el proceso de implementación. Sin embargo, según el entrevistado del estudio, el proceso de reforma aún no ha comenzado ni tampoco se ha definido un nuevo cronograma – colocando a Guatemala en la etapa de definición y análisis. El entrevistado mencionó el año 2017 como una posible fecha de inicio para la adopción oficial de las NICSP de devengo (balance de apertura) con una conversión total al 2022.

### Honduras

Con una resolución publicada por la Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría (JUNTEC) en el año 2014, se manifestó la intención de adoptar las NICSP de devengo para todos los niveles del gobierno, con la excepción de las empresas públicas que operan bajo las NIIF. La Contaduría General de la República es el encargado de la implementación que comienza en 2017. Se espera que los primeros estados financieros se publicarán para el año 2019. El período transitorio para NICSP 17 terminará en 2021, que corresponde a la misma fecha en que se espera lograr la conversión total.

### Nicaragua

Dentro del contexto del proyecto de sistemas financieros (PMSAF/SIGAF), que comenzó en el año 2011 con un mapeo de todos los procesos financieros,<sup>30</sup> Nicaragua ha manifestado la intención de implementar las NICSP de devengo en todo el sector público, pero aún no ha publicado un cronograma detallado para la implementación global de la reforma contable. Actualmente, se está preparando el sistema informático SIGAF para la implementación de las nuevas normas. Se están determinando los parámetros y configuración del sub-sistema contable en el PMSAF (Programa de Modernización del Sistema Administrativo Financiero), para reunir e integrar automáticamente todas las transacciones presupuestarias, contables, financieras y económicas generadas en los diferentes procesos y módulos de gestión administrativa y financiera para cada institución. La Contraloría General ha comenzado a emitir partes de la legislación secundaria requerida y materiales de apoyo. Nicaragua está

<sup>29</sup> Carlos Araya-Leandro, María del Carmen Caba-Pérez, Antonio M. López-Hernández (2015): The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards; p. 271.

<sup>30</sup> <http://www.hacienda.gob.ni/programa-y-proyectos/pmsaf/presentaciones-y-manuales-1/Aspectos%20Generales%20SIGAF%20-%20Dirigido%20a%20Instituciones%20Abril2015.pdf/view>



aplicando un enfoque gradual y ahora se encuentra implementando el nuevo sistema informático para las normas seleccionadas en las entidades de piloto. La experiencia acumulada con las entidades de piloto debería extenderse gradualmente a otras áreas contables y otras entidades del gobierno central.

### Panamá

Como parte del programa más amplio de reforma de AFP, el gobierno adoptó oficialmente las NICSP de devengo en el año 2014 (decreto 220) para la totalidad del sector público inclusive las municipalidades. Aunque la Contraloría General ya ha comenzado a emitir la legislación secundaria (manual de contabilidad) y los materiales de apoyo, aún no se han definido el plan estratégico y cronograma de implementación para la reforma. Hasta que se finalice la implementación, las Normas de Contabilidad Gubernamental adoptadas vía el Decreto 234 de 1997 (normas nacionales de devengo modificado) y el Manual General de Contabilidad Gubernamental aprobado por el Decreto 420 de 2005 seguirán siendo aplicables.

### Perú

En 2013 (Resolución N° 011-2013-EF/51.01), la Dirección General de Contabilidad Pública (DGCP) comenzó la reforma contable y eligió el método indirecto de adopción. Todas las NICSP de devengo se han adoptado formalmente y las resoluciones, directivas e instrucciones están orientando su implementación. Esta legislación secundaria modificó ciertos aspectos de las normas internacionales y las adaptó a las circunstancias locales. Actualmente, las entidades del gobierno central aplican el período transitorio de NICSP 17 (Propiedad, Planta y Equipo) y NICSP 25 (Beneficios a los Empleados) y están preparándose para los primeros estados financieros en base a NICSP a presentarse para el año 2017. Se espera la conversión total en 2019.

Una revisión de las fechas estimadas de conversión total revela una fuerte dinámica y velocidad de las reformas contables en los países seleccionados. También se puede visualizar esta dinámica en forma de cronograma en la Figura 4 del capítulo C.2.1.

## D.2. Apoyo para la Implementación

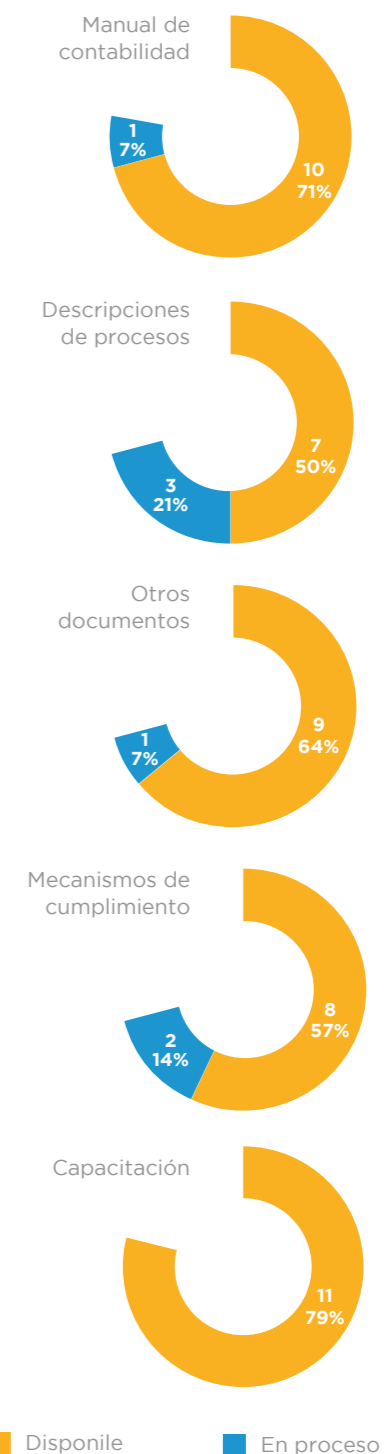
Esta sección analiza las respuestas de los entrevistados con respecto al apoyo disponible para la implementación. Este apoyo se divide en dos perspectivas: Por un lado, el apoyo ofrecido por la Contaduría General a las entidades involucradas en la implementación, y, por otro lado, el apoyo de los interesados principales ofrecido a la Contaduría General y la reforma como tal. No todos los entrevistados respondieron estas preguntas. Eso fue el caso principalmente para los países donde la reforma aún se encuentra en la etapa de planificación y, por lo tanto, las preguntas aplicaban.

El apoyo para la implementación ofrecido por la Contaduría General (o la entidad respectiva del Ministerio de Finanzas responsable de la implementación de la reforma) principalmente se refiere a los materiales de apoyo y capacitaciones disponibles para las entidades involucradas durante la implementación de las nuevas normas.

El material de apoyo a la implementación más fundamental –un manual general de contabilidad– se ofrece (o en un caso se está elaborando) en todos los países que muestran ciertos avances en términos de la adopción de las NICSP. Las descripciones de los procesos contables aún no se encuentran disponibles en todos estos países, ya que aún se encuentran en desarrollo en algunos de ellos.

Por ejemplo, en Chile, las nuevas normas chilenas (NICSP-CGR) además del manual de contabilidad y las instrucciones para la adopción por primera vez preparadas por la Contaduría General se encuentran disponibles para todas las entidades y funcionarios públicos vía Intranet. Versiones impresas gratuitas del manual de contabilidad se encuentran disponibles para los más de 1.000 funcionarios públicos que participaron en los cursos de capacitación. Por lo general, el libro puede ser adquirido a costo de producción.

**Figura 21** Materiales de apoyo a la implementación ofrecidos a las entidades involucradas



Chile también ofrece otros materiales de apoyo como una guía de implementación que fue el co-producto de un diagnóstico realizado por un consultor externo financiado por el BID. Esta guía presenta recomendaciones para cada entidad para la configuración de los planes de implementación necesaria para el desarrollo de cada una y sugerencias de procedimientos de análisis de brechas, para la formación de un equipo de trabajo, y una propuesta de hoja de ruta. En Perú, el manual de contabilidad ha sido revisado y aprobado por los auditores internos y es accesible vía intranet para todas las entidades y funcionarios involucrados. Vía intranet también están disponibles descripciones detalladas de los procesos, con pantallazos y enlaces a más información y materiales en el internet. Además, la intranet contiene calendarios y preguntas frecuentes (FAQ).

**Las capacitaciones**, como otro apoyo de implementación fundamental, son ofrecidas por todos los países que no se encuentran en la etapa inicial de la reforma. Para cubrir la gran necesidad y demanda de capacitaciones, es necesario contar con una planificación detallada. En Chile, se citaron a todos los jefes de finanzas y contabilidad para asistir a capacitaciones en el año 2015. En 2015 y 2016, cerca de 700 funcionarios fueron capacitados, además de otras 1.200 personas vía un curso en línea desarrollado con la ayuda del Banco Mundial. Además, se ofrecieron talleres para los auditores internos y otro personal no contable. Los consultores externos y universidades también ofrecieron cursos adicionales. Se estima que un total de 20.000 personas deberían ser capacitadas hasta la fecha estimada de conversión de 2018.

También en Perú, se estableció un programa obligatorio de capacitación interna y se ofrecieron capacitaciones en línea además del objetivo de capacitar la totalidad de la fuerza laboral en el área de finanzas en el año 2015.

A su vez, Colombia ha implementado un programa de aprendizaje continuo que incluye capacitaciones anuales sobre la contabilidad de devengo y NICSP.

En Costa Rica, la capacitación del personal de la Dirección de Contabilidad Nacional comenzó en 2008, con ambos facilitadores de asociaciones de contabilidad y expertos internacionales auspiciados por la Fundación CRUSA y el BID. Estas capacitaciones siguieron en el 2009, 2012 y 2013. Para todo el personal contable de las entidades públicas, en 2009 y 2013, un curso de capacitación fue desarrollado por la Dirección de Contabilidad Nacional con la colaboración de facilitadores internacionales. Desde el 2009, esas entidades también contrataron capacitaciones de asociaciones de contadores públicos. Actualmente, la Dirección de Contabilidad Nacional está organizando y ejecutando programas de capacitación para el personal de las unidades primarias de registro, organizados por el grupo institucional, aplicados primero para las municipalidades.

**Mecanismos para asegurar cumplimiento** con las nuevas normas y los requerimientos de implementación se encuentran establecidos en la mayoría de los países. En Chile, los avances en términos de cumplimiento con las nuevas normas son supervisados principalmente por la Contaduría General en sesiones de grupo de trabajo. Además, se realizará una encuesta para medir el nivel de cumplimiento y avances.

En Ecuador, el Subsecretario de Contabilidad Gubernamental, como el ente gobernante, revisa el cumplimiento de las entidades con las nuevas normas, procesos, etc., a través del Sistema de Administración Financiera apoyado por la herramienta informática, eSIGEF.

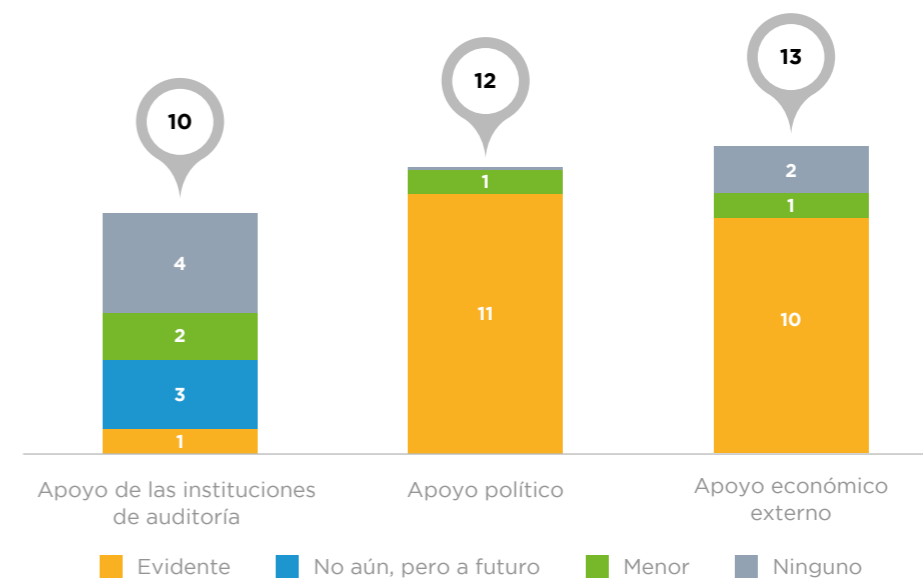
En términos de los mecanismos de cumplimiento, las Instituciones Superiores de Auditoría podrían ya asumir un rol importante durante el proceso de implementación. Sin embargo, hay dos perspectivas contrarias con respecto a cuándo la Contraloría General como entidad de control debería comenzar a revisar el cumplimiento con las normas y si la Contraloría General debería ser involucrada en el proceso de reforma.

¿Las Instituciones Superiores de Auditoría deberían ya realizar auditorías y entregar asesoría durante la implementación o deberían enfocarse solamente en auditorías de cumplimiento después de la publicación de la información financiera? ¿La participación temprana en el proceso de reforma pondría en peligro la independencia de la Institución Superior de Auditoría?

El apoyo de las instituciones de auditoría en la región varía significativamente entre los países, desde los que se abstienen para preservar la independencia a los que participan activamente en las consultas regulares (ver Fig. 22). Un involucramiento durante el período de implementación puede cubrir diferentes aspectos. Según lo informado del entrevistado de Costa Rica, un primer paso para asegurar el cumplimiento con las normas internacionales es la revisión de los manuales de contabilidad y el plan general de cuentas. El segundo paso es verificar in situ que el proceso contable se realiza de acuerdo con los manuales y las nuevas normas contables.

Un ejemplo de una colaboración muy proactiva con las instituciones de auditoría es en Perú, donde los auditores internos regularmente ofrecen revisiones y consultas. En Perú, el auditor interno también revisó el cumplimiento de una muestra de entidades antes del final de la transición hacia las NICSP. En Costa Rica, la Contraloría General de la República también ha hecho un seguimiento de los procesos de implementación en las entidades correspondientes. Sin embargo, aunque el Decreto No 34918H establece un rol para las auditorías internas, según el entrevistado, el involucramiento de estas auditorías en los procesos de implementación en Costa Rica ha sido relativamente débil. En términos de auditorías externas, aproximadamente solo un 15% de las entidades públicas en Costa Rica ha contratado servicios de auditoría externa, y por lo tanto estos tienen un rol menor. Por otro lado, en Ecuador, se acordó de manera deliberada que, durante la implementación, las entidades no recibirían ningún apoyo de la Contraloría General de la Nación (entidad de control), ya que realizará una revisión posterior de la implementación y cumplimiento con las nuevas normas contables.

**Figura 22** Resumen del apoyo de los interesados influyentes



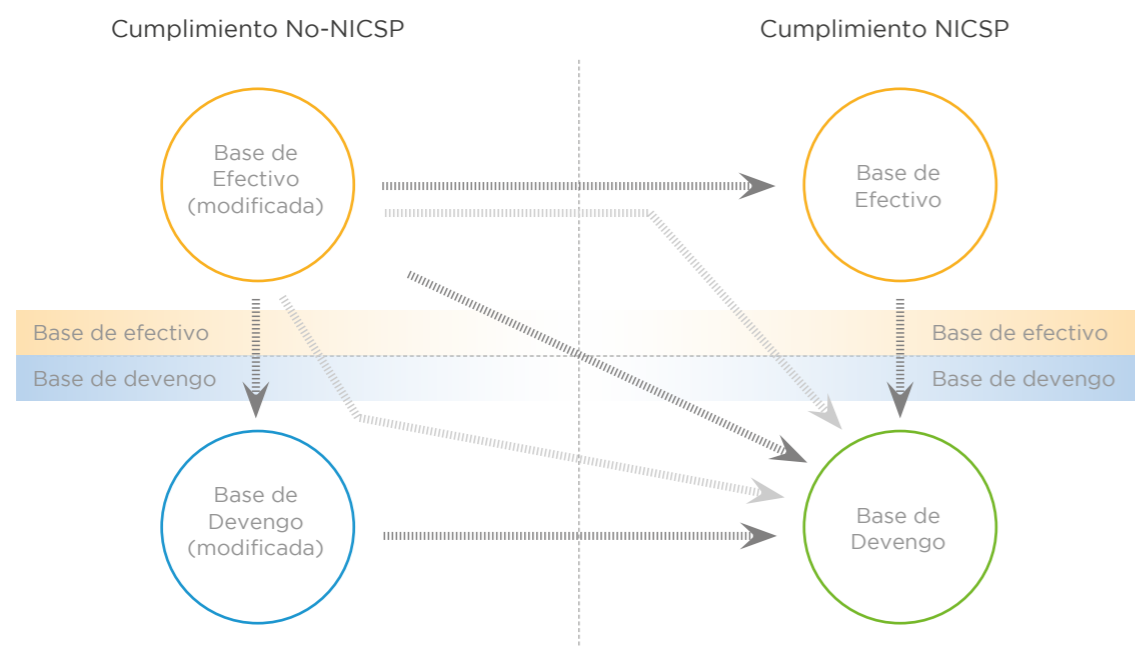


En general, el nivel de apoyo político a la reforma se considera alto. La mayoría de los países indicaron un apoyo fuerte del Ministerio de Finanzas, y otros incluso cuentan con apoyo directo de la presidencia. Sólo en Brasil, la reforma considera principalmente una reforma técnica. En términos de apoyo económico, 10 países (inclusive Perú como uno de los países pioneros en la región) indicaron haber recibido apoyo de organizaciones financieras internacionales, entre esas el BID, el Banco Mundial y USAID. Se espera que estos fondos externos fomentan los avances y la velocidad de las reformas. Sin embargo, el rol del financiamiento externo no tiene la misma importancia en todos los países. Entre los países más avanzados en términos de implementación de las NICSP, Brasil, Chile y Colombia destacaron que la mayoría de este proyecto ha sido financiado por el país mismo.

### D.2.1. Principales desafíos de la conversión hacia las NICSP de devengo

Los desafíos de la implementación de contabilidad basada en las NICSP de devengo dependen del punto de partida del país. El IPSASB ha abordado los desafíos prácticos de la implementación de NICSP, especialmente para los países en vías de desarrollo, al emitir las NICSP de Base de Efectivo en 2003.<sup>31</sup> Para los países que aplican prácticas contables nacionales de base de efectivo, la implementación de las NICSP de Base de Efectivo generalmente es menos costosa que el set completo de las NICSP de devengo. Para algunos países, ya es un desafío transformar su sistema contable actual en un sistema contable coherente de base de efectivo basado en procesos transparentes y sistemas informáticos. El sistema de base de efectivo

Figura 23 Procesos hacia las NICSP de devengo



<sup>31</sup> La norma de Base de Efectivo está actualmente integrada en el plan de trabajo del IPSASB y se encuentra en revisión. Se emitirá una norma actualizada en el segundo semestre de 2017.

### 3) TI y Herramientas

- Implementación del sistema informático/ERP.
- Impacto de la reforma sobre la organización, es decir, cambios en los procesos y sistemas.
- Registro y medición de los activos y pasivos/ balance de apertura.
- Calidad y consistencia de datos.

### D.3. Recomendaciones y lecciones aprendidas

Se solicitó a los entrevistados indicar las principales lecciones aprendidas de su historia de reforma y experiencia personal con la implementación de las NICSP. Los “Hacer” y “No hacer” mencionados, se resumieron y se agruparon en las siguientes categorías.

**Gestión de Proyectos:** La importancia de una planificación sólida y cuidadosa fue mencionada con mayor frecuencia. Es una transición compleja con muchas interdependencias, y los interesados deberían ser conscientes de que los logros y beneficios sólo llegarán a verse a largo plazo.

En el caso de Chile, la fecha inicial de adopción originalmente establecida para el 1 de enero de 2015 fue postergado para un año después. Esto permitió que los funcionarios se enfocaran en las capacitaciones y la preparación diligente de la implementación. Inicialmente, el desarrollo de las normas, capacitaciones y ajustes a los sistemas informáticos se programaron en paralelo, pero en la práctica, sólo tras finalizar la norma completa, se podría abordar adecuadamente los demás temas. Los otros países señalaron una experiencia similar. Varios entrevistados respondieron que los países deberían evitar ser demasiado ambiciosos con respecto a la velocidad de las reformas. El perjuicio a la confianza pública podría ser superior a cualquier aumento inicial en la confianza cuando los planes

en la mayoría de los casos no pretende ser una etapa final, sino un paso intermedio en el proceso hacia la adopción completa de las NICSP de devengo. La norma de Base de Efectivo pretende ayudar en la priorización de objetivos a lograr en este proceso. Los puntos de partida respectivos de los países de LAC en este estudio son analizados en la sección C.2.1.

Los principales desafíos, según la bibliografía, enfrentados por las entidades públicas en la conversión al marco de las NICSP pueden ser agrupados en tres áreas:

#### 1) Gestión de Cambios

- Apoyo político/ejecutivo.
- Clima de cambios, cambio de mentalidad en los funcionarios.
- Duración de la reforma/“fatiga de reforma”.
- No hay cronograma detallado.

#### 2) Recursos

- Construcción de conocimiento/capacidades para la contabilidad de devengo.
- Capacidades/habilidades del personal para la reforma.
- Tiempo y costos considerables asociados a la conversión, pero a menudo hay poca claridad con respecto a ambos.



deben ser postergados una y otra vez. Además de la planificación, se considera importante el control efectivo de la implementación del proyecto de conversión en todas las entidades. Para establecer una gestión efectiva de proyectos, es necesario crear una estructura apropiada de apoyo organizacional.

**Gestión de Interesados:** La participación de todos los interesados es uno de los aspectos fundamentales de las reformas exitosas. Se destacó que tales reformas no pueden ser impuestas, sino que se debe conseguir y mantener un consenso entre los interesados. Costa Rica sugiere establecer un equipo de implementación en cada entidad con representantes de los departamentos. No es suficiente tener coordinación con las entidades relevantes de gestión financiera, sino que se debería lograr una alineación con las entidades superiores de control en términos de implementación y capacitación. En términos de gestión de interesados externos, no se debe subestimar la comunicación y los medios deben ser involucrados. Según la experiencia de Nueva Zelanda, es importante establecer sistemas efectivos de información y relaciones públicas.

Según las recomendaciones y lecciones aprendidas de los entrevistados, una de las precondiciones fundamentales antes de comenzar la implementación es **asegurar un apoyo político fuerte** y contar con financiamiento comprometido. El proyecto de conversión tampoco debería realizarse sin la **capacitación adecuada previa** del personal contable sobre la contabilidad de devengo y NICSP. El entrevistado de Costa Rica destacó que no solo el personal del ente gobernante y las unidades de contabilidad debería participar en las capacitaciones, sino también los que trabajan en otras áreas de finanzas y en las unidades encargadas de transacciones con relevancia para la contabilidad para que sean conscientes de su rol y responsabilidad en términos de gestión financiera. Finalmente, otro paso importante antes de comenzar el proyecto de conversión es una evaluación de la adecuación de los sistemas informáticos existentes para la conversión.

Una recomendación señalada anteriormente es desarrollar una **estrategia de conversión específica para el país**. Aunque los países comparten la importancia de este aspecto, las opiniones sobre la cuál será la mejor estrategia son bastante diversas. Algunos países tienden a adaptar gradualmente sus normas nacionales hacia las normas internacionales, mientras otros implementan las NICSP de manera textual y de una vez. Hay argumentos a favor y en contra de estas estrategias. El factor importante es que la estrategia de conversión elegida sea de acuerdo con las circunstancias específicas del país (Colombia: “Desarrollar una estrategia para

**Figura 24** Clasificación de lecciones aprendidas en Nueva Zelanda, Latinoamérica y el Caribe





converger las normas con las Normas Internacionales de Información Financiera según las necesidades específicas del país, el sector y los usuarios de la información”). Mientras, por ejemplo, Brasil recomienda fijar prioridades entre las normas a implementarse y organizar la reforma por etapas, Chile preferiría sólo fijar cronogramas diferentes por nivel de gobierno, pero determina que todos los servicios públicos de un nivel de gobierno deberían aplicar las normas al mismo tiempo, para asegurar una aplicación uniforme. Según su experiencia, Perú y Colombia han concluido que un país no debería desarrollar ni imitar modelos no aplicables a la realidad del país y que las desviaciones de las NICSP deberían permitirse al inicio si facilitan la implementación – considerando que el cumplimiento total con las NICSP puede ser logrado gradualmente en una etapa posterior.

**Configuración organizacional:** Para gestionar efectivamente el proyecto de conversión, se considera apropiado establecer un **comité directivo**. Según las lecciones aprendidas por Honduras, es muy importante la composición de tal comité: “Crear un comité de implementación con los contadores de las instituciones. No crear un comité con personal no familiarizado con la contabilidad y las NICSP.” También se recomienda la asignación de un gerente de proyecto y el establecimiento de un equipo

central fuerte y experto para gestionar el proyecto de conversión. Las lecciones aprendidas por Nueva Zelanda son las siguientes: “conseguir y mantener un núcleo de funcionarios con un alto nivel de motivación y experiencia que tenga los recursos y discreción suficientes para gestionar la implementación. Sin embargo, no intentar hacer todo – más bien trabajar en la incentivación de los demás, ej. capacitaciones, construcción de habilidades, etc.”

Los otros entrevistados también destacaron la **importancia de las alianzas y colaboración**, por ejemplo, involucrando en la reforma las unidades de contabilidad en esas entidades. Honduras sugiere otorgar a la Contaduría General cierta autoridad técnica sobre las respectivas unidades de contabilidad de las entidades (“Crear unidades contables o que las ya existentes en todas las instituciones del sector público tengan dependencia técnica de la Contaduría General de la República”). Costa Rica señala la importancia de las unidades de contabilidad para el éxito de la implementación porque tienen relación con las demás unidades, una visión más integral de la entidad

y un mejor resumen de los sistemas informáticos implementados además de la capacidad de los recursos humanos. Panamá también recomienda establecer un mecanismo para coordinar estas unidades de contabilidad con la autoridad dirigente del sistema contable y con las entidades encargadas de la implementación de los nuevos sistemas informáticos.

Para implementar exitosamente el proyecto de conversión, es esencial contar con **personal experto** en estas entidades principales. El Salvador destacó la importancia de estabilidad en las posiciones y personas claves involucradas en el proyecto de conversión. Otros también recomendaron conectar cuellos de botella o cubrir asuntos técnicos complejos con la participación de expertos externos o la subcontratación de personal con las competencias técnicas necesarias cuando sea necesario. El involucramiento de los expertos externos, sin embargo, no ha sido mencionado frecuentemente por los entrevistados, por lo que se puede suponer que los entrevistados tienen una cierta preferencia hacia el manejo del proceso de reforma con recursos propios.

Contar con toda la información relevante y **materiales de apoyo** revelados y accesibles a todas las personas involucradas contribuye al éxito. Algunos ejemplos son los manuales de contabilidad, descripciones de procesos, planes de cuentas et seq. Por ejemplo, en Perú la descripción de los procedimientos contables fue complementada por casos prácticos, para reflejar y adaptarse a la realidad específica del país.

El entrevistado de Chile recomendó no comenzar la reforma sin contar con un **diagnóstico completo de la situación actual** de las entidades afectadas. En Chile, este diagnóstico fue realizado en forma paralela con el proceso de adopción, lo que significó que se debían programar otras tareas encima del plan inicial. La importancia de un diagnóstico detallado y diligente también fue destacada por otros entrevistados. Es una lección aprendida importante invertir el tiempo suficiente en el análisis de brechas y el desarrollo de una hoja de ruta realista y definir claramente el impacto de la reforma de las entidades individuales. Sin tal diagnóstico y análisis de impacto, el alcance de la reforma no podría definirse claramente y sería difícil lograr una planificación de proyecto sólida y eficaz.

En términos de la **definición del alcance**, muchos de los entrevistados no definen el proyecto sólo como una reforma contable. Algunos recomendaron implementar las NICSP como parte de un programa de reforma integral de AFP para considerar efectivamente las interdependencias. A otros les gustaría integrar la



contabilidad y presupuesto para mejor vincular el sistema contable revisado con los procesos de toma de decisiones. El alcance de la reforma también se vincula con las circunstancias específicas del país y las precondiciones. El entrevistado de Chile, por ejemplo, recomienda mantener los costos bajos, ej. vía la adaptación de los sistemas informáticos existentes, en vez del desarrollo de nuevos sistemas transaccionales, y al fortalecer los equipos contables con capacitaciones, en vez de contratar especialistas externos. Algunas recomendaciones deben considerarse a la luz de la situación actual del país (ej. el estado actual del sistema informático, etc.) y no necesariamente se aplican a todos los países.

**En resumen, las precondiciones a establecerse antes de la implementación son las siguientes:** Según las recomendaciones y lecciones aprendidas de los entrevistados, es esencial configurar una **gestión de proyecto profesional** y es indispensable **asegurar un apoyo político fuerte** antes de comenzar la implementación y contar con **financiamiento comprometido**. El proyecto de conversión no debería llevarse a cabo sin antes capacitar adecuadamente al personal contable sobre la contabilidad de devengo y las NICSP. El entrevistado de Costa Rica destacó que no solo el personal del ente gobernante y las unidades de contabilidad debería participar en las capacitaciones, sino también los que trabajan en otras áreas de finanzas y en las unidades encargadas de transacciones con relevancia para la contabilidad para que sean conscientes de su rol y responsabilidad en términos de gestión financiera. Finalmente, otro paso importante antes de comenzar el proyecto de conversión es una evaluación de la adecuación de los sistemas informáticos existentes para la conversión.

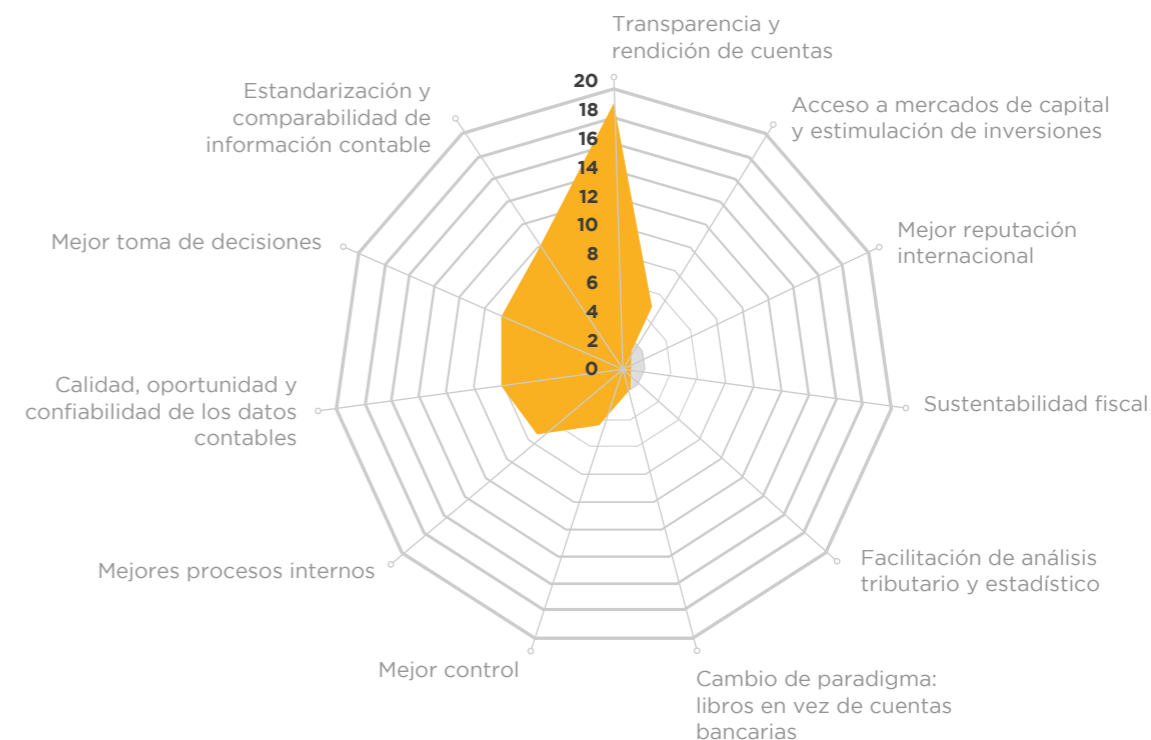
Se ofrecieron otras recomendaciones para intercambiar activamente conocimientos y aprender de los demás países y realizar una depuración de cuentas antes de la implementación de las nuevas normas.

#### D.4. Beneficios experimentados y esperados

Se solicitó a los entrevistados enumerar los cinco beneficios experimentados o esperados de la reforma contable con respecto a las NICSP. La descripción exacta de estos beneficios por parte de los entrevistados se encuentra documentada en cada uno de los Informes de País en el Anexo 1. En esta sección, se agrupan los beneficios y se analizan con respecto a la frecuencia de mención. El diagrama radial a continuación muestra el resultado de este análisis. El análisis también incluye las respuestas obtenidas del representante de la Tesorería de Nueva Zelanda.

El beneficio esperado o experimentado de las NICSP de devengo con mayor frecuencia de mención es la 'mejor transparencia y rendición de cuentas de la administración pública. Este tipo de beneficio se mencionó 19 veces con ejemplos que describían los impactos sobre la rendición de cuentas y transparencia desde diferentes ángulos. Esta categoría, por consiguiente, contiene más respuestas que la cantidad de personas entrevistadas, debido a que esta parte del cuestionario fue diseñado como pregunta abierta. La transparencia y rendición de cuentas son estrechamente vinculadas. Algunos entrevistados mencionaron ambos conceptos como un solo beneficio, mientras otros dieron ejemplos con respecto a la transparencia y la rendición de cuentas por separado. Por ejemplo, el Contador General de Chile espera una mejor transparencia del sector público tras la publicación de los estados financieros y un fortalecimiento del proceso para que las entidades públicas rindan cuentas sobre su gestión financiera y uso de los recursos públicos.

Figura 25 Beneficios de NICSP y frecuencia de mención



El segundo beneficio más mencionado es 'la mejor estandarización y comparabilidad de información contable' (mencionado 10 veces). Con respecto a la comparabilidad de información, los entrevistados no sólo se refirieron a la comparabilidad con otros países a nivel internacional sino también a la estandarización de la información contable dentro de los países a nivel subnacional. La estandarización de criterios contables como los criterios de reconocimiento y métodos de medición es la precondición para la comparabilidad de la información contable y, por lo tanto, tales beneficios se agruparon en la misma categoría.

El tercer beneficio de mayor mención es "la mejor toma de decisiones" (mencionado nueve veces). El Contador General de Perú dijo que las NICSP de devengo permiten establecer Indicadores de Gestión para evaluar el rendimiento, eficacia y eficiencia en la asignación de recursos para anticipar los futuros

requerimientos de financiamiento. El Tesorero de Nueva Zelanda señaló que, 'Los estados financieros y pronósticos reflejan mejor los resultados de las decisiones y acciones, creando una mayor claridad para la toma de decisiones y rendición de cuentas.'

La categoría anterior tiene relación con el beneficio "mejor calidad, oportunidad y confiabilidad de los datos contables", que se mencionó ocho veces. Un menor uso de dispositivos fiscales se incorporó en esta categoría ya que se supone contribuir a la confiabilidad de los datos contables. Con respecto a la confiabilidad de los datos, el entrevistado de Nueva Zelanda destacó de su experiencia que la implementación de devengo redujo el alcance de 'jugar' con el efectivo, inclusive los fondos fuera del presupuesto e informes, pagos artificialmente postergados o percepciones de efectivo adelantadas.



Finalmente, se mencionó siete veces el beneficio de 'mejores procesos internos' y cuatro veces el 'mejor control interno'. Los mejores procesos internos también cubren beneficios con respecto a la mejor gestión de activos y la gestión de efectivo y pronósticos más eficientes. En términos de control interno, el entrevistado de Chile, por ejemplo, considera crucial establecer un marco contable de alta calidad para el proceso posterior de auditoría de los estados financieros.

Clasificado como otro beneficio, pero con cierto impacto sobre los procesos internos es lo que Nueva Zelanda describió como un cambio de paradigma del base de efectivo al devengo, con el siguiente ejemplo: "El sistema contable gestiona la carga del trabajo contable en vez del sistema bancario. Bajo la contabilidad de base de efectivo, la gestión de fondos generalmente se realizó creando una nueva cuenta bancaria para gestionar los fondos para efectos diferentes, con los pagos de esas cuentas bancarias siendo equivalentes a desembolsos para ese efecto. Esto generó múltiples cuentas para diferentes fondos. La transición al devengo permitió la creación de libros contables y un plan lógico de cuentas para gestionar las actividades y contabilidad de transacciones en vez de cuentas bancarias que no generan intereses."

Se mencionó cinco veces el beneficio de una mejor evaluación por parte de y acceso al mercado de capital para así generar mejores condiciones de financiamiento y estimular las inversiones en el país. Por ejemplo, el entrevistado de Perú describió la importancia de revelar las cifras objetivas para las estadísticas de deuda externa y entregar cifras objetivas a las agencias de calificación para facilitar la calificación correcta del país.

Los beneficios mencionados entre los mejores 5 beneficios por más de un entrevistado son:

- La facilitación del análisis tributario y estadístico de finanzas públicas a través de clasificadores de presupuesto y la inter-relación de partidas tributarias y partidas financieras.
- El impacto positivo sobre la sustentabilidad fiscal: El aporte de las NICSP a una auditoría más efectiva de los recursos públicos genera una sustentabilidad fiscal más fuerte en base a información financiera completa, confiable, comparable y oportuna, que aportará a la planificación y presupuesto de recursos disponibles para lograr las prioridades.
- La mejor reputación internacional debido a que la implementación de las NICSP incluye al país en discusiones internacionales de contabilidad.

Se puede observar que las entrevistas resultaron en un fuerte dominio de los beneficios que tienen más relación con las mejores nacionales o internas que los beneficios relacionados con la reputación internacional o acceso a capital.

## D.5. Pronóstico

Los entrevistados identificaron una necesidad de acción principalmente en las siguientes áreas:

- Obtener apoyo político, financiero y técnico.
- Priorizar elementos que son críticos al éxito de la reforma contable en su totalidad, como la depuración de cuentas, manual de contabilidad, balance de apertura.
- Capacitación continua.
- Ajustes adicionales a los sistemas informáticos e integración entre los sistemas.
- Mayor apoyo para la implementación y seguimiento de los avances.
- Implementación de un proceso de auditoría de los estados financieros bajo las nuevas normas.
- Mejoría del proceso de consolidación.

Los principales obstáculos a la implementación de la reforma contable detectados por los entrevistados son:

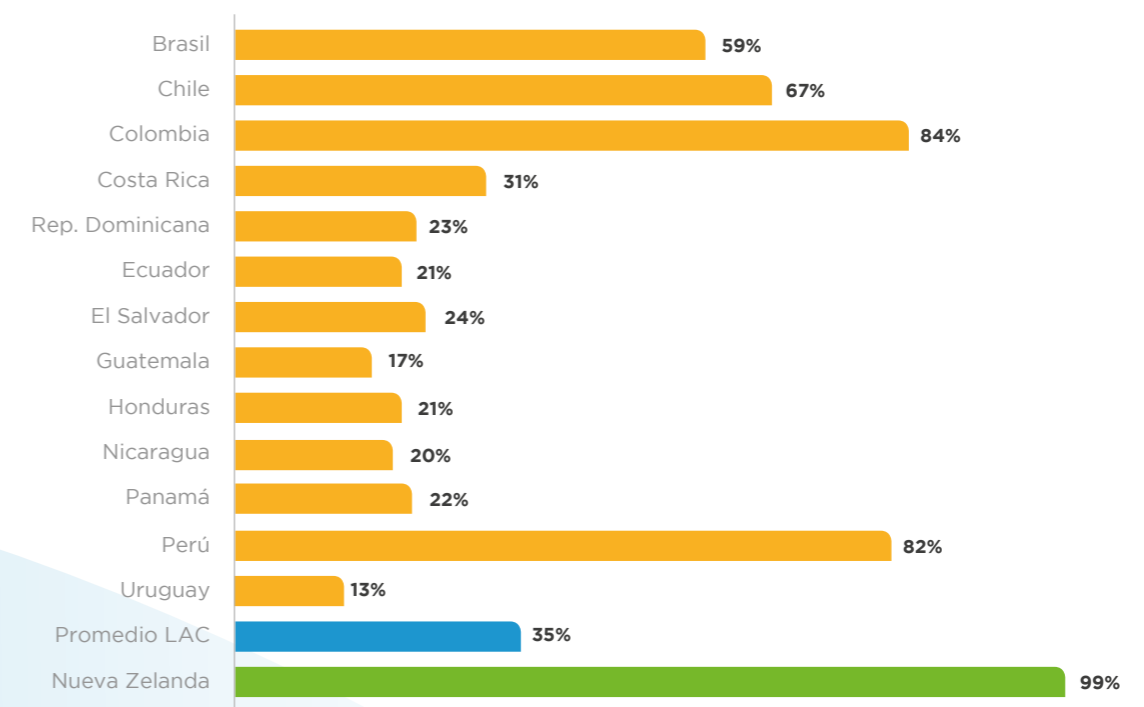
- Inestabilidad política.
- Baja prioridad de la reforma contable en comparación con las otras reformas actuales.
- Dificultades para aumentar la relevancia y uso de la información contable (su uso por parte de diferentes actores en un contexto donde el uso de información presupuestaria tiene prioridad, lo que en parte requiere un cambio cultural).
- Limitación de recursos financieros.
- Falta de recursos humanos.
- Falta de recursos tecnológicos en términos de los sistemas informáticos integrados, especialmente a nivel subnacional y local.
- Falta de recursos para modificar los sistemas informáticos, o en algunos casos, adquirir los sistemas correspondientes.
- Falta de consciencia entre los funcionarios que la reforma contable no sólo involucra a las unidades de contabilidad sino a toda la organización.

# CONCLUSIÓN

A pesar de que el nivel promedio global de alineación con las NICSP de devengo en la región sigue siendo relativamente bajo en 35%, hay reformas dinámicas ya en proceso en los países seleccionados de Latinoamérica y el Caribe. Se puede observar un cronograma de implementación acelerado para la convergencia hacia las NICSP de devengo en la mayoría de los países seleccionados. Tienen planes de lograr una conversión total dentro de los próximos cinco años a nivel del gobierno central. Al comparar los sistemas contables actuales de los países individuales con los requerimientos de las NICSP seleccionadas, se puede observar una gama amplia –con niveles globales de alineación que varían entre el 13% y el 84%. Mientras algunos países todavía operan con un sistema de base de efectivo modificado, algunos pioneros han logrado un estado avanzado de implementación de las NICSP y están en el período transitorio previsto por la NICSP individual o por la NICSP 33.

La velocidad de implementación de tales reformas complejas es debido al hecho de que los gobiernos sienten presión desde adentro y fuera de sus jurisdicciones. Según el Banco Mundial, las tasas regionales de pobreza han disminuido y se logró crecimiento económico durante la última década. Por un lado, una clase media en aumento genera una mayor demanda de rendición de cuentas y transparencia.<sup>32</sup> Por el otro, los gobiernos dependen de recursos externos como la inversión directa o mercados de capital para financiar el crecimiento acelerado. La adopción de las normas internacionales aumenta la comparabilidad de datos y confianza entre los interesados. Por ejemplo, la aplicación de las NICSP o normas contables parecidas a las NICSP es un factor entre otros que se consideran en las evaluaciones de riesgo fiduciario y los índices como el índice de Desembolsos Públicos y Contabilidad Financiera (PEFA) y los Informes del FMI sobre la Observación de Normas y Códigos (ROSC). Por consiguiente, la

Figura 26 Nivel global de alineación por país



<sup>31</sup> El Grupo del Banco Mundial (diciembre 2014): Government Accounting and Financial Reporting Reforms in Latin America - Increasing Public Sector Accountability and the Dynamics of Change; p. 1 et seq.



adopción de las NICSP normalmente tiene un impacto sobre la reputación de un país entre sus posibles inversionistas y el acceso a capital. Sin embargo, los resultados de las entrevistas sobre los principales beneficios muestran un enfoque en los beneficios internos, especialmente la mejor transparencia y rendición de cuentas, la mejor comparabilidad y estandarización de datos contables, la confiabilidad y oportunidad de datos contables y sus impactos sobre la mejor toma de decisiones.

Las organizaciones donantes internacionales promueven activamente que los gobiernos implementen normas internacionales y mejores prácticas. Normalmente, las reformas contables se enmarcan en programas de reforma PFM de mayor amplitud, co-financiados por las organizaciones internacionales de donaciones. El apoyo financiero externo tiene un rol importante en colocar a este tema en la agenda política y en impulsar la dinámica del proceso de reforma en la región. El financiamiento externo ayuda a aliviar la relación costo-beneficio, especialmente con respecto a los costos considerables para la inversión en nuevos sistemas informáticos o construcción de capacidad. Sin embargo, los países más avanzados en la conversión a las NICSP de devengo han financiado la reforma contable principalmente con su propio presupuesto nacional.

Los desafíos como las habilidades limitadas de los sistemas informáticos existentes, las capacidades limitadas de las entidades afectadas, una falta de recursos o inestabilidad política generarán mayores demoras en el cronograma de conversión establecido, pero hay una ambición clara y la mayoría de los países seleccionados habrán logrado convertir a sus nuevos sistemas contables orientados hacia las NICSP de devengo dentro de los próximos cinco años a nivel del gobierno central.

Mientras el financiamiento externo ha facilitado el proceso de implementación de las NICSP en algunos países, la mayoría de los países utiliza principalmente



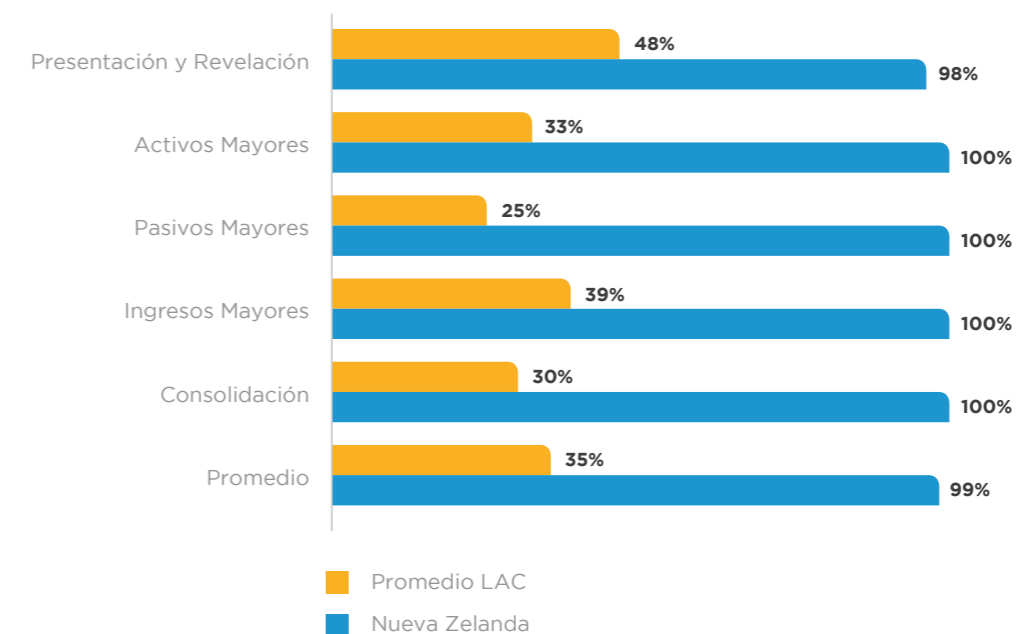
sus propios fondos para la reforma. Estas reformas también cuentan con un apoyo política fuerte a nivel nacional. Sin embargo, en términos de apoyo técnico para la implementación, la encuesta reveló que el rol de los auditores internos y externos durante el período de implementación no es muy claro. El involucramiento activo de las habilidades y opiniones de los auditores desde las etapas iniciales podría facilitar un entendimiento común de los desafíos y resultar beneficioso para todos los interesados sin poner en riesgo la independencia de los auditores.

Con vistas a los desafíos enfrentados por los países, la Figura 2 muestra la alineación promedio en la región por dimensión contable. La comparación por dimensión contable destaca las áreas contables que representarán los mayores desafíos para los países seleccionados

durante su etapa de implementación. Específicamente estas son la contabilidad de los pasivos mayores y la consolidación. Con respecto a la contabilidad de los activos mayores, el promedio regional logrado es de 33% para esta dimensión contable, pero para la norma más fundamental, la NICSP 17, el promedio regional de 49% revela los avances en cuanto al reconocimiento y medición de la propiedad, planta y equipo. Las normas dentro de esta dimensión contable que no se reflejan completamente en la mayoría de los reglamentos contables nacionales son NICSP 8 (21%), NICSP 11 (22%), NICSP 18 (18%), NICSP 21 (18%), NICSP 19 (24%) y NICSP 25 (24%).

Considerando que los períodos transitorios permitidos para NICSP 17 (Propiedad, Planta y Equipo), NICSP 23 (Ingresos de Transacciones sin Contraprestación) y NICSP 25 (Beneficios a los Empleados) están actualmente en proceso aún en los países más avanzados, el nivel global de alineación aumentará considerablemente dentro de los próximos cinco años. Sin embargo, ya que se puede observar una tendencia hacia el método de adopción indirecta y una cierta personalización de las normas según las circunstancias específicas del país, es poco probable que el nivel global promedio de alineación al final del proceso de implementación sea tan alto como en Nueva Zelanda.

**Figura 27** Alineación promedio en la región por dimensión contable



Varios de los países seleccionados han aplicado un análisis de brechas como punto de partida en el diseño de un plan de transición hacia las NICSP de devengo. El ejercicio de un análisis de brechas es principalmente una autoevaluación, pero ayuda a identificar las áreas con una cierta necesidad de acción y a priorizar los desafíos. Además, realizar un análisis de brechas facilita la comparación de las prácticas contables nacionales con las de los otros países y un mejor entendimiento de la comparabilidad de los datos publicados en los estados financieros. Esto es cada vez más relevante cuando se consideran los países que permiten cierta personalización de las normas internacionales y para los que no pretenden adoptar completamente las NICSP de devengo, sino que prefieren ajustar gradualmente sus reglamentos nacionales hacia las normas internacionales. El estudio destaca la importancia de realizar el análisis de brechas de forma detallada, diligente y honesta para que sea un punto de partida confiable en la definición de una estrategia de implementación específica al país.

Generalmente, se puede decir que la adopción de las NICSP de devengo corresponde a un proyecto complejo, costoso y a largo plazo. En la región de LAC, parece haber una conciencia creciente de que la estandarización y modernización de la contabilidad pública e información financiera son una inversión en el futuro que aporta a una mejor toma de decisiones, transparencia, rendición de cuentas y confianza entre los interesados, generando así un impacto positivo sobre el crecimiento económico. Dado este contexto, la implementación de NICSP se ve como una inversión de los países en el futuro y no como un costo corriente.

## ANEXO 1

### Informes de país

Los informes de país no están incluidos en la versión publicada. En la siguiente página encontrará enlaces electrónicos para acceder a su contenido.

## Informes de país

Enlaces electrónicos

- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Brasil\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Chile\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Colombia\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Costa Rica\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*República Dominicana\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Ecuador\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*El Salvador\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Guatemala\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Honduras\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Nicaragua\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Panamá\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Perú\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Uruguay\*\*](#)
- [Estado de adopción de NICSP en \*\*Nueva Zelanda\*\*](#)

# ANEXO 2

## Metodología Anexo técnico

Este anexo técnico detalla el enfoque de encuesta, la metodología de análisis de brechas y el sistema utilizado para calcular el nivel de alineación de las normas contables nacionales de cada país con las NICSP de base de devengo.

## Enfoque de encuesta

Para reunir datos comparables sobre cada uno de los 14 países seleccionados en LAC y sobre Nueva Zelanda, se aplica un enfoque de encuesta. Los entrevistados son contadores públicos de alto nivel, por ejemplo, el Contador General o Secretario de Estado del Ministerio de Finanzas, que tienen un conocimiento profundo de las normas contables nacionales aplicadas a nivel del gobierno central y un resumen de los proyectos actuales de reforma contable. La selección de entrevistados y la comunicación con el gobierno es gestionada por el BID y sus representantes locales. La lista de entrevistados y la lista de participantes del BID se presentan en los Anexos 6 y 7. Según los resultados de la encuesta, se realiza un análisis de brechas para evaluar el nivel de alineación de los países seleccionados con las NICSP de devengo.

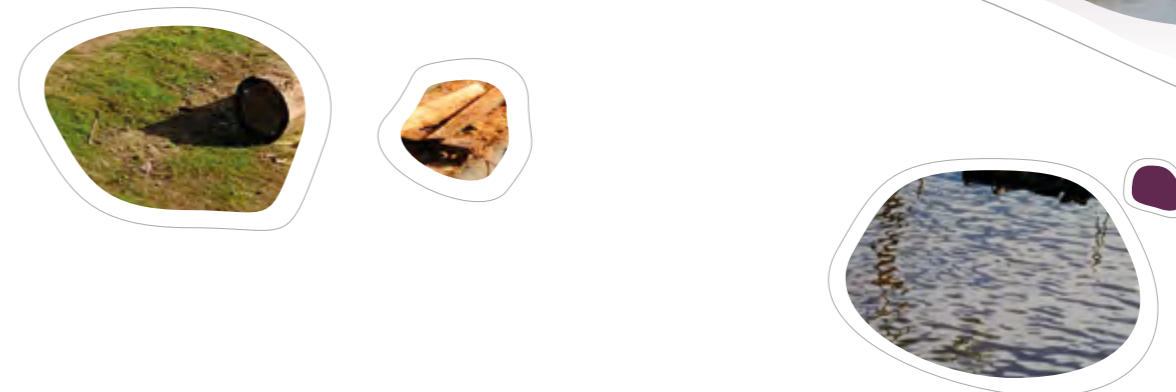
## Estructura del cuestionario

El cuestionario utilizado para la encuesta se adjunta en el Anexo 5. El cuestionario se entregó al entrevistado vía una herramienta de encuesta en línea. El cuestionario se puso a disposición en inglés, español y portugués. El cuestionario era editable tanto por el entrevistado (representante del gobierno) como por el entrevistador (EY). Generalmente el cuestionario fue respondido primero por el funcionario respectivo y finalizado en una entrevista presencial con la participación de representantes del BID y EY. El propósito del cuestionario es obtener información sobre el sistema contable actual y las últimas reformas contables a nivel del gobierno central. Contiene tres secciones principales:

- Información general sobre el marco contable legal actual del país.
- Análisis de brechas entre las normas contables nacionales y las NICSP de devengo.
- Reformas contables actuales - avances, planes y necesidad de acción.

La primera sección del cuestionario tiene por objetivo de obtener un entendimiento profundo del objeto de investigación (gobierno central) y las circunstancias específicas del país. Cada país se organiza de manera diferente. Por consiguiente, en un primer paso, se analizan los arreglos institucionales dentro del gobierno central. Las preguntas en esta sección del cuestionario no sólo apuntan hacia la identificación de las entidades que componen el gobierno central, sino que también abordan las leyes, normas y prácticas recomendadas además de los sistemas de registro y contexto TI. Las respuestas en esta sección del cuestionario no son limitadas; el entrevistado pudo entregar cuántos detalles sean apropiados.

La segunda sección contiene preguntas con respecto al análisis de brechas. Esta sección del cuestionario apoya una entrevista estructurada. Solo hay un rango fijo de posibles opciones de respuesta. Aparte de las preguntas para el análisis de brechas<sup>33</sup> (aspectos legales), se incluyen preguntas suplementarias sobre la implementación en el sentido práctico o sobre la madurez general del sistema contable (ej. la existencia de un inventario físico de activos fijos). Estas preguntas suplementarias tienen por objetivo generar un mejor entendimiento de las circunstancias específicas del país. Sin embargo, no se incluyen en el cálculo posterior del nivel de alineación con las NICSP de devengo.



**Figura 28** Procedimiento metodológico del análisis de brechas



La tercera sección del cuestionario reúne información sobre el estado de las reformas contables actuales, además de los futuros planes de reforma, lecciones aprendidas, y beneficios esperados.

## Enfoque de análisis de brechas

Tomando las NICSP como referencia, el enfoque de análisis de brechas permite la comparación de las prácticas contables nacionales a nivel internacional tras la medición del nivel de alineación para cada país. El nivel de alineación con las NICSP de devengo demuestra el nivel de conformidad del marco contable nacional con las NICSP de devengo y busca expresar tal conformidad en términos porcentuales. Las preguntas sobre el análisis de brechas se enfocan en aspectos legales de la implementación y comparan las leyes y normas contables nacionales del sector público con las NICSP.

## Áreas contables sujetas al análisis de brechas

Evalúa la proximidad a las NICSP con un análisis de brechas en base a 16 normas (de las 31<sup>34</sup> NICSP vigentes al 1 de enero de 2016) y las 5 dimensiones "Presentación y Revelación", "Activos Mayores: Reconocimiento y Medición", "Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición", "Ingresos" y "Consolidación".

<sup>33</sup> Para más detalles sobre la metodología del análisis de brechas, ver el Anexo 2.

<sup>34</sup> NICSP 15 ha sido reemplazada por NICSP 28-30.

**Figura 29** Áreas contables seleccionadas

**Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas:**

*Presentación y Revelación*

- NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros
- NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo
- NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
- NICSP 18 Información Financiera por Segmentos
- NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros

*Activos Mayores: Reconocimiento y Medición*

- NICSP 11 Contratos de Construcción
- NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo
- NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo
- NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente

*Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición*

- NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- NICSP 25 Beneficios a los Empleados
- NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

*Ingresos*

- NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)

*Consolidación*

- NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Separados
- NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas
- NICSP 8 Negocios Conjuntos

Este estudio busca equilibrar dos aspectos, enfocando el alcance del estudio en estas 16 NICSP: (i) cubrir una alta cantidad de NICSP, pero a un nivel de menor detalle; (ii) concentrarse en las normas más relevantes para la región y asumir un enfoque más profundo. La selección de las NICSP fue realizada conjuntamente por el BID y EY. El criterio de selección fue la importancia y relevancia de las normas para las administraciones públicas a nivel nacional/central en los países seleccionados (para más detalles, ver la siguiente tabla), considerando los siguientes aspectos:

- La importancia de la norma en términos de información financiera,
- La materialidad de la partida respectiva del balance y
- La relevancia de la norma en el sector público de los países de LAC según la opinión de los expertos regionales del BID y EY.



ÁREA CONTABLE	RAZÓN
<b>Presentación y Revelación</b>	
NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros	NICSP 1 es una norma esencial. Entre otros requerimientos, define los estados que se deben incluir en un set completo de estados financieros según NICSP.
NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo	NICSP 2 resume los requerimientos para la preparación de un estado de flujo de efectivo. La información sobre los flujos de efectivo es de mucha relevancia para los usuarios, por lo tanto, un estado de flujo de efectivo es un elemento importante de los estados financieros según NICSP.
NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	NICSP 3 prescribe los criterios para la selección y modificación de las políticas contables, junto con el tratamiento contable y revelación de cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones contables, y las correcciones de errores. NICSP 3 es una de las normas fundamentales para la aplicación de NICSP.
NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	Debido a las complejidades informáticas, esta norma no se aplica a menudo en la práctica. Sin embargo, la información por segmentos publicada vía este componente de un set completo de estados financieros tiene cierta relevancia para los donantes que invierten en la región de LAC.
NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	NICSP 24 requiere una comparación de información presupuestaria y real. Para efectos de rendición de cuentas, esta información suele ser importante para el sector público.
<b>Activos Mayores: Reconocimiento y Medición</b>	
NICSP 11 Contratos de Construcción	NICSP 11 prescribe el tratamiento contable de los costos e ingresos asociados a los contratos de construcción. Los contratos de construcción generalmente son ejecutados por empresas públicas. Para algunos países de LAC, se considera importante la contabilidad de los contratos de construcción. Por lo tanto, NICSP 11 se incluyó en el alcance del estudio.
NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo	NICSP 17 prescribe el reconocimiento de propiedad, planta y equipo, la determinación de sus valores contables, y las cuotas depreciación y pérdidas por deterioro a reconocerse al respecto. En muchos balances de las entidades del sector público, PP&E corresponde a la parte más grande.
NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	NICSP 21 prescribe los procedimientos que una entidad aplica para determinar si un activo no generador de efectivo se encuentra deteriorado, y para asegurar el reconocimiento de las pérdidas por deterioro. La norma es, entre otras cosas, estrechamente relacionada con NICSP 17.
NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	Ya que en los países de LAC, las asociaciones público-privadas (PPP) se usan a menudo como instrumento para el financiamiento de los activos de infraestructura, se decidió incluir esta norma en el estudio. NICSP 32 ofrece más transparencia sobre las transacciones PPP.



#### Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición

**NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes** NICSP 19 define las provisiones, pasivos contingentes, y activos contingentes, e identifica las circunstancias en las cuales se deberían reconocer provisiones, cómo se deberían medir, y las revelaciones que se deberían hacer. La contabilidad de las provisiones es un elemento importante de la contabilidad de devengo.

**NICSP 25 Beneficios a los Empleados** NICSP 25 prescribe los requerimientos de contabilidad y revelación para los beneficios a los empleados. En el sector público, los beneficios a los empleados pueden representar una parte importante de los estados financieros de una entidad.

**NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición** NICSP 29 establece los principios para el reconocimiento y medición de los activos financieros, pasivos financieros y algunos contratos de compraventa de ítems no financieros. Ya que algunos países de LAC tienen instrumentos financieros complejos, la norma se consideró relevante para la región.

#### Ingresos

**NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)** Los impuestos y transferencias son las fuentes de financiamiento más importantes para muchas entidades del sector público. Por lo tanto, NICSP 23 cubre una gran parte de la contabilidad del sector público.

#### Consolidación

**NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Separados** La NICSP establece los requerimientos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, y para la contabilidad de entidades controladas, entidades controladas en conjunto, y empresas asociadas en los estados financieros separados de la entidad de control, el socio y el inversionista. Ya que NICSP 34-38 entran en vigor el 1 de enero de 2017, estas normas aún no se han adoptado en muchos de los gobiernos. Por lo tanto, hasta que NICSP 34-38 entren en vigor, tiene más sentido ver NICSP 6-8 ("sobre consolidación").

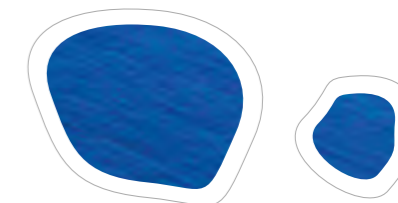
**NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas** NICSP 7 entrega la base de contabilidad de intereses de propiedad en las empresas asociadas. La norma establece los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación para los intereses en las empresas asociadas. Esta norma es parte de las NICSP de devengo "sobre consolidación".

**NICSP 8 Negocios Conjuntos** NICSP 8 entrega la base de contabilidad de intereses en negocios conjuntos, principalmente operaciones, activos y entidades controlados en conjunto. Esta norma es parte de las NICSP de devengo "sobre consolidación".

### El sistema de cálculo subyacente

Dado la razón detrás del marco contable de NICSP de devengo, un análisis de brechas con NICSP ofrece solo dos opciones con respecto al cumplimiento: o se cumplen los requerimientos de la NICSP o no. Debido a que LAC se encuentra en la etapa de transición hacia las NICSP, se agrega una tercera categoría de respuesta posible para tomar en cuenta las simplificaciones realizadas o reparaciones ofrecidas durante el proceso de implementación y las normas nacionales de devengo que llevan a resultados similares o de cierta forma incluso idénticos. Por consiguiente, a cada entrevistado se le pide comparar los requerimientos de una NICSP de devengo con las prácticas actuales en su país e indicar si la práctica es "idéntica", "similar" o "diferente" a la norma internacional. A continuación, se define cada opción:

- "Idéntico": se usa el mismo texto de la NICSP en las leyes / normas nacionales, o se hacen cambios menores al texto sin afectar el resultado contable (método indirecto de adopción de NICSP). También puede ser que las leyes/normas nacionales se refieren a los requerimientos en la(s) NICSP(s) respectiva(s) (método directo de adopción de NICSP).
- "Similar": durante un periodo de transición hacia NICSP de devengo, el país usa simplificaciones o alternativas permitidas que faciliten este proceso, pero la norma aún no se implementa en su totalidad; o el país está en proceso de implementación y no todas las entidades han completado la implementación; o el país aplica las normas de base de devengo tendientes a un resultado contable similar (pero no idéntico).
- "Diferente": la legislación nacional aún no se ajusta a las NICSP de devengo o no cubre el tema contable respectivo. Los resultados contables son diferentes (ej. debido a diferentes bases de contabilidad).



Las siguientes son las suposiciones subyacentes de dichas categorías de respuesta y forman la base del cálculo del nivel de alineación con las NICSP. Se supone que la categoría de respuesta "diferente" corresponde a un nivel de alineación de 0%, la categoría "similar" equivale a una alineación de 50% y la categoría "idéntico" tendría un nivel de alineación de 100%.

En algunos casos, se requiere el juicio profesional del entrevistado para la clasificación como "idéntico - similar - diferente". Para que este juicio sea transparente y trazable, las brechas detectadas (similar y diferente) deben especificarse y describirse de forma breve en el cuestionario.

Las preguntas para el análisis de brechas se enfocan en los aspectos legales de implementación y comparan las leyes y normas contables nacionales con las normas internacionales (NICSP). Dentro de cada norma, no todos los requerimientos de la norma se comparan con la legislación nacional. Más bien, el cuestionario se enfoca en los temas contables que generalmente se consideran más importantes.

El cuestionario contiene preguntas introductorias que se enfocan en el estado de implementación en un sentido práctico y que generarán un mejor entendimiento de las circunstancias específicas del país. Las preguntas prácticas no afectan el resultado del análisis de brechas.

Si una pregunta se enfoca en temas (aún) no cubiertos por el marco contable nacional actual, esta situación será clasificada como “diferente”. El cuestionario no incluye la categoría de respuesta “no aplica”. Ya que algunas áreas contables sólo se aplican a ciertas entidades públicas (ej. NICSP 11 Contratos de Construcción), el cálculo del nivel global de alineación lo toma en cuenta atribuyendo un menor factor de ponderación a tales normas. El método de cálculo asociado y la asignación de factores de ponderación se explicarán en mayor detalle en la siguiente sección “Cálculo del nivel global de alineación con NICSP”.

**Por ejemplo:**

*Si no se hace una revelación porque la situación no existe en el momento, pero el marco contable cubre la posibilidad de tal situación y las reglas corresponden a NICSP, se debe responder “idéntico”. Si tal situación ocurrió, la revelación se haría de acuerdo con las reglas actuales.*

*Sin embargo, si la revelación no se hace porque la situación no existe actualmente y el marco contable no la cubre porque el gobierno cree que es improbable que tal situación ocurra, entonces se debe clasificar como una brecha (“diferente”). Se supone que un set completo de normas contables debería cubrir todas las situaciones posibles. El hecho de que las NICSP seleccionadas no son aplicables a toda entidad del sector público se considera dentro de la metodología por atribución de menores factores de ponderación a dichas NICSP (ej. NICSP 11).*

Sin embargo, hay una excepción en el cuestionario donde se permite la respuesta “no aplica”. Así es el caso de NICSP 17 donde la norma permite la opción entre el modelo de costo y el modelo de revalorización. Cuando un país aplica una de las dos opciones, las preguntas con respecto a la otra opción no se aplican y se eliminan de los siguientes pasos para el cálculo del nivel de alineación. De lo contrario, una respuesta de “diferente”, generaría una brecha no justificable.

**Cálculo del nivel de alineación por norma NICSP**

Dentro de cada norma, no todos los requerimientos se comparan con la legislación nacional. Por lo tanto, el cuestionario se enfoca en los temas contables más importante según la experiencia de EY en la contabilidad del sector público.

En principio, cada pregunta del cuestionario tiene la misma ponderación. No se atribuyen factores individuales de ponderación a las preguntas. Sin embargo, dependiendo de los detalles de una norma, a veces hay más preguntas con respecto a las revelaciones que a la medición y reconocimiento. Por eso, las NICSP seleccionadas se agrupan en sub-categorías principales. Esas sub-categorías dependen de la norma individual pero generalmente comprenden “Reconocimiento”, “Medición” y “Revelaciones”. Dentro de cada sub-categoría, las preguntas tienen la misma ponderación. El nivel global de alineación con la NICSP individual se calcula como el promedio de esas sub-categorías predefinidas. Este enfoque evita toda predominancia accidental de las preguntas con respecto a un solo aspecto de una norma y facilita la visualización de la fuente de las diferencias detectadas.



**Ejemplo de un nivel de alineación de 75% con una norma NICSP individual:**

	DIFERENTE	SIMILAR	IDÉNTICO	
Revelaciones	10%	80%	10%	10 preguntas > N° de marcas, divididas entre 10
Medición	0%	50%	50%	4 preguntas > N° de marcas, divididas entre 4
Reconocimiento	0%	0%	100%	2 preguntas > N° de marcas, divididas entre 2

Se supone que la respuesta “diferente” corresponde a un nivel de alineación de 0%, “similar” de 50% e “idéntico” de 100%.

En la sub-categoría “Reconocimiento” las 2 preguntas resultan en un nivel de alineación de 100%. Las 4 preguntas en “Medición” se distribuyen entre “similar” e “idéntico” y obtienen un nivel promedio de alineación de 75% (= (2 x 100% + 2 x 50%) / 4). Las 10 preguntas de “Revelaciones” se responden de la siguiente forma (1 = idéntico, 8 = similar, 1 = diferente) lo que corresponde a una alineación de 50% en la sub-categoría de “Revelaciones”.

Las siguientes preguntas (2.1.1. y 2.1.3.) del análisis de brechas tienen una estructura diferente y por consiguiente un sistema de cálculo diferente, según se describe a continuación.

<b>Pregunta 2.1.1 - PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:</b> Describir la presentación de los estados financieros. En particular, especificar los siguientes:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Componentes de los estados financieros: la primera columna indica posibles componentes de los estados financieros. Si un componente no se presenta en sus informes financieros, seleccionar NO.</li> <li>Frecuencia de Información: si un componente de los estados financieros se presenta, indica su frecuencia de presentación y</li> <li>Oportunidad: la duración del proceso de información financiera.</li> </ul>	NO	Frecuencia de información / Período de Información (NICSP 1.66)	Oportunidad / Duración del proceso de información (NICSP 1.69)
Estado de situación financiera (balance general)			
Estado de resultados financieros (Estado de resultados/Estado de ganancias y pérdidas)			
Estado de cambios en activos netos			
Estado de flujo de efectivo			
Comparación de los montos presupuestados y reales, como estado financiero adicional separado o como columna de presupuesto en los estados financieros			
Políticas contables y notas a los estados financieros (resumen de las principales políticas contables y otra información explicativa) - NICSP 1.21			
Otro(s) estado(s) Nombre(s):.....			

Para cada componente (cada línea) mostrado en la pregunta 2.1.1 se puede lograr un nivel de alineación de 100%. Se supone que la presentación del componente cuenta como 50%, la frecuencia (NICSP 1.66) como 40% y la oportunidad (NICSP 1.69) otro 10%.

Por ejemplo, si el balance se presenta anualmente, pero la duración del proceso de información es de 18 meses, generaría un nivel de alineación de 90% para el componente de balance. En caso de que el estado de cambios en activos netos no se presenta, el nivel de alineación para esta línea es de 0%.

El nivel global de alineación con NICSP para la pregunta 2.1.1 se calcula como el porcentaje promedio de los 6 componentes requeridos por NICSP.

En la pregunta 2.1.3, se supone que cada componente del estado de situación financiera (balance) tiene la misma ponderación. Por lo tanto, un nivel de alineación con NICSP de 100% sólo puede lograrse si todos los componentes se presentan en el estado de situación financiera. Si uno (dos, tres...) de los ítems en el estado de situación financiera no se presenta(n) el 100% se reduce por 6.25% (12.5%, 18.75%, etc.).



<b>Pregunta 2.1.3 - PRESENTACIÓN DE SITUACIÓN FINANCIERA (Balance):</b> Indicar si la siguiente información se presenta en el estado de situación financiera. (NICSP 1.88)	Se presenta
Propiedad, planta y equipo	<input type="checkbox"/>
Propiedades de inversión	<input type="checkbox"/>
Activos intangibles	<input type="checkbox"/>
Activos financieros	<input type="checkbox"/>
Inversiones registradas por el método de participación	<input type="checkbox"/>
Inventarios	<input type="checkbox"/>
Cuentas por recuperar de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)	<input type="checkbox"/>
Cuentas por cobrar de transacciones con contraprestación	<input type="checkbox"/>
Efectivo y equivalentes al efectivo	<input type="checkbox"/>
Impuestos y transferencias por pagar	<input type="checkbox"/>
Cuentas por pagar de transacciones con contraprestación	<input type="checkbox"/>
Provisiones	<input type="checkbox"/>
Provisiones por pagos previsionales	<input type="checkbox"/>
Pasivos financieros	<input type="checkbox"/>
Participaciones minoritarias, presentadas dentro del activo neto/patrimonio neto	<input type="checkbox"/>
Activo neto/patrimonio neto atribuible a los dueños de la controladora	<input type="checkbox"/>

### Cálculo del nivel global de alineación con NICSP

El nivel global de alineación con NICSP se calcula en base a los resultados de las entrevistas y el nivel calculado de alineación por NICSP individual (ver la metodología descrita anteriormente).

En un segundo paso, un factor de ponderación entre 1 y 5 se aplica al nivel de alineación por norma individual al calcular el nivel global de alineación. El factor de ponderación se basa en el juicio profesional. Este factor de ponderación refleja la importancia de la

norma en comparación con las otras en términos de información financiera, la relevancia de la posición del balance y si la norma es aplicable a todas o solo una cantidad limitada de las entidades del sector público. La determinación de los factores de ponderación se hizo en conjunto entre el BID y EY.

La siguiente tabla muestra la asignación de factores de ponderación y la razón por tal ponderación.

Normas incluidas en la evaluación del nivel global de alineación con NICSP	Factor de ponderación	Razón por la asignación del factor de ponderación
<b>Presentación y Revelación</b>		
NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros	5	NICSP 1 es una norma esencial. Entre otros requerimientos, define los estados que se deben incluir en un set completo de estados financieros según NICSP.
NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo	4	Un estado de flujo de efectivo es un elemento importante en los estados financieros según NICSP y contiene información importante sobre la liquidez.
NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	2	NICSP 3 es una norma importante. Sin embargo, ya que no ocurren con frecuencia los cambios en las políticas contables, cambios en estimaciones contables y tampoco los errores, hemos asignado un factor de ponderación inferior al de NICSP 1 y 2.
NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	1	En nuestra experiencia, raras veces se aplica NICSP 18 en la práctica. También, la estructura de información financiera por segmentos y la estructura organizacional a menudo se desvían de la norma.
NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	3	NICSP 24 compara los montos presupuestados y reales de una entidad. Desde una perspectiva de control y una perspectiva de rendición de cuentas, NICSP 24 se considera una norma importante.
<b>Activos Mayores: Reconocimiento y Medición</b>		
NICSP 11 Contratos de Construcción	1	NICSP 11 sólo se aplica a ciertas entidades del sector público, por lo tanto, la norma no se considera muy importante a nivel global del gobierno.
NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo	5	NICSP 17 se considera esencial ya que cubre el reconocimiento y medición de la parte más importante de los activos en el balance de muchas de las entidades.
NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	3	NICSP 21 es estrechamente relacionada con NICSP 17 y es importante para la medición posterior de activos.
NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	4	NICSP 32 se considera bastante importante ya que los Acuerdos de Concesión de Servicio se utilizan cada vez más en el sector público, especialmente en Latinoamérica.

<b>Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición</b>		
NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	4	NICSP 19 se considera muy importante debido a la materialidad de las posiciones del balance involucradas.
NICSP 25 Beneficios a los Empleados	5	Las provisiones de pensiones a menudo corresponden al principal ítem de pasivos en el balance de las entidades del sector público. Por lo tanto, consideramos NICSP 25 una norma esencial por el lado de los pasivos.
NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	3	NICSP 29 se considera bastante importante debido a los riesgos mayores asociados a los instrumentos financieros y la complejidad de la contabilidad. Los instrumentos financieros pueden tener un efecto significativo en los estados financieros, según su uso.
<b>Ingresos</b>		
NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	5	Los ingresos sin contraprestaciones (como los impuestos y transferencias) son la fuente de ingresos más importante de muchas entidades del sector público. Por lo tanto, NICSP 23 se considera una norma esencial.
<b>Consolidación</b>		
NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Separados	4	NICSP 6 es la norma central de la consolidación. Ya que un estado financiero consolidado puede ofrecer una perspectiva financiera completa de una entidad, consideramos que esta norma tiene una alta importancia.
NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas	2	Las inversiones en las empresas asociadas son menos comunes en el sector público que los negocios conjuntos o entidades controladas.
NICSP 8 Negocios Conjuntos	3	Se pueden encontrar más negocios conjuntos en el sector público que las empresas asociadas. NICSP 8 cubre sólo una parte del alcance completo de consolidación y por lo tanto se le asigna menos importancia que a NICSP 6.



## Gestión de calidad del estudio

Durante la etapa de entrevistas, la calidad de la encuesta es gestionada por el BID y EY a través de la consideración de los siguientes aspectos:

- **Entrevistados con disponibilidad y conocimiento.** Normalmente, hay sólo una cantidad limitada de expertos disponibles en un país con conocimiento claro de todos los acuerdos contables y planes de reforma del sector público. Se asigna una cantidad de tiempo importante para identificar los mejores candidatos para las entrevistas.
  - **Trazabilidad de las respuestas.** El cuestionario se diseña de forma estructurada. La encuesta no es anónima y las respuestas se pueden asociar a los encuestados.
  - **Comprensión completa de las preguntas y respuestas.** El cuestionario se entregó al entrevistado vía una herramienta de encuesta en línea. El enlace al cuestionario se envió al entrevistado antes de la entrevista presencial para que lo prepare (prellenado del cuestionario). La entrevista se realiza de forma presencial para que haya una comprensión completa de todas las preguntas y respuestas. En esta sesión de entrevista, se aplica un principio de doble control ya que el equipo de entrevistadores cuenta con un miembro local de EY y un representante local del BID, ambos especialistas en las finanzas públicas.
  - **Uso de técnicas de entrevista.** Los entrevistadores en cada país se preparan para la entrevista con una revisión de la bibliografía asociada a las últimas publicaciones sobre la implementación de NICSP en el país respectivo. En casos donde se detectan inconsistencias dentro de las respuestas o contradicciones de las respuestas con otras fuentes de información durante la entrevista, el entrevistador aplica técnicas de entrevista como el uso de la reformulación, preguntas de sondeo o preguntas de seguimiento para asegurar la integridad y precisión de las respuestas registradas y para evitar malentendidos.
  - **Revisión de plausibilidad.** Después de las entrevistas, EY realiza una revisión de plausibilidad y consistencia de las respuestas entregadas por los entrevistados.
- Para administrar la encuesta, se usan equipos locales de EY en cada uno de los países seleccionados. Estos equipos locales no solo ayudan a los entrevistados a completar los cuestionarios, sino también resumen la información reunida en los Informes de País (ver el Anexo 1). Estos Informes de País son una agregación de los datos reunidos durante la entrevista, siguiendo una

estructura comparable en base al formato de informe. Los Informes de País, junto con los cuestionarios completados, están sujetos a una revisión por parte de un ejecutivo de EY dentro del país respectivo. Durante el análisis comparativo de los informes, se efectúa de forma central una revisión adicional de la consistencia e integridad de los Informes de País por parte de los expertos en NICSP de EY. En esta etapa, el nivel global de alineación con NICSP por país es calculado de forma central por EY para asegurar que el método de cálculo se aplica de manera uniforme. Posteriormente, esos documentos se someten a una revisión por parte del BID. Finalmente, los Informes de País son validados por los entrevistados (ej. Contador General) y eventualmente por otro(s) representante(s) relevante(s) designado(s) por el país respectivo (ej. Ministerio de Finanzas o Ministerio del Exterior).

Los informes de cada país, junto con los cuestionarios respondidos, están sujetos a una revisión técnica de un experto local en la materia dentro de EY. Durante el análisis comparativo de los informes, se lleva a cabo una revisión adicional centralizada con el objetivo de verificar la consistencia e integridad de los informes, la cual se realiza por un experto en la materia de NICSP dentro de EY. En esta etapa, el nivel general de alineación de cada país con las NICSP se calcula centralmente por EY para garantizar que el método de cálculo se aplique de manera uniforme.

A continuación, los documentos están sujetos a una revisión por parte del BID. Posteriormente, los informes se validan por la autoridad del Gobierno de cada país (por ejemplo, el Contador general) y, en algunos casos, este proceso incluye la validación de representantes designados por el país (por ejemplo, el Ministro de Finanzas).

El cuadro del Anexo 3 presenta la fecha de validación de los informes, las entidades a cargo de la validación y la opción de publicación de los resultados de cada país en el informe regional sobre NICSP. Una vez que se cuenta con la autorización del Gobierno, se realiza el informe regional que es revisado por dos expertos del equipo Global de NICSP-EY, y la versión en español del informe es revisada por un experto local.

Finalmente, la presente versión editada del estudio regional cuenta con la revisión de calidad de EY.

## Limitaciones del estudio

Las siguientes limitaciones deben ser consideradas en la interpretación de los hallazgos del informe:

- **Enfoque en el gobierno central.** Considerando la diversidad, complejidad y heterogeneidad de los acuerdos institucionales y contables en el sector público de los países seleccionados y el hecho de que algunos de estos países se encuentran en el proceso de reforma hacia las NICSP de devengo, el objeto de este estudio se limita al nivel del gobierno central para efectos de comparabilidad. Por lo tanto, las declaraciones sobre el estado de implementación de las NICSP de devengo en un país se refieren solamente al nivel del gobierno central.
- **Enfoque en NICSP seleccionadas.** En comparación con un análisis amplio pero superficial, BID y EY decidieron mutuamente tomar un enfoque más profundo con respecto a la aplicación de las NICSP de devengo seleccionadas y concentrar el análisis en 16 de las 31 NICSP vigentes al 1 de enero de 2016. Por consiguiente, las demás 15 NICSP no se incluyen en el análisis y el nivel global calculado de alineación del sistema contable del país con NICSP de devengo.
- **No se comparan todos los detalles dentro de una sola norma NICSP.** Se identifican los requerimientos más relevantes de la norma respectiva. Estos requerimientos normalmente constituyen los conceptos y principios principales de la norma. La selección de estos requerimientos fue acordada entre BID y EY. Como resultado, un nivel de alineación de 100% no implica necesariamente que cada requerimiento de la norma NICSP se ha incorporado en la legislación

nacional, sino que por lo general el sistema contable nacional genera los mismos resultados contables.

- **Los resultados se basan en una entrevista por país.** El informe depende de la información reunida durante las entrevistas con una institución principal por país. En la mayoría de los casos, el Contador General es designado como entrevistado.
- **Las verificaciones cruzadas se limitan a la información disponible al público.** Las verificaciones cruzadas realizadas por EY en el contexto de una revisión de plausibilidad de las respuestas entregadas por el entrevistado se limitan a la información disponible al público.
- **Un análisis de brechas no es una auditoría de las prácticas reales.** El enfoque del análisis de brechas es en los aspectos legales codificados en la legislación nacional y también se consideran los avances de la implementación. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que los requerimientos legales oficiales pueden diferir de las prácticas reales. El enfoque de entrevista no cuenta con el alcance de una auditoría de las prácticas contables reales. El alcance de la información valiosa del estudio se limita en este sentido.

Es importante destacar que este informe depende completamente de la información recibida y potencialmente validada por los representantes del país. No hemos intentado verificar la información aparte de una revisión cruzada con información disponible al público cuando sea relevante. El objetivo del estudio se limita a la recaudación y análisis de información, sin emitir ninguna recomendación ni opinión, de acuerdo con las normas profesionales que nos rigen.

# ANEXO 3

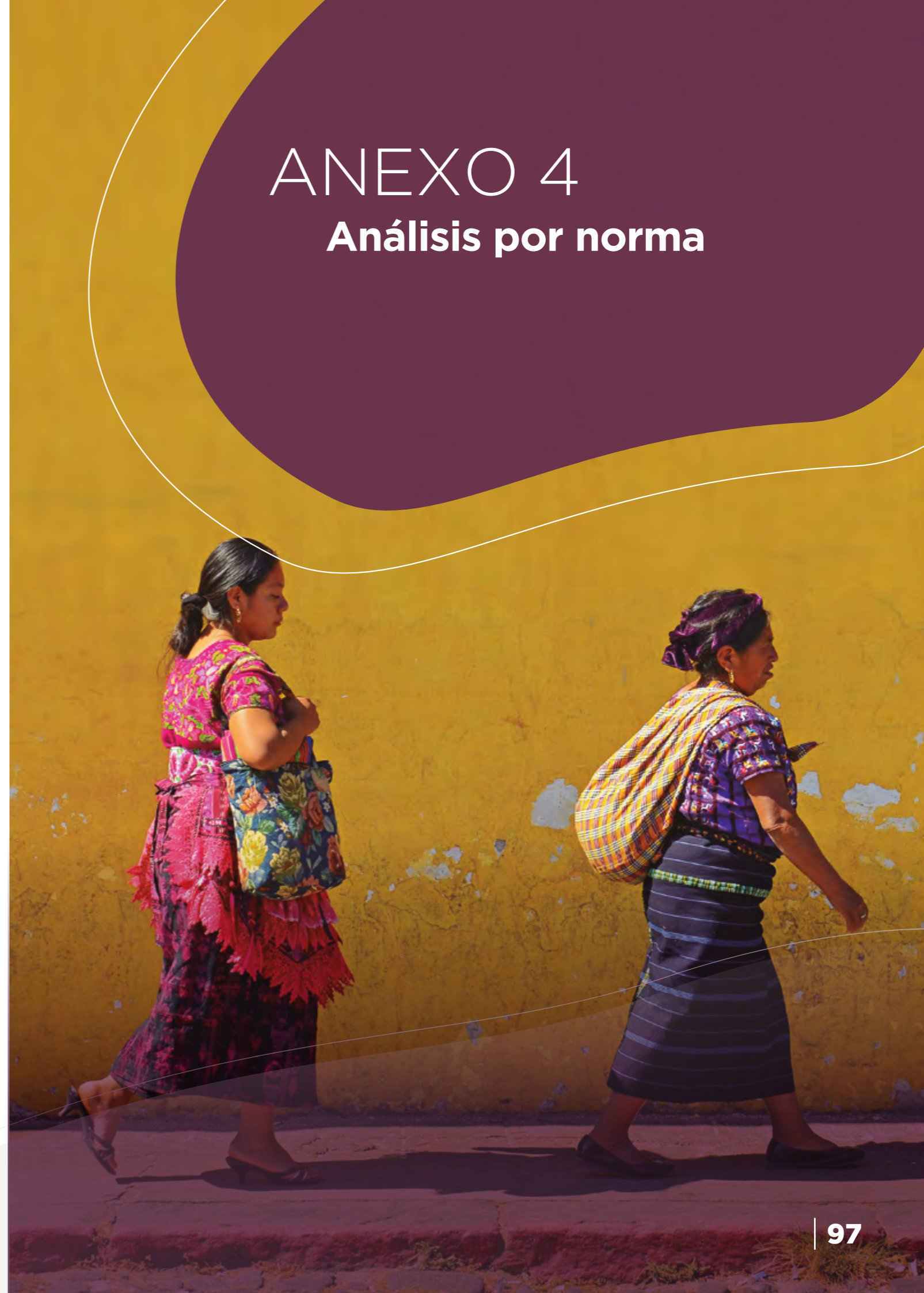
## Resumen del estado de validación por país

# ANEXO 4

## Análisis por norma

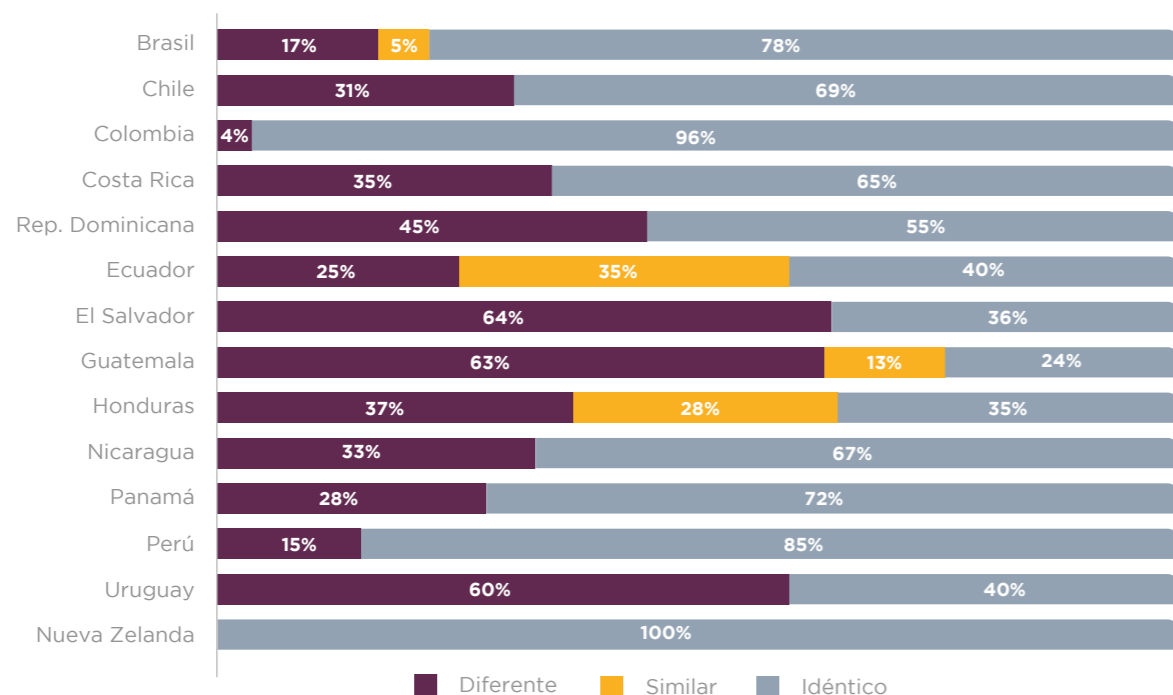
País	Fecha de validación	Compartir los resultados en el informe regional para FOCAL	Entidad de validación
Brasil	31 de marzo de 2017	Publicación completa aceptada	Tesorería
Chile	14 de agosto de 2017	Publicación completa aceptada	Contador General
Colombia	19 de julio de 2017	Publicación completa aceptada	Contador General
Costa Rica	27 de julio de 2017	Publicación completa aceptada	Contador General
República Dominicana	20 de junio de 2017	Publicación completa aceptada	Departamento General de Contabilidad Gubernamental
Ecuador	3 de abril de 2017	Publicación completa aceptada	Ministerio de Finanzas
El Salvador	17 de mayo de 2017	Publicación completa aceptada	Ministerio de Finanzas; Departamento General de Contabilidad Gubernamental
Guatemala	3 de julio de 2017	Publicación completa aceptada	Ministerio de Finanzas Públicas
Honduras	29 de junio de 2017	Publicación completa aceptada	Contador General
Nicaragua	14 de julio de 2017	Publicación completa aceptada	Ministerio de Finanzas
Panamá	10 de julio de 2017	Publicación completa aceptada	Ministerio de Economía y Finanzas; Departamento General de Contabilidad Gubernamental
Paraguay	16 de marzo de 2017	Publicación aceptada para compartir resultados únicamente a nivel regional	Ministerio de Finanzas
Perú	27 de enero de 2017	Publicación completa aceptada	Contador General, Ministerio de Economía y Finanzas
Uruguay	28 de marzo de 2017	Publicación completa aceptada	Contador General, Ministerio de Economía
Nueva Zelanda	31 de julio de 2016	Publicación completa aceptada	Tesorería

Publicación de los resultados regionales únicamente.



## Resumen de las principales brechas con NICSP 1

**Figura 30** Análisis de brechas con NICSP 1



## Resumen de las principales brechas con NICSP 1

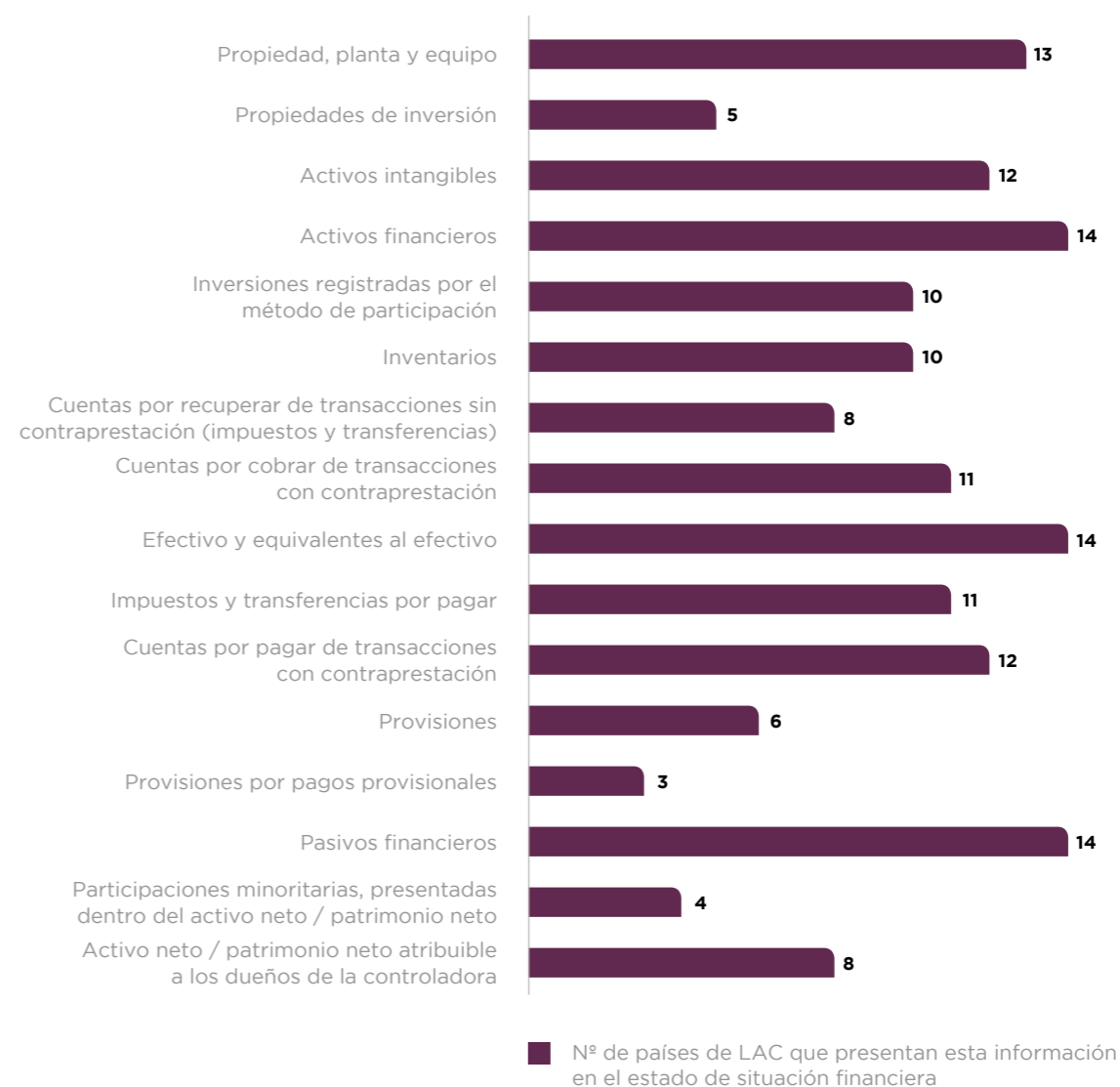
La alineación con NICSP 1 fue analizada según los siguientes aspectos principales:

- Componentes de los estados financieros (Figura 8 en la sección C.3.3).
- Información presentada en el estado de situación financiera (Figura 31).
- Distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes (Figura 32).
- Revelaciones en los estados financieros (Figura 32).

En general, la NICSP 1 ha logrado el nivel promedio de alineación más alto (promedio LAC de 61%) en comparación con las demás normas. Cinco países respondieron parte de las preguntas como “similar”. Estas similitudes se refieren principalmente a la clasificación de activos y pasivos como corrientes y no corrientes, además de las revelaciones (ver Figura 32).

Una examinación más profunda de las posiciones de balance (Figura 31) muestra que todos los países presentan información sobre los activos financieros, efectivo y pasivos financieros, ya que son los requerimientos mínimos para la contabilidad pública en un modelo de base de efectivo.

**Figura 31** Integridad de las posiciones del balance



Sin embargo, las provisiones de pensiones, participaciones minoritarias (no controladora), propiedades de inversión y (otras) provisiones son las posiciones de menor reconocimiento en los balances de los países seleccionados. Los países cuyo punto de partida es un sistema de base de efectivo modificado deben primero completar el proceso de reconocimiento y medición de los activos y pasivos mayores antes de presentarlos en el balance. Con respecto a la posición del balance “propiedad, planta y equipo”, los países de LAC parecen estar avanzados. Se presenta en 13 de los 14 países. Sin embargo, la presentación de la posición en el balance aún no indica si esta posición es completa en términos de reconocimiento y medición. El análisis profundo de NICSP 17 aclarará este asunto.

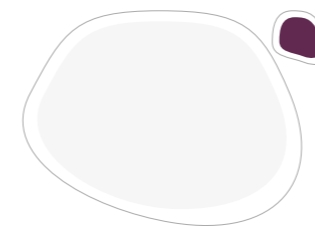
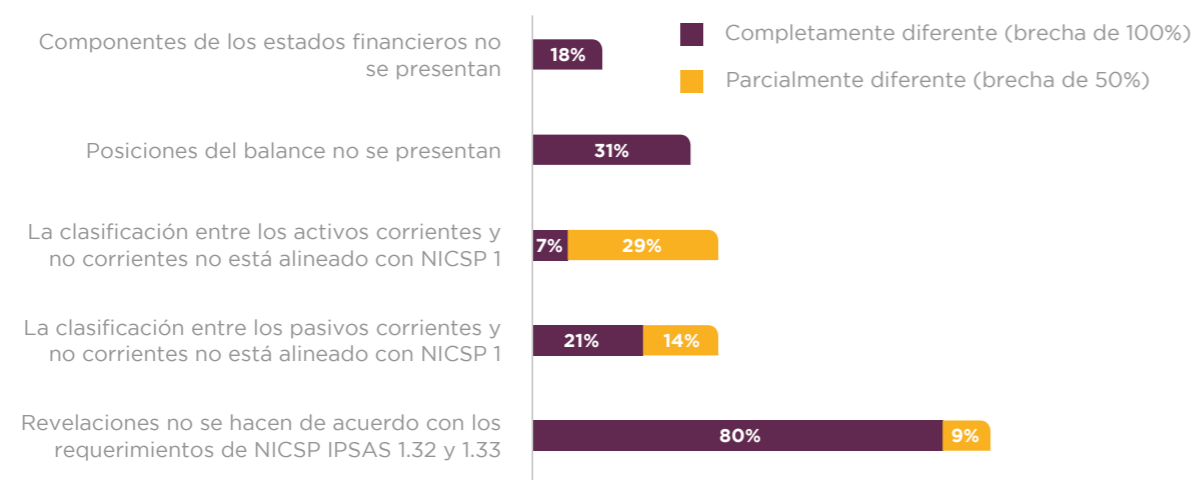
La Figura 32 demuestra las principales discrepancias con los requerimientos de NICSP 1 en los países seleccionados de LAC. En esta tabla, los requerimientos de NICSP 1 cubiertos por el cuestionario se reformulan en términos negativos para enfocarse en el análisis de las brechas. La parte amarilla de cada barra indica el porcentaje de los entrevistados que confirmaron una brecha entre sus normas contables nacionales y NICSP de devengo tal como se describe en el texto relacionado con la barra (respuesta de “diferente” en

el cuestionario). La parte oscura de cada barra refleja el porcentaje de entrevistados que no identificaron ninguna brecha con la NICSP de devengo pero que aún no aplican completamente los requerimientos de NICSP de devengo (respuesta de “similar”). Los entrevistados que respondieron “idéntico” (normas nacionales totalmente alineadas con los requerimientos de NICSP) no se visualizan en esta tabla.

La mayoría de las brechas se han identificado en el área de las revelaciones. NICSP 1.32 y 1.33 requieren revelaciones específicas cuando la entidad se desvíe de un requerimiento de sus políticas / leyes y normas contables. Sin embargo, las respuestas revelaron que en 80% de los países seleccionados de LAC no se presentan estas revelaciones.

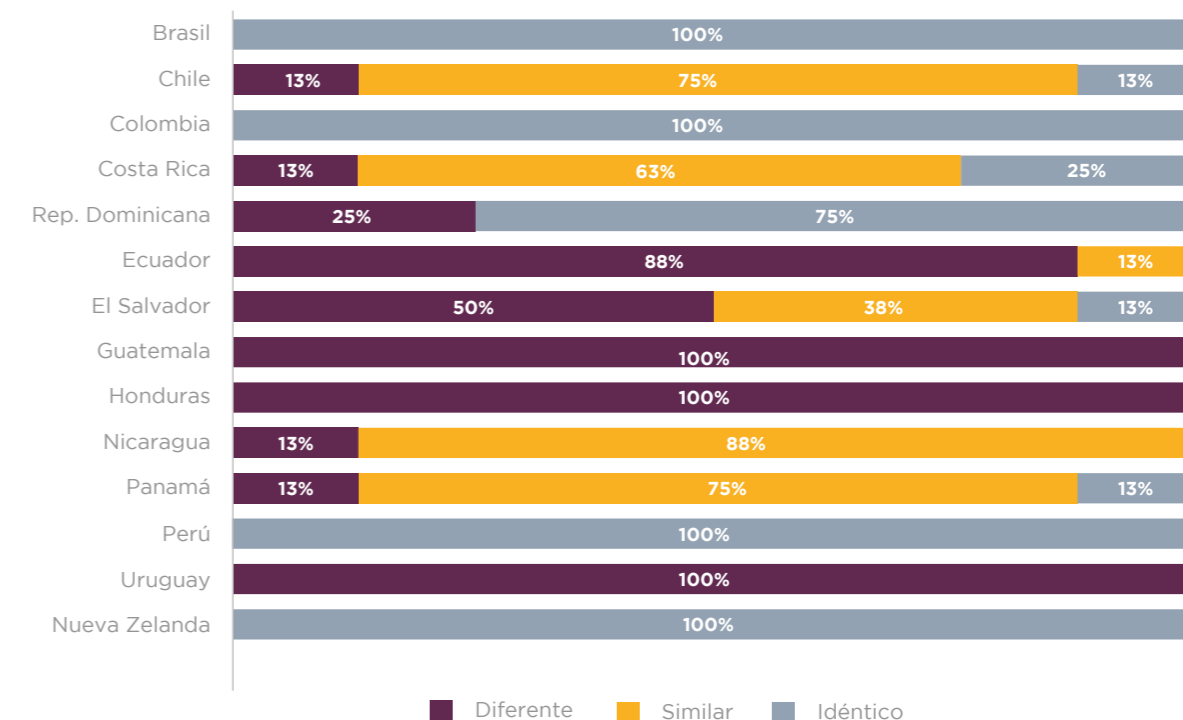
Se identificaron más brechas entre las normas contables nacionales y los requerimientos de NICSP 1.76 y 1.80 con respecto a la definición y clasificación de activos (7%) y pasivos (21%) corrientes y no corrientes. En estos casos, la clasificación respectiva no se realiza. En cuatro países, se detectaron similitudes en esta área: En un caso la clasificación de activos y pasivos como tales no cumple completamente con los requerimientos de NICSP 1, y en los demás casos sólo una parte de los pasivos está sujeta a esta clasificación.

**Figura 32** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 1



## Resumen de las principales brechas con NICSP 2

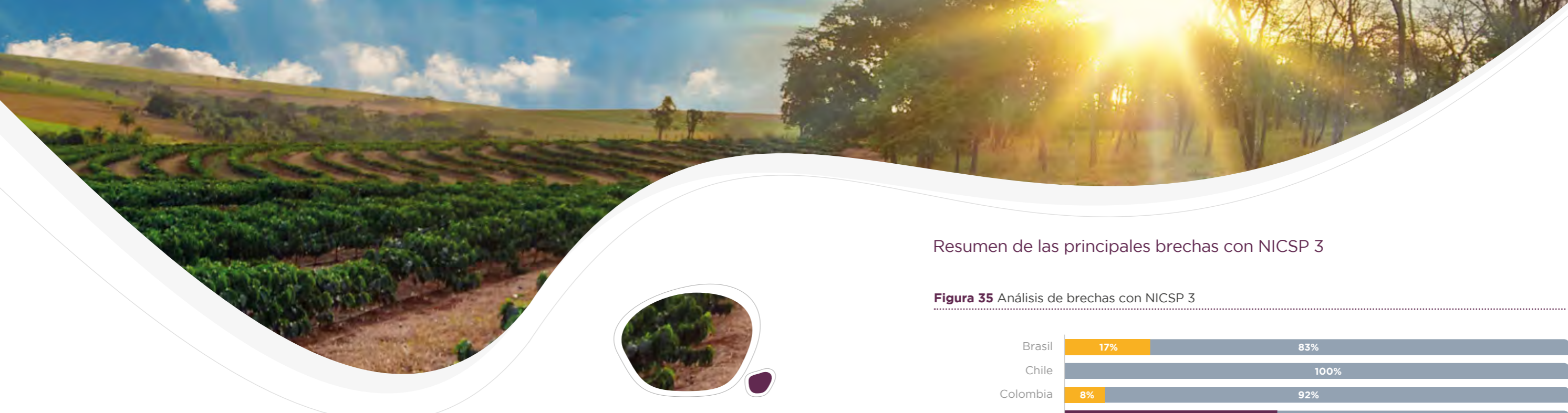
**Figura 33** Análisis de brechas con NICSP 2



El nivel regional promedio de alineación con NICSP 2 era relativamente alto en un 44%, comparado con los demás niveles de alineación con las NICSP logrados en LAC. Brasil, Colombia, Perú y Nueva Zelanda han implementado un estado de flujo de efectivo y logran una alineación de 100% con NICSP 2.

La diferencia principal entre las normas contables nacionales en los países de LAC y NICSP 2 resulta del hecho de que 64% de los entrevistados declaran

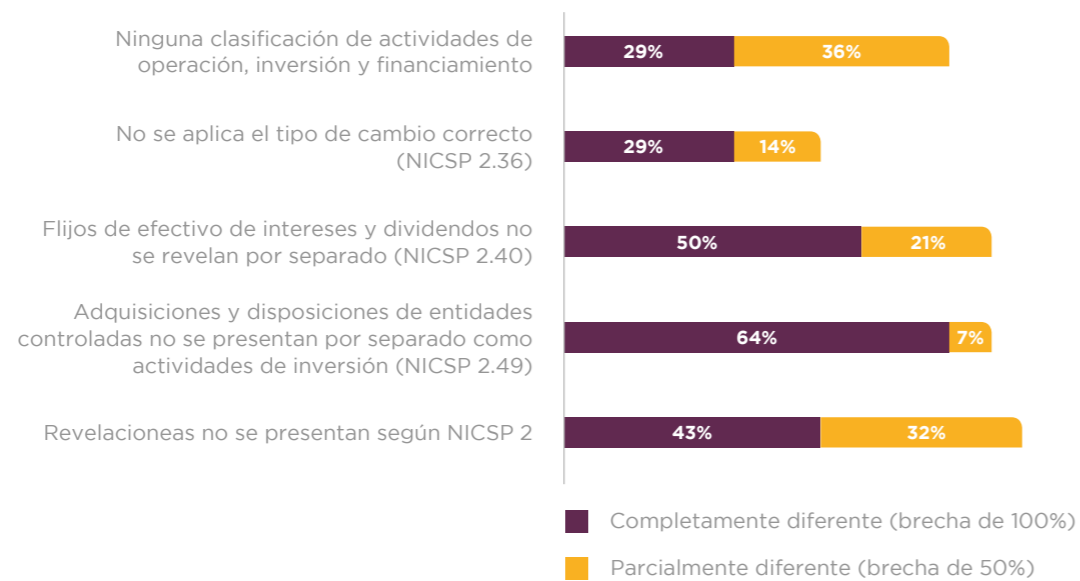
que las adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas no se presentan de forma separada como actividades de inversión (NICSP 2.49). En 50% de los países seleccionados de LAC, los flujos de efectivo de intereses y dividendos no se revelan de forma separada según NICSP 2.40. En cuanto a NICSP 1, hay muchos casos de revelaciones sobre flujos de efectivo que no se presentan según los requerimientos de la norma internacional.



Seis países muestran una parte considerable de las preguntas como "similar" a NICSP 2. La mayoría de estas similitudes tiene que ver con la clasificación de actividades de operación, financiamiento e inversión

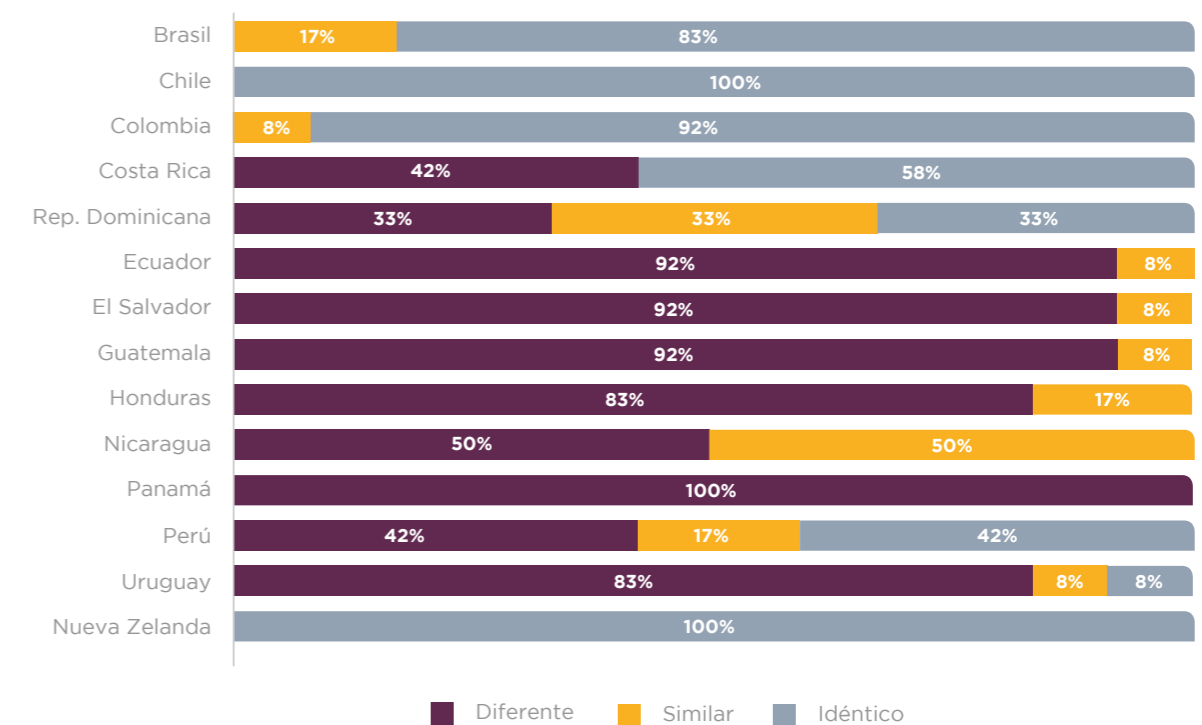
(36% para NICSP 2.18) y con revelaciones (32%). Esto se explica por el hecho de que en algunos países todavía no se incluyen todas las entidades controladas en el estado de flujo de efectivo.

**Figura 34** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 2



## Resumen de las principales brechas con NICSP 3

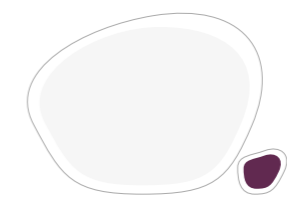
**Figura 35** Análisis de brechas con NICSP 3



El nivel regional promedio de alineación con NICSP 3 es de 36% para los países seleccionados de LAC. Chile y Nueva Zelanda muestran una alineación de 100% con los requerimientos principales de esta norma internacional sobre "Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores".

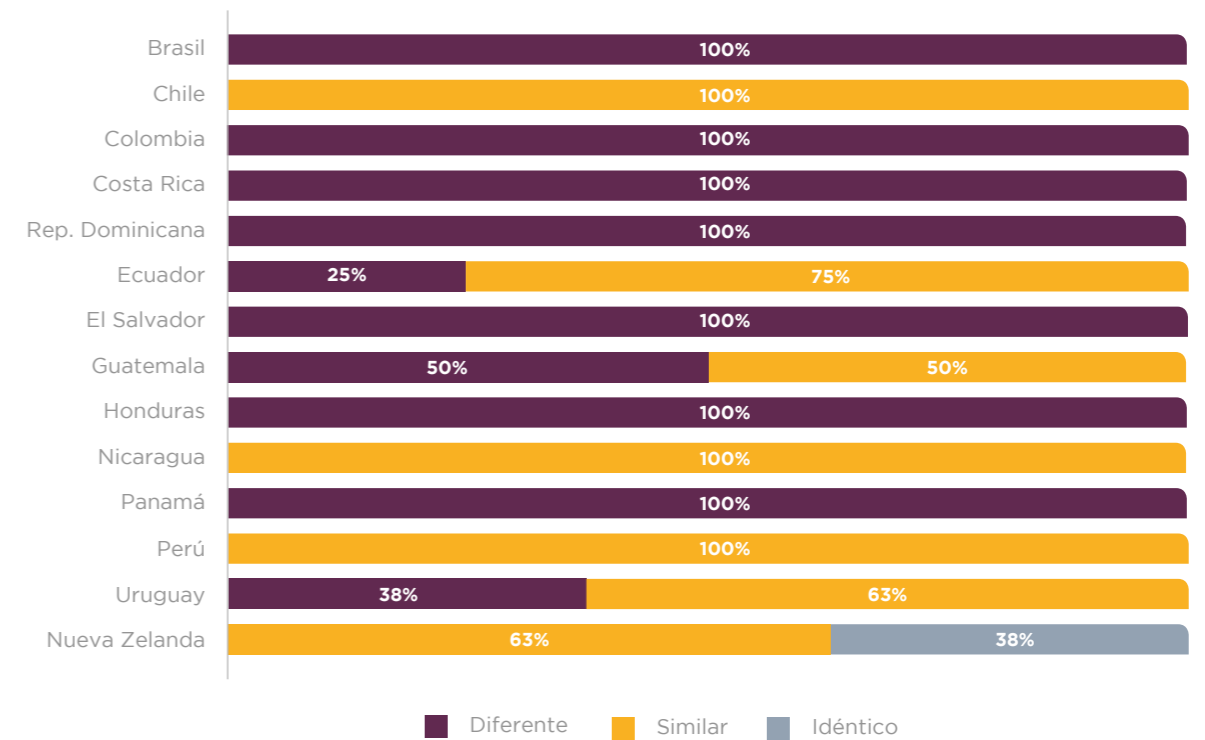
Mientras un 50% de los entrevistados confirman que los cambios en las políticas contables se limitan estrictamente de acuerdo con NICSP 3.17, las principales diferencias con NICSP 3 tienen que ver con la aplicación retrospectiva de tales cambios en las políticas contables (diferencia en 71% de los países) y la corrección de errores contables de ejercicios anteriores (diferencia en 71% y similitud en 7% de los países).

Si hay un cambio en las políticas contables, 29% de los entrevistados (cuatro países) confirmaron que la aplicación retrospectiva se realiza según NICSP 3.24. El saldo de apertura de cada componente afectado de activo/patrimonio neto debe ser ajustado para el primer ejercicio presentado además de los demás montos comparativos revelados como si la nueva política contable siempre se hubiese aplicado. Las limitaciones en la aplicación retrospectiva de los cambios en las políticas contables solamente se prevén si no es posible determinar los efectos específicos al período o el efecto acumulativo de los cambios en la política contable por uno o más períodos anteriores presentados (NICSP 3.28 et seq.).



## Resumen de las principales brechas con NICSP 18

**Figura 37** Análisis de brechas con NICSP 18



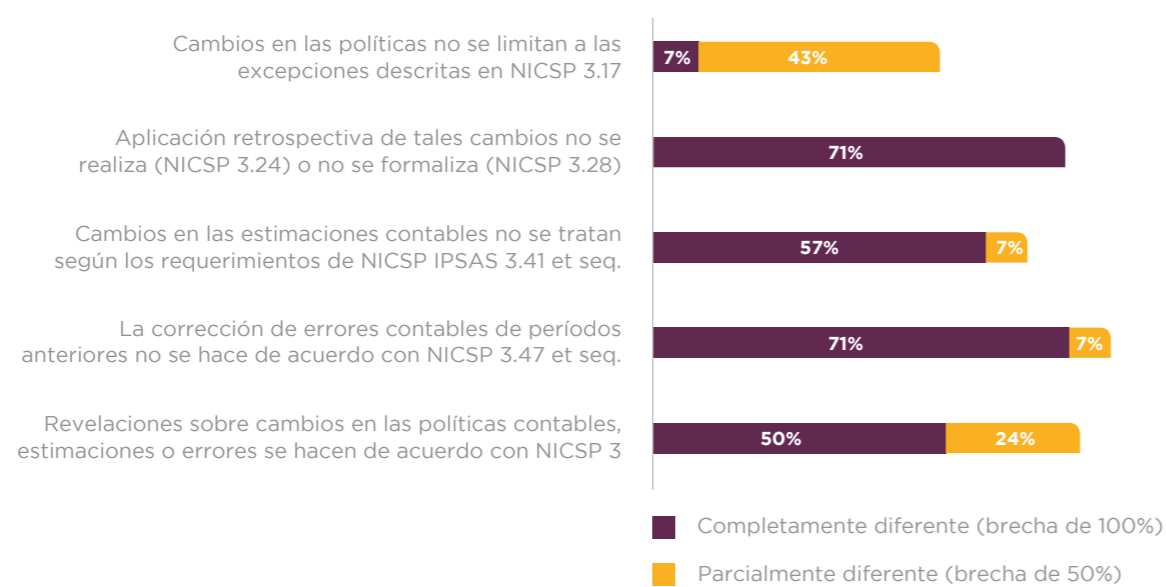
El nivel regional promedio de alineación con NICSP 18 era de 18% y es entre los niveles de alineación más bajos con las normas sujetas al análisis de brechas. Debido a complejidades informáticas y organizacionales, NICSP 18 no se aplica a menudo en la práctica e incluso Nueva Zelanda no ha adoptado completamente NICSP 18 sino que entrega información financiera por segmentos en una estructura diferente que se considera más adecuada según las circunstancias específicas del país.

Con respecto a la región de LAC, ninguno de los países seleccionados ha implementado completamente NICSP 18. Siete de los 14 países (50%) no hacen ningún tipo de información financiera por segmentos, y las

normas nacionales de los demás siete países de LAC muestran similitudes con la norma internacional. Incluso los países de LAC más avanzados en términos de implementación de NICSP como Brasil, Chile, Colombia y Perú tienen un nivel de alineación con NICSP 18 de 0% o no más de 50%.

La mayoría de los países que muestran "similitudes" con la NICSP 18 que revelan información financiera por segmentos han adaptado la estructura de los datos de información financiera por segmentos a sus circunstancias locales como lo hizo Nueva Zelanda.

**Figura 36** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 3



Con respecto a los cambios en las estimaciones contables, 36% (cinco de los 14 países) de las normas nacionales corresponden a NICSP 3.41. y reconocen el efecto de un cambio en una estimación contable de manera prospectiva, incluyéndolo en el superávit o déficit del período del cambio (y si aplica en los períodos posteriores) y ajustando el valor contable de cualquier activo, pasivo o ítem de activo/patrimonio neto relacionado en el período del cambio.

El 22% (3 de los 14 países de LAC) realizan la corrección de errores contables significativos de períodos anteriores según los requerimientos de NICSP 3.47 et seq en el primer conjunto de estados financieros autorizados para emisión después de descubrirlos, al reformular los montos comparativos para el(los) período(s) anterior(es) o al reformular los saldos de apertura de los activos, pasivos y activo/patrimonio

neto para el primer período presentado. La aplicación retrospectiva de tales correcciones se limita solamente si no es posible determinar o los efectos específicos al período o el efecto acumulativo del error.

El 50% de los países seleccionados de LAC no presentan revelaciones sobre cambios en las políticas contables, estimaciones contables o corrección de errores según NICSP 3. Once países (79%) respondieron parte de las preguntas como "similar" principalmente con respecto a las revelaciones y la pregunta sobre las excepciones que podrían justificar los cambios en políticas contables. Estas similitudes tienen que ver principalmente con el hecho de que las definiciones de NICSP 3 se implementan sólo parcialmente. Con respecto a las revelaciones, la información esencial se revela, pero sin el mismo nivel de detalle requerido por la norma.

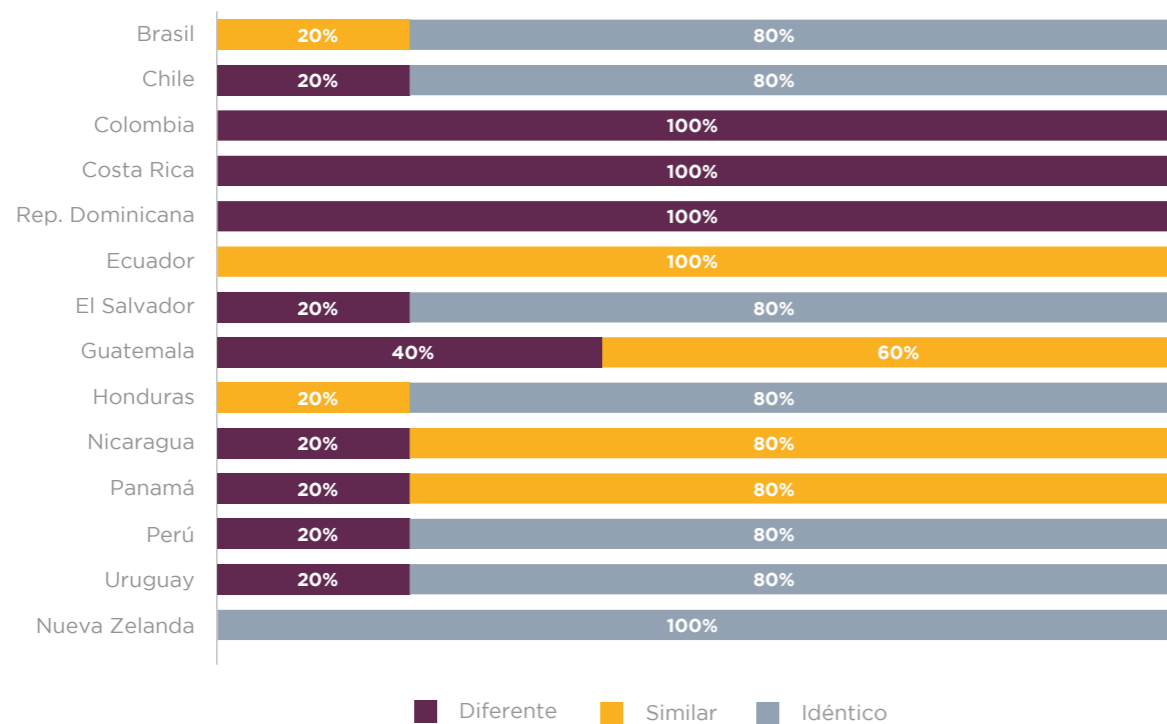
## Resumen de las principales brechas con NICSP 24

En todos los países sujetos a esta encuesta, se hacen públicos los estados financieros y la información presupuestaria. El nivel regional promedio de alineación con NICSP 24 también era bastante alto en 49%.

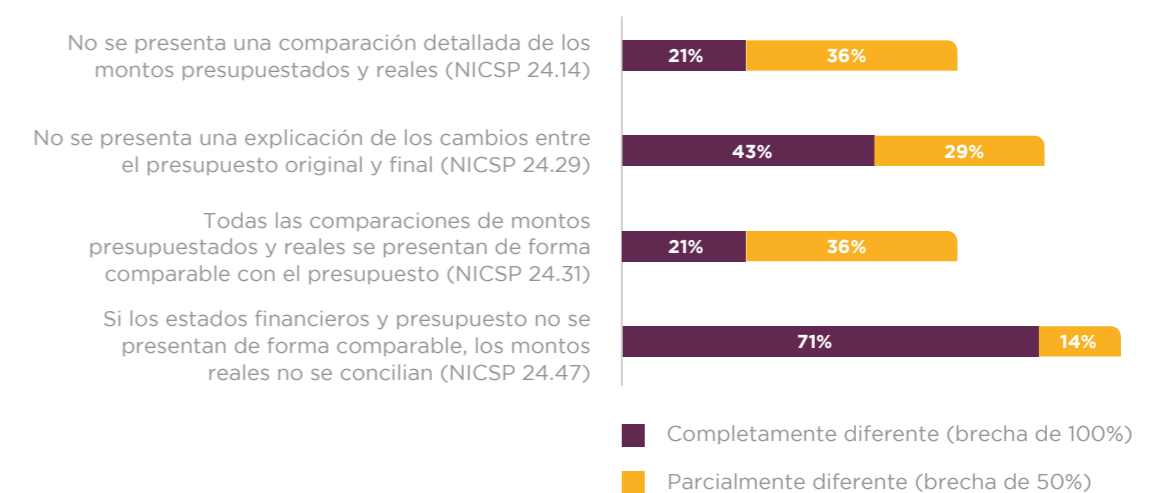
Ninguno de los países de LAC ha implementado completamente esta norma. Hay países que se han evaluado como inconformes con NICSP 24 (alineación de 0%). Estos países tienen informes presupuestarios que comparan el monto presupuestado y su ejecución. Sin embargo, estos informes (aún) no se vinculan con los estados financieros y no hay ninguna columna adicional o componente por separado de los estados financieros presentados.

Se registró la mayoría de las diferencias (71%) para la pregunta sobre la conciliación de los montos reales si los estados financieros y el presupuesto no se preparan de forma comparable. En 21% de los países, no se presenta una comparación detallada de los montos presupuestados y reales (NICSP 24.14 y 24.31). En 43% de los países, no se presenta ninguna explicación de si los cambios entre el presupuesto original y final son consecuencia de las reasignaciones dentro del presupuesto u otros factores en las notas o en un informe por separado (NICSP 24.29). Siete países (50%) muestra una parte considerable de las preguntas con respuesta de "similar" porque la información requerida está disponible, pero sin el nivel de detalle requerido por NICSP 24.

**Figura 38** Análisis de brechas con NICSP 24



**Figura 39** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 24



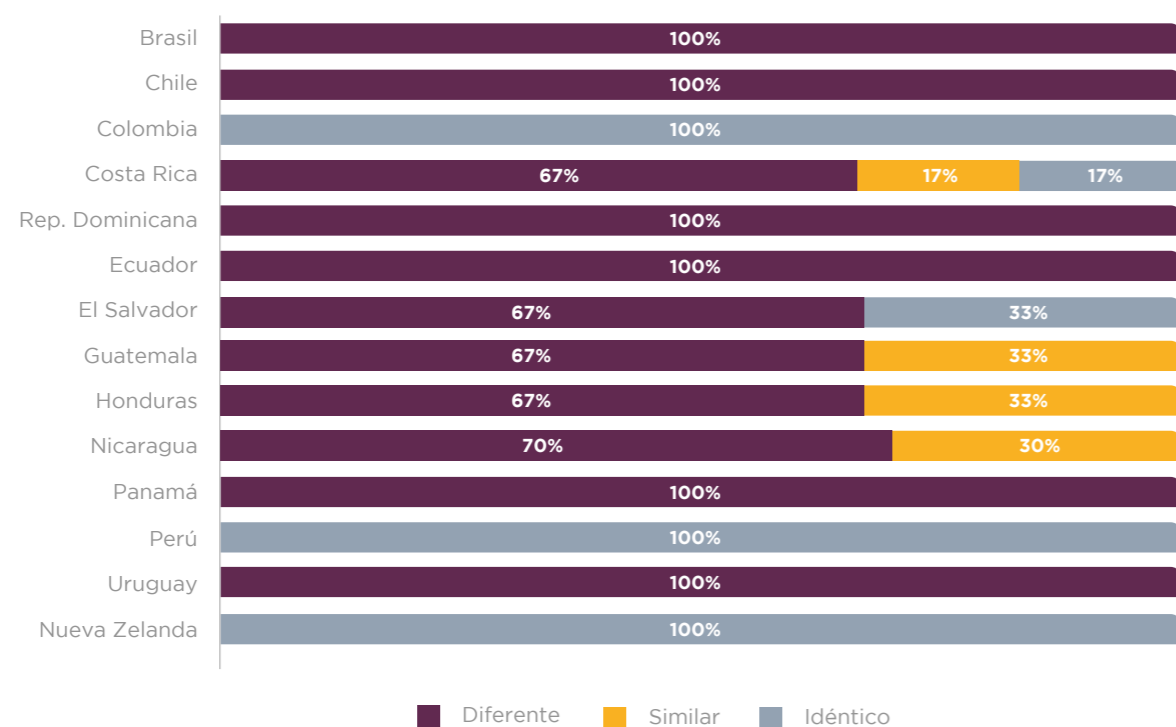
## Resumen de las principales brechas con NICSP 11

Esta norma solo se aplica si hay entidades en el gobierno central que ejecutan directamente contratos de producción. En la mayoría de los casos, estos contratos de construcción son ejecutados por las empresas públicas que aplican marcos contables diferentes (generalmente en base a NIIF).

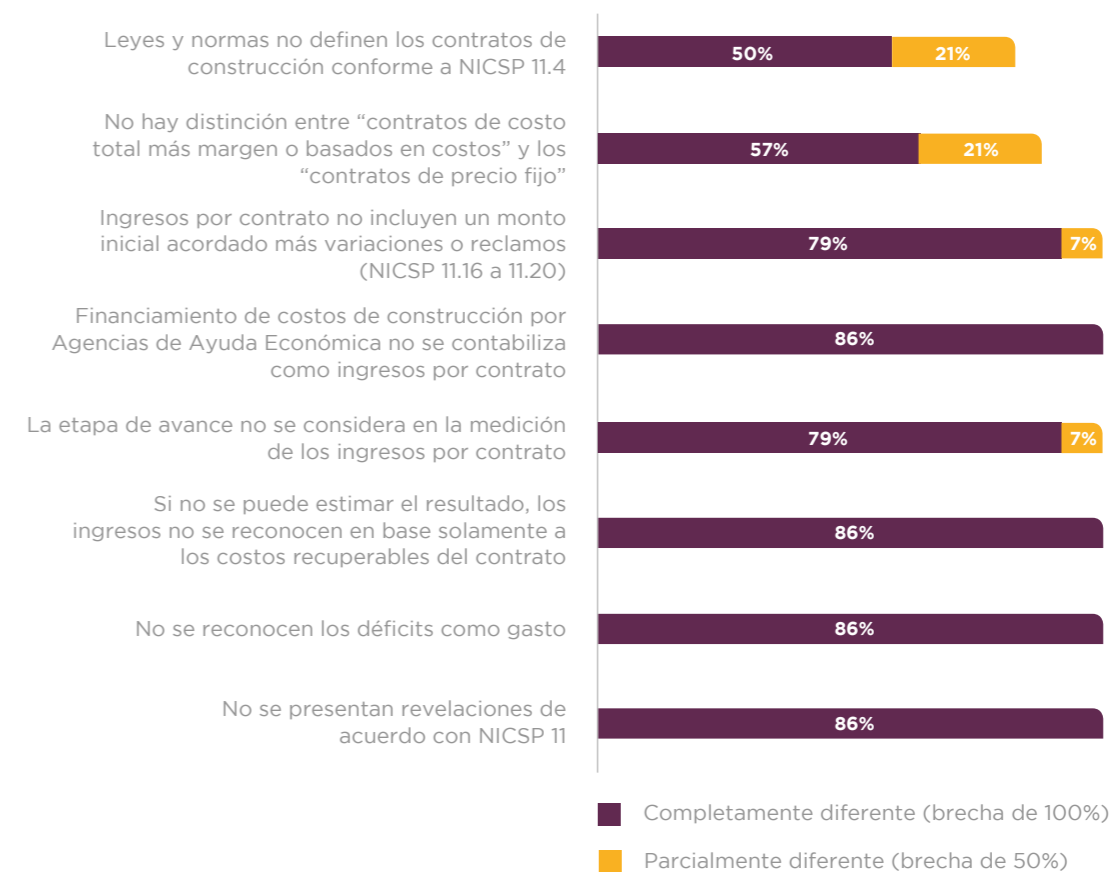
El nivel promedio de alineación con NICSP 11 era bajo en 22%. Siete países de LAC (50%) no aplican esta norma y la consideran no aplicable. Sin embargo, Colombia, Perú y Nueva Zelanda han implementado completamente NICSP 11. Los otros cinco países de

LAC (36%) tienen una definición idéntica o similar de los contratos de construcción en sus normas nacionales comparado con su definición en NICSP 11.4 como "un contrato, o acuerdo vinculante similar, específicamente negociado para la construcción de un activo o combinación de activos estrechamente inter-relacionados o interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función o propósito o uso final." Sin embargo, estos cinco países no aplican la norma internacional con respecto al reconocimiento o revelaciones.

**Figura 40** Análisis de brechas con NICSP 11



**Figura 41** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 11

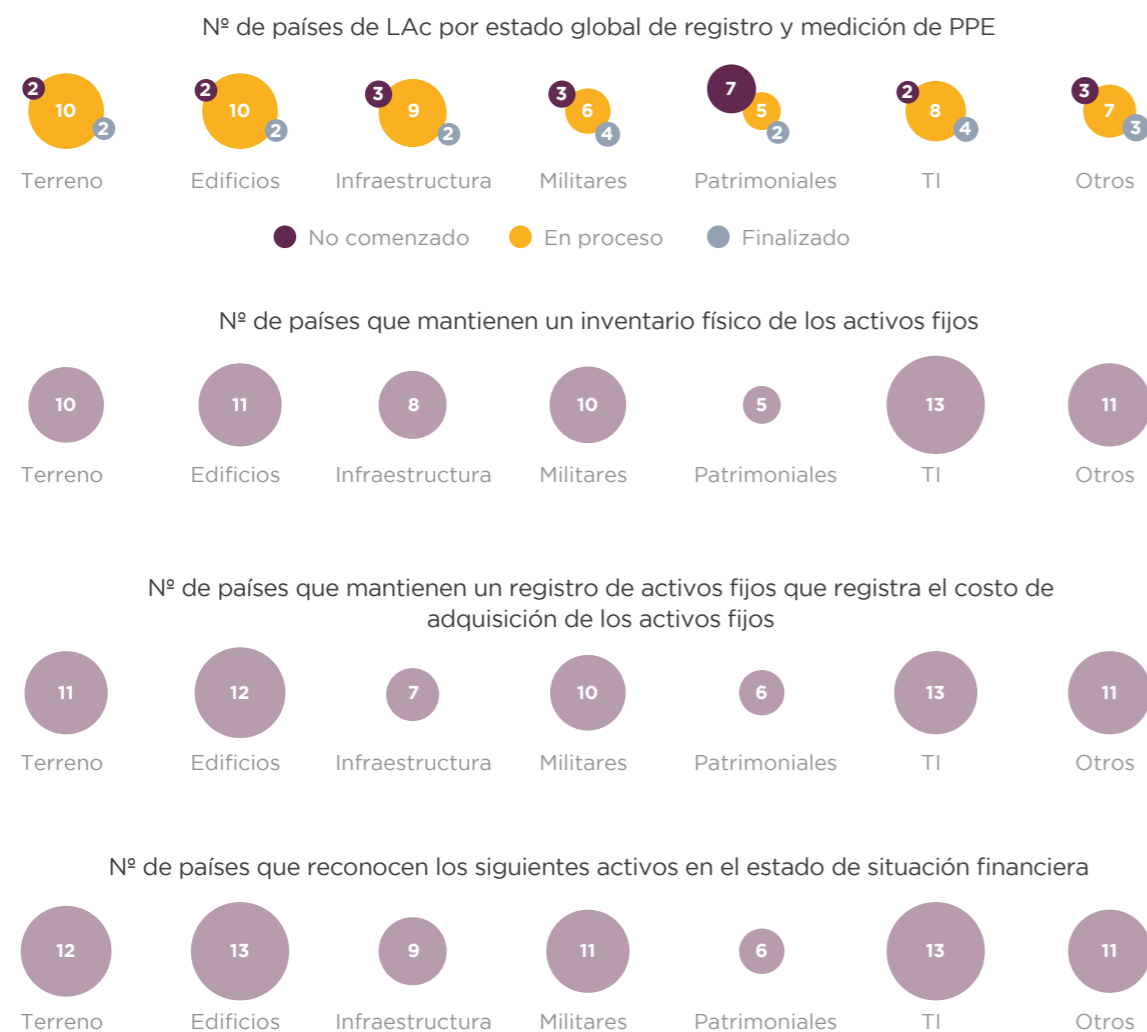


## Resumen de las principales brechas con NICSP 17

Según el análisis de NICSP 1 (ver Figura 31) 13 de los (93%) países de LAC presentan PPE como partida en el balance en sus estados financieros. Para entender

mejor la madurez del sistema contable del país se levantaron preguntas sobre la contabilidad de PPE cuyas respuestas se resumen a continuación:

**Figura 42** N° de países de LAC por estado global de registro y medición de propiedad, planta y equipo

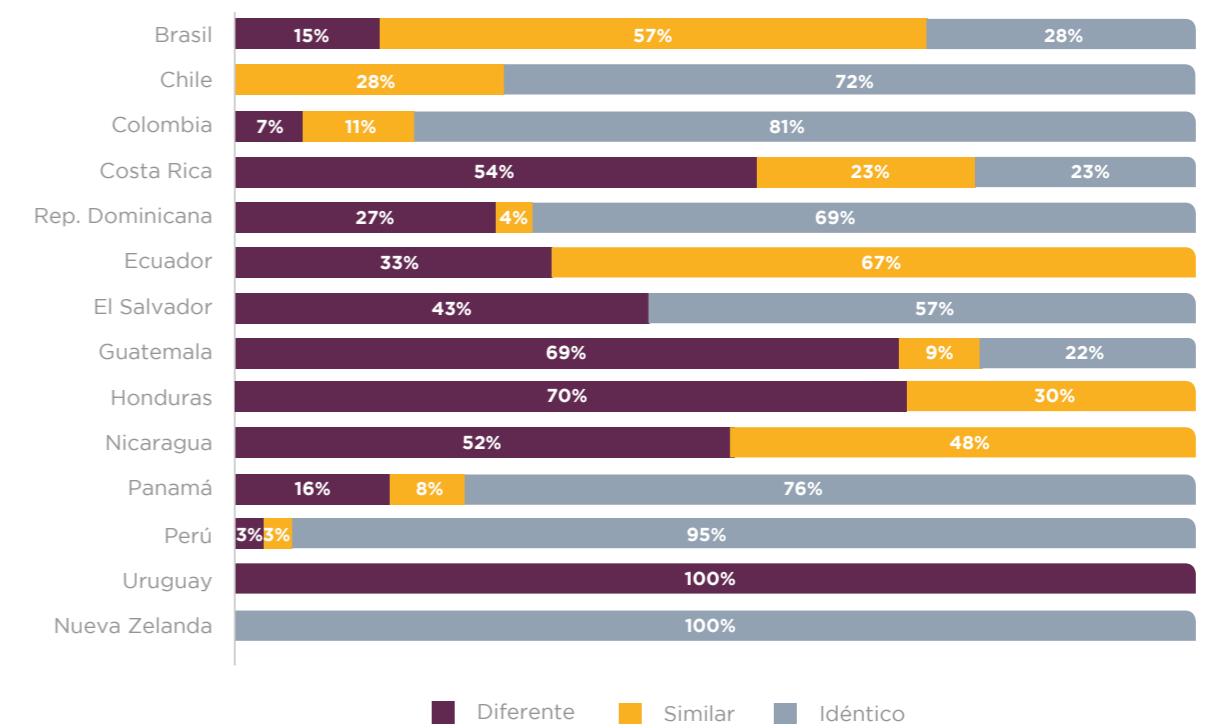


Las figuras anteriores muestran que la mayoría de los avances en el registro, reconocimiento y medición se ha logrado para los activos de TI, terrenos y edificios. Los activos de infraestructura, militares y de patrimonio siguen presentando desafíos en la mayoría de los países seleccionados.<sup>35</sup> Incluso en los cinco países que lograron una alineación con NICSP 17 sobre 70%, sólo Colombia ha completado el registro y medición de todos los activos de PPE.

Los lectores atentos habrán notado que en las figuras anteriores no todas las clases de PPE muestran la misma cantidad de países para todas las preguntas. ¿Cómo puede un país presentar activos fijos en el estado de situación financiera sin haber completado primero el registro y medición y sin tomar un inventario previo? La realidad parece más compleja y los entrevistados con determinadas variaciones explicaron su entendimiento de acuerdo a lo siguiente: En la República Dominicana, la Contaduría General presenta todos los tipos de

activos fijos en el estado de situación financiera pero no realiza un inventario físico centralizado de los activos fijos, sino que los activos de la mayoría de las entidades son registrados en un sistema específico de gestión de activos, sin embargo, algunas entidades cuentan con sus propios sistemas. El Salvador presenta todos tipos de activos fijos (con la excepción de los activos de patrimonio y de infraestructura) en el estado de situación financiera, pero indicó en la auto-evaluación que el estado global de registro y medición "aún no comienza" para todos los tipos de activos fijos; ya que para eso, cada entidad informante debe realizar un inventario físico primero y rectificar los asuntos como: actualizar y depurar los registros auxiliares, reconocer los activos que no se encuentran actualmente en la contabilidad o reconocer los que ya no se encuentran físicamente. Guatemala presenta todos los tipos de activos en el estado de situación financiera con la excepción de los activos de patrimonio, pero no mantiene un inventario físico de terreno, edificios

**Figura 43** Análisis de brechas con NICSP 17



<sup>35</sup> Costa Rica no reveló ninguna información sobre los activos militares.

e infraestructura. Sin embargo, hay un registro de activos fijos con información sobre los costos de adquisición para todos los activos fijos como base de la información presentada en el estado de situación financiera. Nicaragua pretende presentar todas las clases de PPE en el estado de situación financiera. Sin embargo, para terreno, edificios, infraestructura y activos militares estos aparecen como espacios en blanco a ser completados gradualmente en la medida que los activos relacionados ya no se registren en un libro de activos fijos ni sean parte del inventario físico, y el estado global de registro y medición o “aún no comienza” (infraestructura, activos militares) o está aún “en proceso” (terreno, edificios).

NICSP 17 ofrece lineamientos para el reconocimiento y medición de PPE además de los requerimientos de revelación. Los asuntos principales en la contabilidad de PPE incluyen la determinación de sus valores contables y de las cuotas de depreciación, que reflejan el consumo de recursos para la prestación de servicios durante el período de información. Se les preguntó a los entrevistados si cumplían con estos requerimientos más importantes de NICSP 17.<sup>36</sup> Los resultados se resumen en la Figura 43.

El nivel regional promedio la alineación de 49% es bastante alta en comparación con las otras normas. Ninguno de los países de LAC muestra una alineación de 100% con NICSP 17 como es el caso de Nueva Zelanda. Sin embargo, con la excepción de Uruguay, todos los países han comenzado la adopción de esta norma. El nivel promedio de alineación por país varía entre 0% y 96% en LAC.

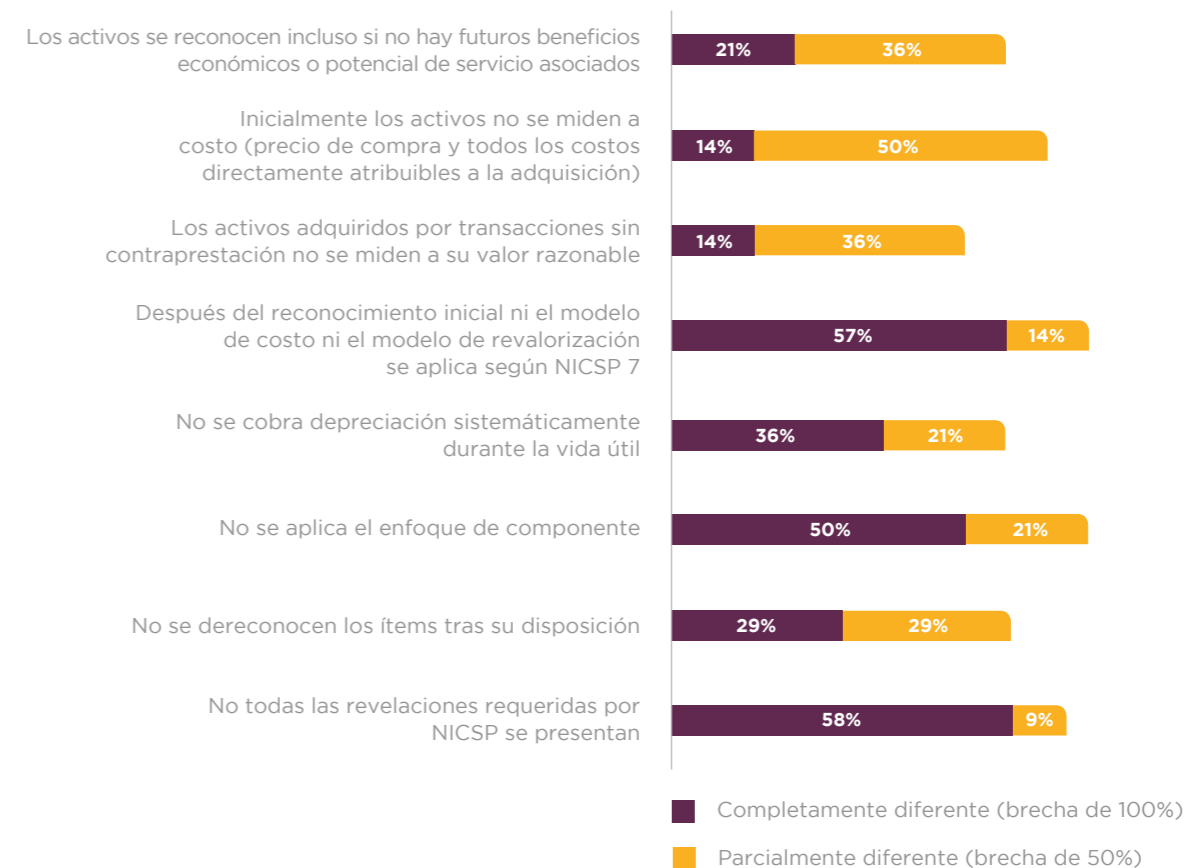
La Figura 44 presenta la frecuencia de desviaciones de los lineamientos de NICSP sobre PPE.

La cantidad de países que muestran discrepancias es la más alta para las preguntas sobre la medición posterior y revelaciones. Hay un nivel promedio de alineación (62%) alto para las preguntas sobre el reconocimiento y medición inicial. La alineación mayor (68%) se observa para NICSP 17.27: “Si un activo es adquirido a través de una transacción sin contraprestación, sus costos se miden al valor razonable a la fecha de adquisición.” En comparación con el nivel de alineación relativamente alto alcanzado para el reconocimiento (inicial) de los activos, sin embargo, la cantidad de países que no reconocen las partidas tras su disposición es bastante alta (cuatro países / 29%). Considerando que 13 de los 14 países presentan PPE en sus estados de situación financiera, esos cuatro países comparados con los 13 países aún presentan un porcentaje de 31%.

Doce países (86%) respondieron una parte de las preguntas como “similar”, especialmente para el reconocimiento y medición inicial. En varios casos, las similitudes son relacionadas con el hecho de que los criterios establecidos por NICSP 17 aún no se aplican a todos los tipos de activos. En otros casos, como en Chile, por ejemplo, la Contraloría no ha desarrollado instrucciones para presentar determinadas alternativas a la aplicación del concepto del valor razonable de forma menos compleja y costosa (ej. valor tributario o valor de avalúo).

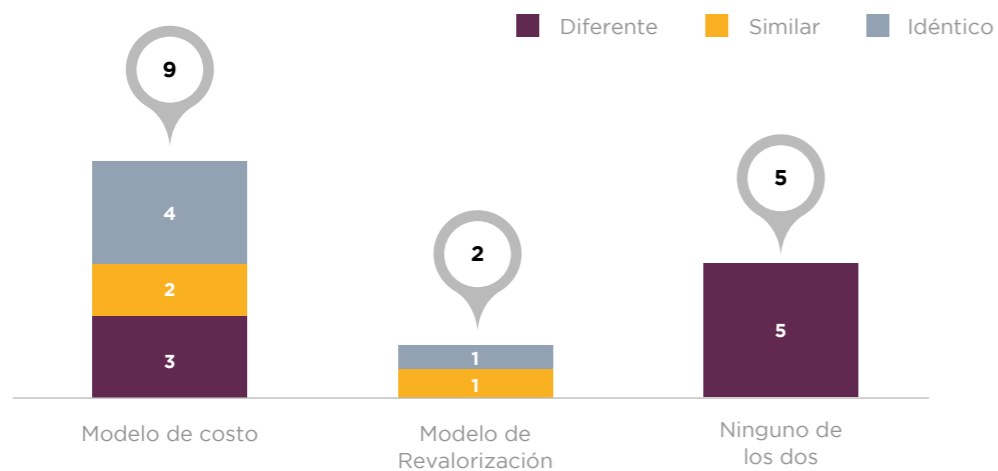
Después del reconocimiento inicial, uno de los dos modelos contables debe ser aplicado según NICSP 17.42: el modelo de costo o el modelo de revalorización. Ocho países (57%) informaron “diferencias” para esta pregunta, dos países (14%) respondieron “similar” (uno de estos aplicó “similar” para ambos modelos). Cuatro países (29%) aplican el modelo de costos exactamente de acuerdo con NICSP 17.43 – uno de estos cuatro países optó aplicar ambos modelos y también respondió “idéntico” para el modelo

**Figura 44** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 17



<sup>36</sup> Referirse al cuestionario en el Anexo 3 para un detalle de las preguntas.

**Figura 45** Costo versus revaluación modelo en Países de LAC



de revalorización. La siguiente tabla muestra la frecuencia de estos dos modelos en los países seleccionados de LAC.

El gráfico anterior muestra 9 países de LAC con normas contables nacionales que permiten el modelo de costo, 2 países de LAC (14%) que permiten el modelo de revalorización y 5 que no aplican ninguno de los dos. La cantidad total de 16 respuestas de sólo 14 países de LAC resulta del hecho de que dos países cubren ambos modelos, ofreciendo la opción a nivel de entidad (uno de los países de forma similar y el otro de forma idéntica a NICSP 17).

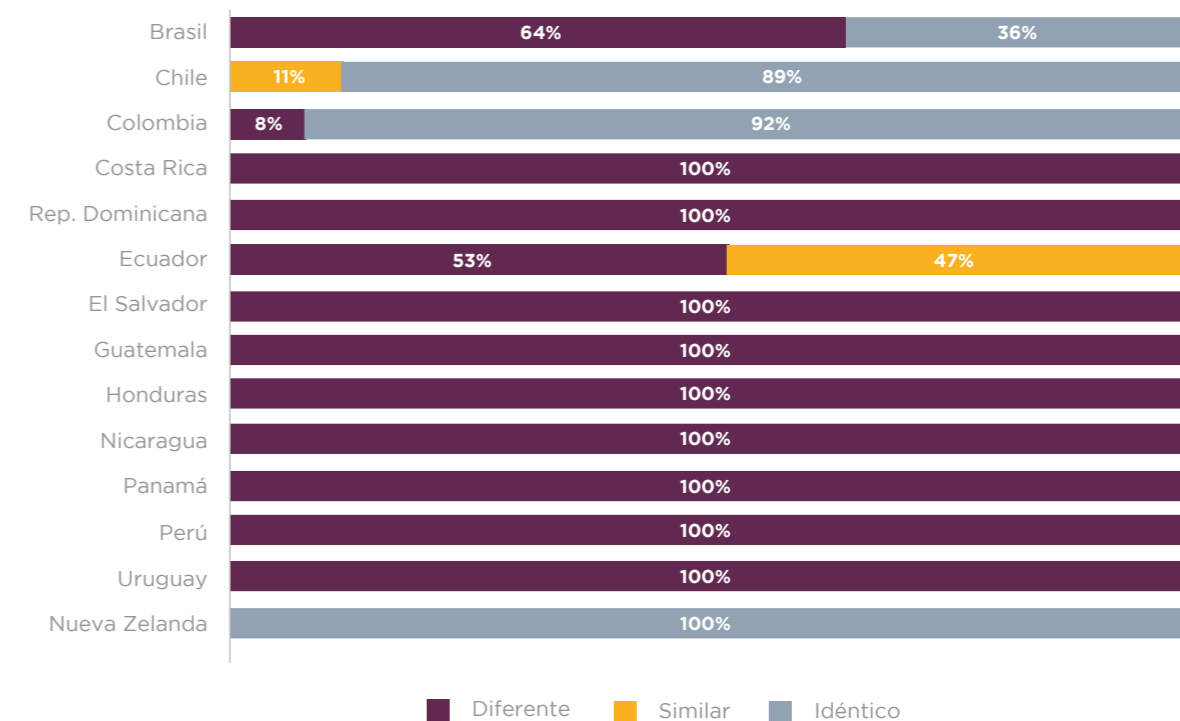
El enfoque de componente (NICSP 17.59) es controversial dentro de la comunidad de expertos contables del

sector público. Los contadores, en particular, critican la relación costo-beneficio de este enfoque. Sin embargo, cuatro países de LAC (29%) aplican el enfoque de componente según la descripción en NICSP 17.59. Además, tres países (21%) aplican este enfoque de forma similar - lo que significa que el enfoque no se aplica todavía a todos los tipos de activos.

Al revisar las brechas identificadas, la implementación de NICSP 17 aún parece representar un desafío en la mayoría de los países. Nueve (64%) de los 14 países de LAC pretenden aplicar o ya aplican el período transitorio de hasta 5 años señalado en NICSP 17.106. Siete países de LAC (50%) han establecido cronogramas para estos períodos transitorios y tienen una fecha de término programada entre 2018 y 2022.

## Resumen de las principales brechas con NICSP 21

**Figura 46** Análisis de brechas con NICSP 21

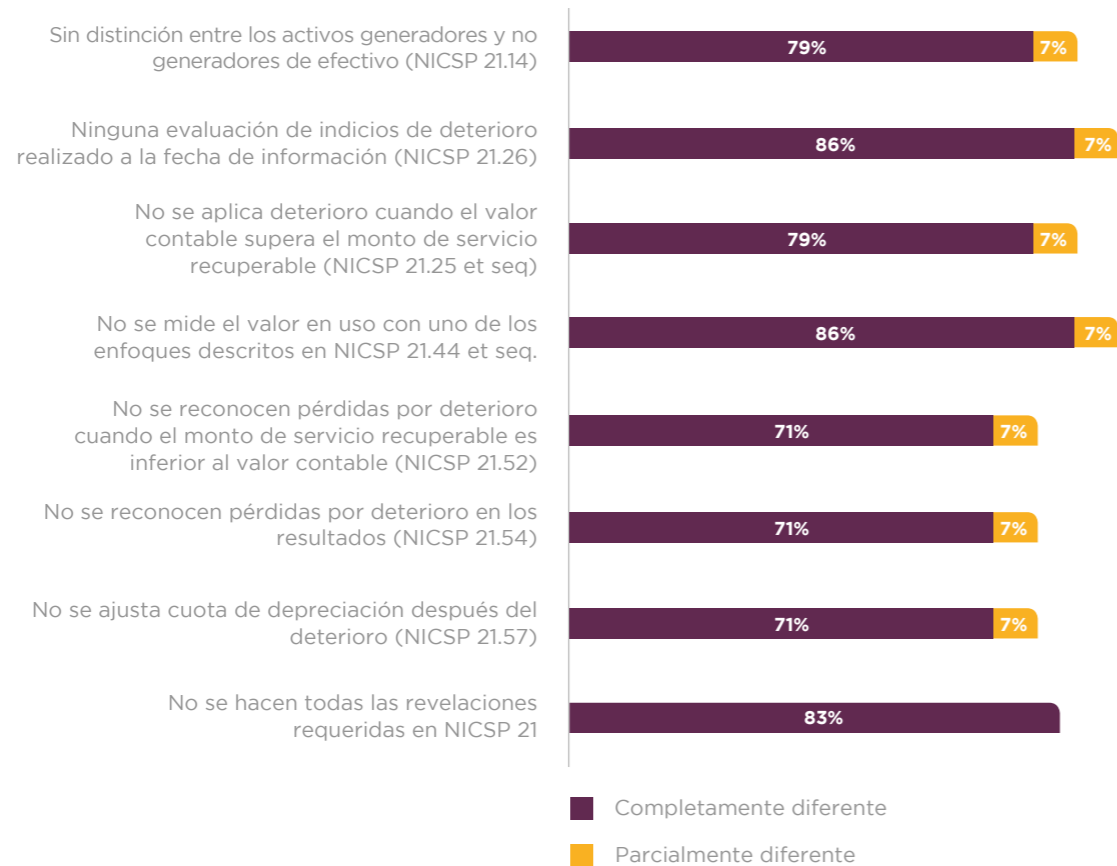


El nivel promedio logrado para NICSP 21 en la región de LAC es de 18%. Está entre las dos normas con el nivel promedio de alineación más bajo en esta encuesta. Hay poca experiencia práctica con la implementación de esta norma sobre las pérdidas por deterioro en el mundo y sólo algunos países como Nueva Zelanda han implementado completamente NICSP 21. Diez de los 14 países seleccionados de LAC no están alineados con las reglas principales descritas en NICSP 21. Uruguay no presenta PPE en el balance y, por lo tanto, tampoco se aplica NICSP 21.

Cinco (38%) de esos 13 países seleccionados de LAC que presentan PPE en sus balances tienen un proceso implementado dentro de sus normas nacionales para identificar las pérdidas por deterioro. Sin embargo, en sólo dos de estos países (Colombia y Chile) las normas se encuentran casi totalmente alineadas con los requerimientos de la norma internacional.

La Figura 47 presenta la frecuencia de desviaciones de los lineamientos prescritos de la NICSP sobre el Deterioro de los Activos No Generadores de Efectivo.

**Figura 47** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 21



Tres países (21%) distinguen entre los activos generadores y no generadores de efectivo (NICSP 21.14) y aplican el deterioro de los activos no generadores de efectivo cuando el valor contable supera el monto recuperable de servicio (NICSP 21.25). Uno de estos tres países ha respondido "similar" porque las definiciones y conceptos se incluyen en las normas nacionales, pero aún no se implementan completamente.

Sólo Colombia (idéntico) y Chile (similar) evalúan regularmente en cada fecha de información si hay indicios del deterioro de los activos no generadores de efectivo (NICSP 21.26).

Para la medición del valor en uso, NICSP 21.44-21.49 permite tres enfoques: el enfoque de costo de reemplazo

depreciado, el enfoque de costo de restitución y el enfoque de unidades de servicio. Nuevamente, sólo las normas y reglas contables nacionales de Chile y Colombia permiten estos enfoques, aunque Colombia no permite el uso del enfoque de unidades de servicio.

Tres países de LAC (22%) reconocen las pérdidas por deterioro inmediatamente en los resultados (NICSP 21.54) cuando el monto de servicio recuperable de un activo es inferior a su valor contable (NICSP 21.52) y ajustan los cobros de depreciación según aplique en los períodos posteriores para alocar el valor contable revisado del activo de forma sistemática durante el resto de la vida útil (NICSP 21.57). Ecuador ha respondido "similar" porque estas partes de las normas nacionales aún no se implementan completamente.

## Resumen de las principales brechas con NICSP 32

El nivel promedio de alineación con NICSP 32 para los países seleccionados de LAC era relativamente bajo en 27%, aunque las asociaciones público-privadas corresponden a un enfoque importante para movilizar recursos económicos, por ejemplo, para inversiones en proyectos de infraestructura. Mientras ocho de los 14 países de LAC muestran una alineación de 0% con la norma internacional, los otros seis países de LAC varían entre una alineación de 33% y 92% con NICSP 32. Los resultados se presentan en las Figuras 49 y 50.

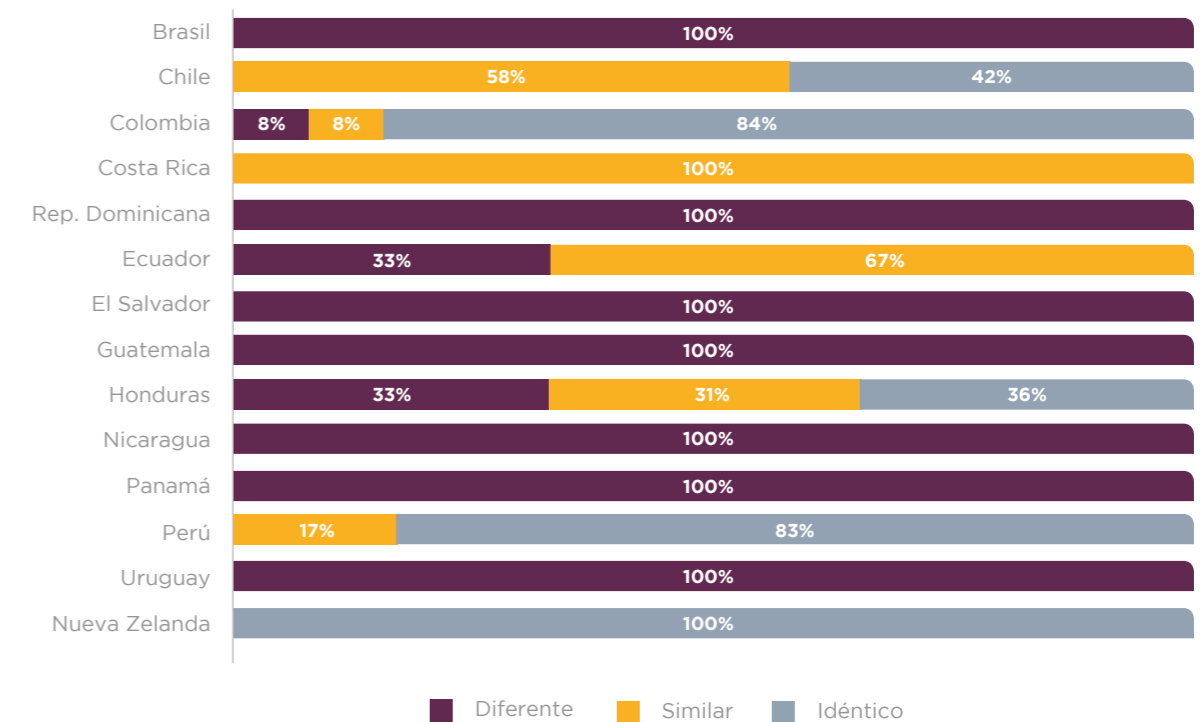
Además del análisis de brechas, se les preguntó a los entrevistados si hay disposiciones para la contabilidad de acuerdos de concesión de servicio (asociaciones público-privadas) en su administración central.

Como se ve en la Figura 48, siete (50%) de los países seleccionados de LAC tienen disposiciones contables nacionales aun cuando los métodos difieren en algunos casos de la norma internacional

**Figura 48** Disposiciones para la contabilidad de acuerdos de concesión de servicio

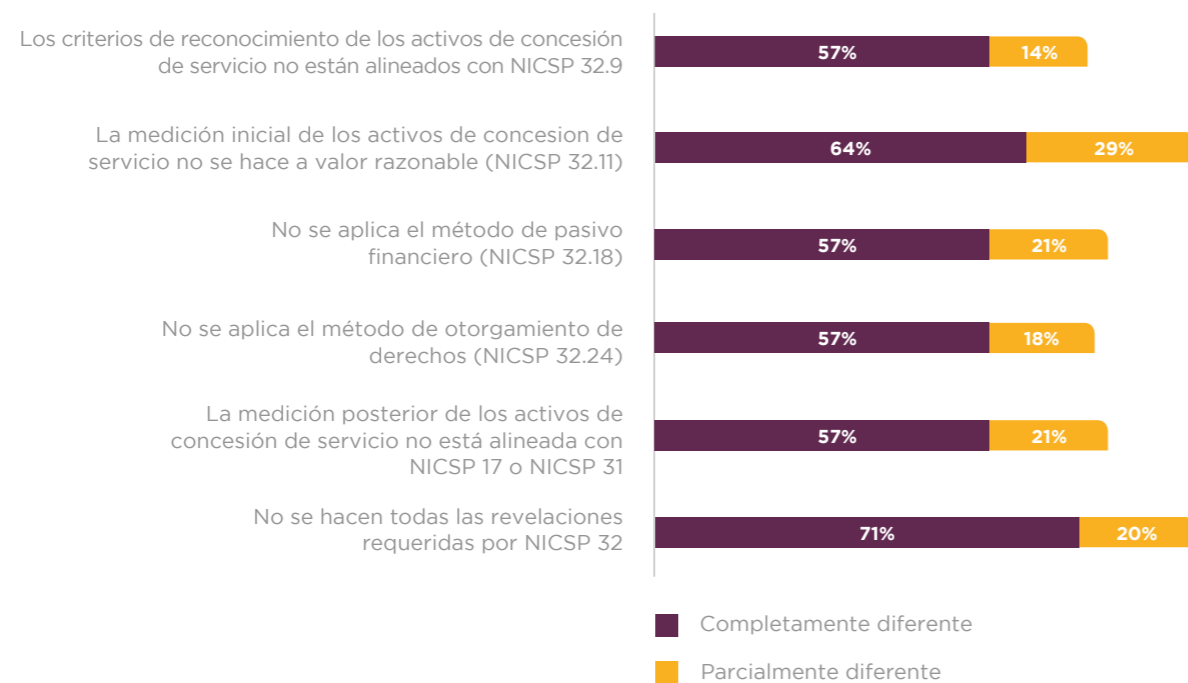


**Figura 49** Análisis de brechas con NICSP 32





**Figura 50** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 32



En la Figura 50, en cada barra por lo menos 57% (ocho países) siempre muestran una brecha con las normas (“diferente”), porque no han implementado esta norma y/o la consideran no aplicable a las circunstancias específicas del país. Las desviaciones principales para todos los 14 países se encuentran en el área de las revelaciones. Esto significa, que incluso los países que no siguen los requerimientos de NICSP 32 para el reconocimiento y medición, no hacen revelaciones para entregar información sobre contratos de concesión de servicio.

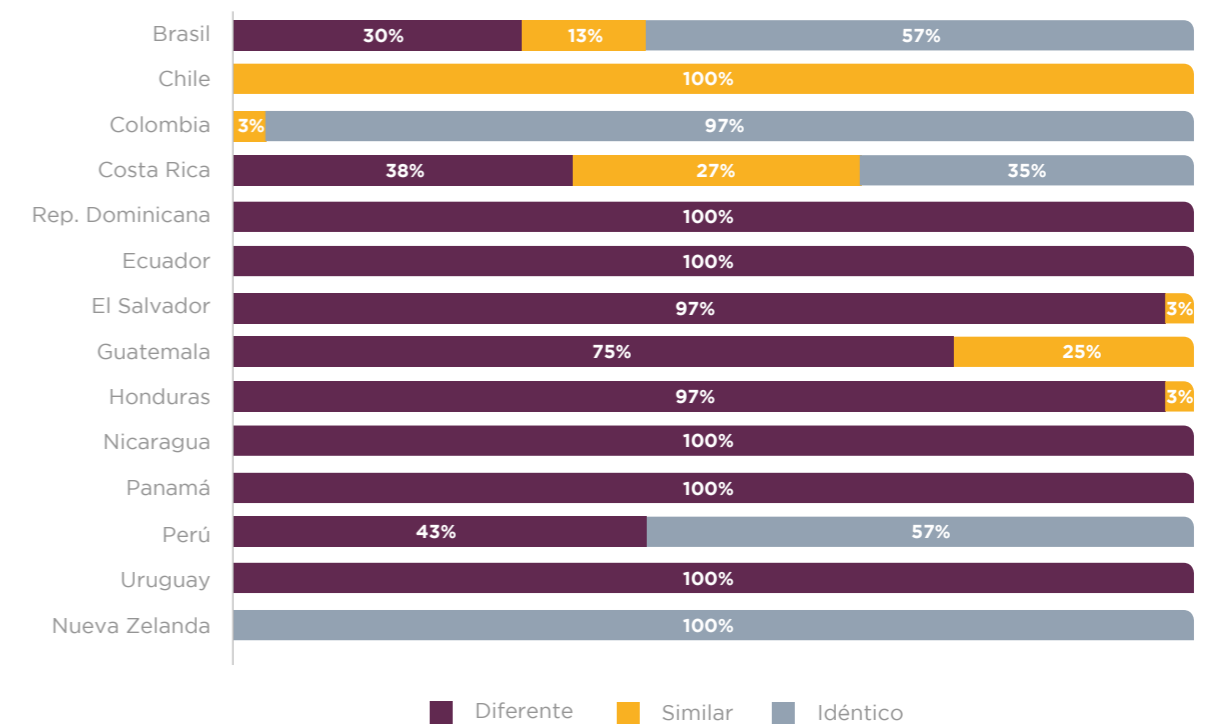
Para los países de LAC que tienen disposiciones específicas para la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicio, las brechas principales con NICSP 32 resultan de los requerimientos de revelación y de la medición inicial de los activos de concesión de servicio a valor razonable. Las similitudes indicadas en seis de los 14 países de LAC se deben principalmente al momento de la implementación. Durante la transición, no todas las entidades se incluyen en la aplicación de NICSP 32 en estos países. Por ejemplo, en Colombia, el concepto de valor razonable no se permite para la medición inicial, sino que se aplica el enfoque de costo. En Chile, las entidades públicas pueden usar el costo atribuido para medir inicialmente los activos bajo concesión durante el período transitorio.

### Resumen de las principales brechas con NICSP 19

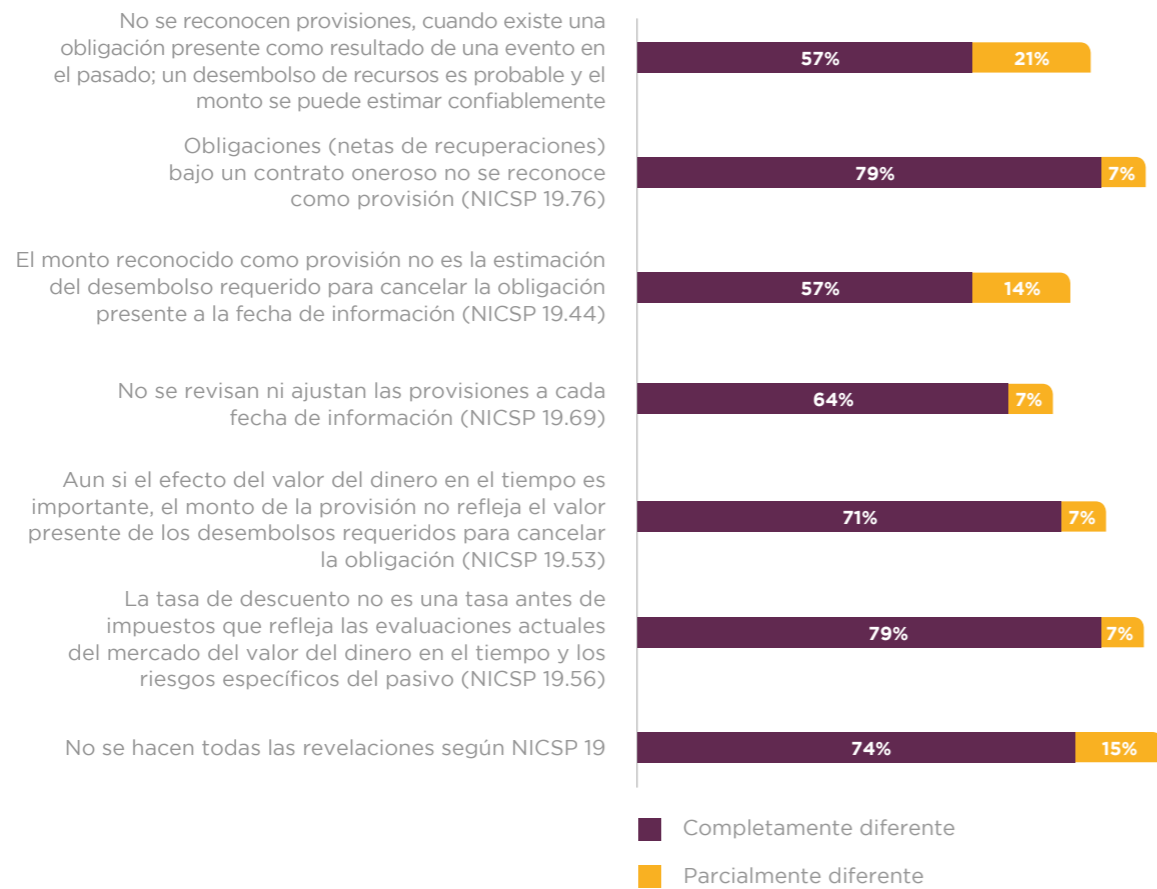
El nivel promedio de alineación con NICSP 19 es de 24%. Ocho de los países seleccionados de LAC muestran una alineación de menos de 5% con NICSP 19. Los otros seis países de LAC varían entre 13% y 98%. Según el análisis de NICSP 1, seis de los 14 países de LAC presentan provisiones como posición

del balance en sus estados financieros. Un país no presenta provisiones como partida en el balance, sino que cubre una parte menor (fondos públicos) de las provisiones según define NICSP 19.

**Figura 51** Análisis de brechas con NICSP 19



**Figura 52** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 19



Chile ha respondido “similar” a todas las preguntas porque aborda el tema de las provisiones y considera los mismos lineamientos que NICSP en sus normas contables nacionales. Sin embargo, se espera que la mayoría de las entidades estatales aplicarán el período transitorio de NICSP 33.

La Figura 52 muestra la frecuencia de las discrepancias con las reglas más significativas de NICSP 19. La mayor parte de las brechas señaladas anteriormente resulta

de los ocho países que no registran las provisiones según NICSP 19. Entre esos seis países que sí registran las provisiones, dos muestran brechas grandes en el reconocimiento de las provisiones por obligaciones bajo contratos onerosos y en la aplicación de la tasa de descuento para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Las otras diferencias resultan de las revelaciones donde sólo dos de los países de LAC presentan todas las revelaciones principales requeridas por NICSP 19.

## Resumen de las principales brechas con NICSP 25

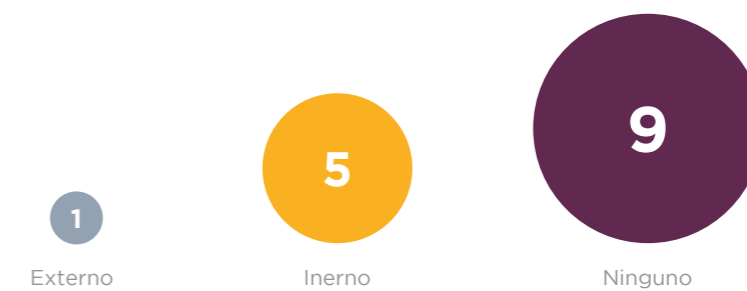
Siete de los 14 LAC gobiernos centrales indicaron que las pensiones de los funcionarios públicos se administran actualmente de forma central. Sólo tres de los 14 países de LAC muestran provisiones de obligaciones previsionales en sus balances, lo que explica el bajo nivel promedio de alineación en la región de LAC con NICSP 25 (24%).

En Chile (nivel de alineación 50%), las normas nacionales no usan el texto exacto de NICSP 25, pero abordan los mismos conceptos para la definición de beneficios de corto y largo plazo, inclusive los lineamientos sobre los planes de aportes definidos, los planes de beneficios definidos y todos los asuntos relacionados con el uso de hipótesis actuariales. Sin embargo, aún no se presentan las provisiones de obligaciones previsionales en el balance de Chile, porque el país está aplicando el período transitorio previsto en NICSP 33. Algunos países han contratado a otras entidades externas

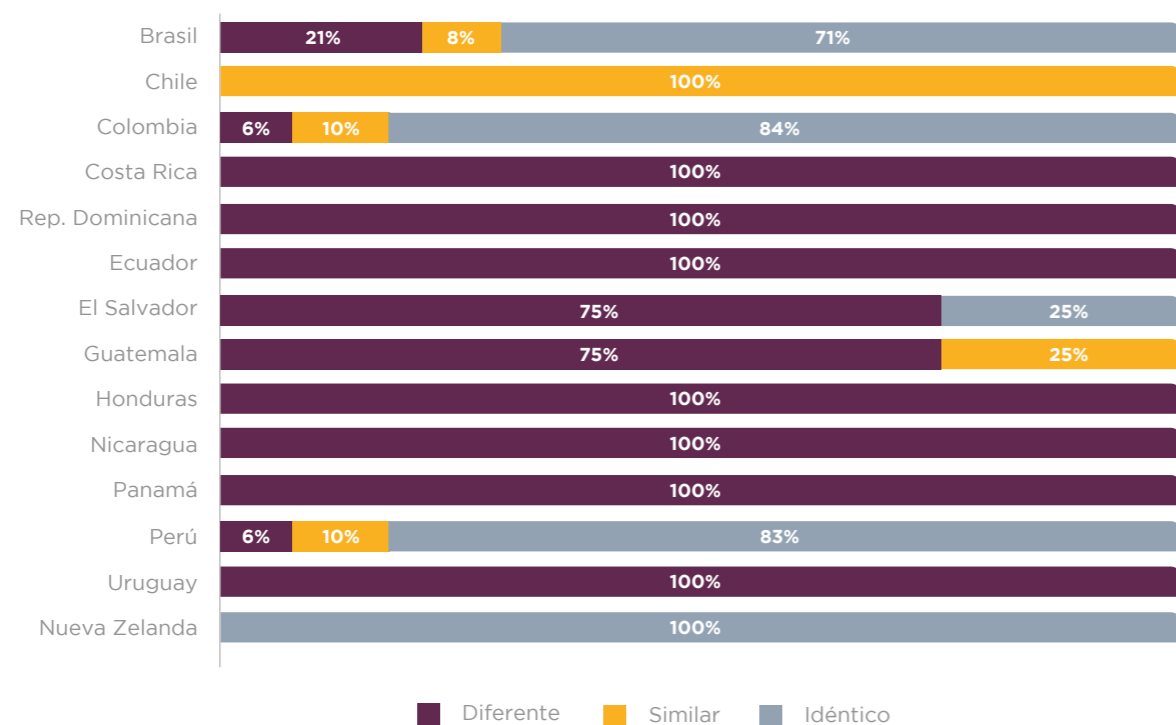
para la administración de las pensiones. En estos casos, los entrevistados argumentaron que también se transfirieron los riesgos y, por lo tanto, el gobierno central no reconoce provisiones de obligaciones previsionales. Sin embargo, desde una perspectiva de consolidación, en el caso de las obligaciones por beneficios definidos, estas obligaciones previsionales deberían considerarse si la entidad respectiva es controlada por el gobierno central.

Todos los países seleccionados de LAC que calculan obligaciones previsionales realizan este cálculo de forma interna. Un país de LAC realiza un cálculo externo y también un cálculo interno de las provisiones de obligaciones previsionales. El cálculo externo lo efectúa un actuario. En Nueva Zelanda, las provisiones de obligaciones previsionales siempre son calculadas de forma externa por actuarios.

**Figura 53** Cálculo de pensión obligaciones



**Figura 54** Análisis de brechas con NICSP 25



Para descontar las obligaciones por beneficios de post-empleo, los tres países de LAC que reconocen provisiones de obligaciones previsionales en el balance aplican tasas de descuento libres de riesgo orientadas hacia los bonos nacionales o bonos estadounidenses. No se obtuvo información sobre las tasas de interés de los otros países de LAC que calculan provisiones de obligaciones previsionales. Nueva Zelanda aplica tasas de descuento libres de riesgo en base a bonos de Nueva Zelanda. Estas tasas de descuento se actualizan una vez al año.<sup>37</sup>

De los 14 países seleccionados de LAC, 12 no han reconocido todos los beneficios a los empleados bajo su base contable anterior. De estos 12 países,

cinco aplican actualmente (o pretenden aplicar) el período transitorio de tres años que permite el no reconocimiento y/o medición de los planes de beneficios definidos y beneficios a los empleados no corrientes. Cinco países indicaron que habían reconocido (por lo menos una parte de) los beneficios a los empleados bajo su base contable anterior, dos de ellos aplican actualmente (o pretenden aplicar) el período transitorio de tres años para adaptar sus políticas contables a NICSP 25 mientras siguen aplicando las políticas contables anteriores.

Con una examinación profunda de los países que ya tienen experiencia en la implementación de NICSP 25 y los que han desarrollado planes de implementación,

se levantó la pregunta de cómo controlan (pretenden controlar) que todos los ítems se basen en derecho y obligaciones reales. Mientras la mayoría de los países de LAC señaló que dependerán de los datos archivados en sus sistemas informáticos actuales, dos países (El Salvador y Perú) han decidido depurar las cuentas y aplicar ciertos procedimientos para controlar que todos los ítems se basen en derecho y obligaciones reales: El Gobierno Peruano ha confirmado que controla o piensa controlar todos los ítems basados en derechos y obligaciones reales, al revisar la integridad de la lista de empleados actuales y anteriores, verificando la existencia de personas, y la precisión de los montos de sueldos, fechas de cumpleaños y toda otra información relevante para los parámetros de valorización.

Las principales brechas o diferencias para esta norma se pueden ver en la Figura 55. La alineación principal existe con respecto a la definición de un “plan de aporte definido” que es compartida por cinco países de LAC (uno de ellos aún en la etapa de transición). Sin embargo, sólo dos de los 14 países aplican el método de crédito de unidad proyectada para determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos (NICSP 25.77).

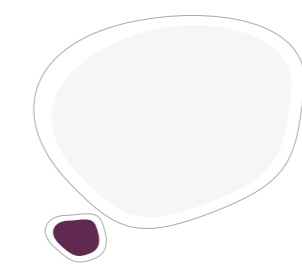
Además, dos de los tres países de LAC que presentan actualmente provisiones de obligaciones previsionales sí aplican el método del corredor. En todos los demás países de LAC, las ganancias y pérdidas actuariales no se reconocen ni en los resultados ni directamente en los activos o patrimonio neto según la metodología descrita en NICSP 25.105. Las brechas principales

resultan de las revelaciones requeridas por NICSP 25 que no se hacen en la información financiera de los países seleccionados.

La mayoría de las similitudes visualizadas en la siguiente tabla de barras tiene que ver con Chile y debido a que este país se encuentra actualmente en la etapa de transición.

Con respecto a la contabilidad de los planes de beneficios definidos, sólo un país indicó que estas provisiones se registran exactamente como las requiere NICSP 25.65 y 25.74. Tres países indicaron similitudes con esta parte de la norma internacional: en dos casos porque este tipo de provisión (aún) no se aplica a todos los tipos de funcionarios públicos, y en un país el método de cálculo se desvía en cierto sentido de la descripción en NICSP 25.65.

<sup>37</sup> <http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/reporting/accounting/discount rates>



**Figura 55** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 25

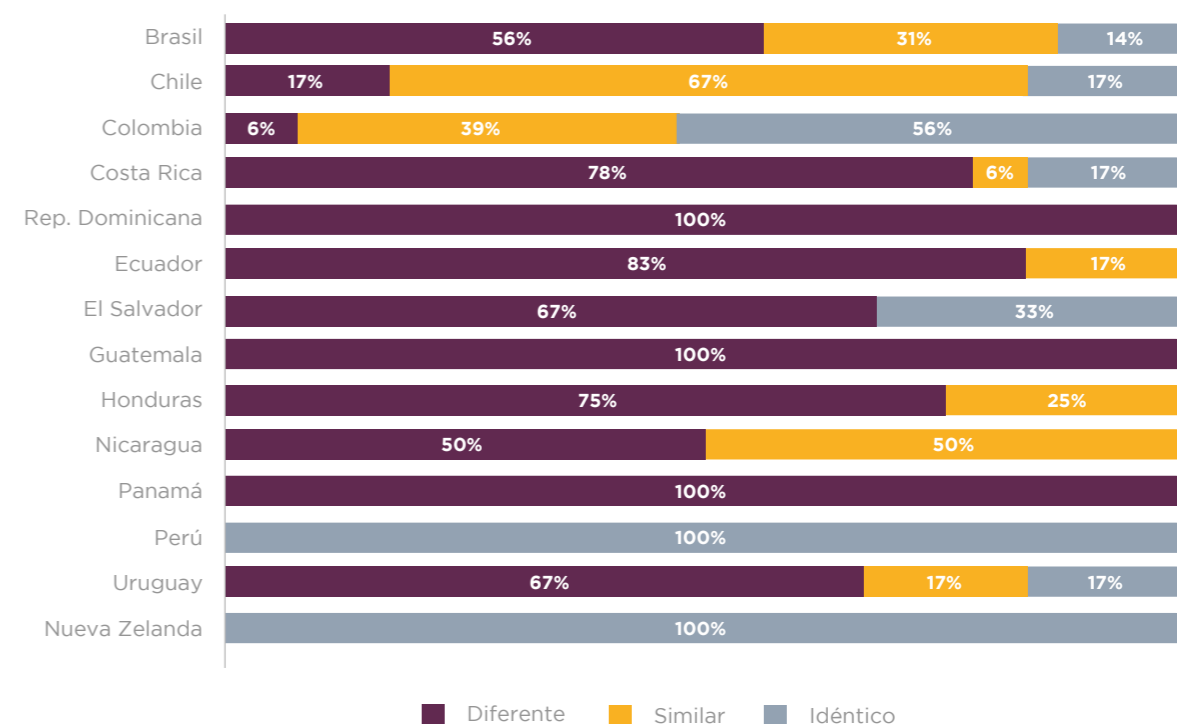


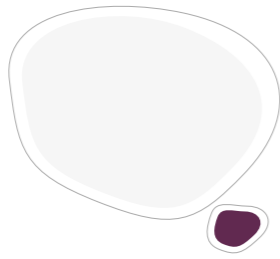
### Resumen de las principales brechas con NICSP 29

NICSP 29 es la NICSP más importante con respecto a los instrumentos financieros. NICSP 29 tiene relación con los activos financieros y los pasivos financieros y, por lo tanto, corresponde a un área contable importante. Debido a la complejidad de la contabilidad de los instrumentos financieros, NICSP 29 es una norma

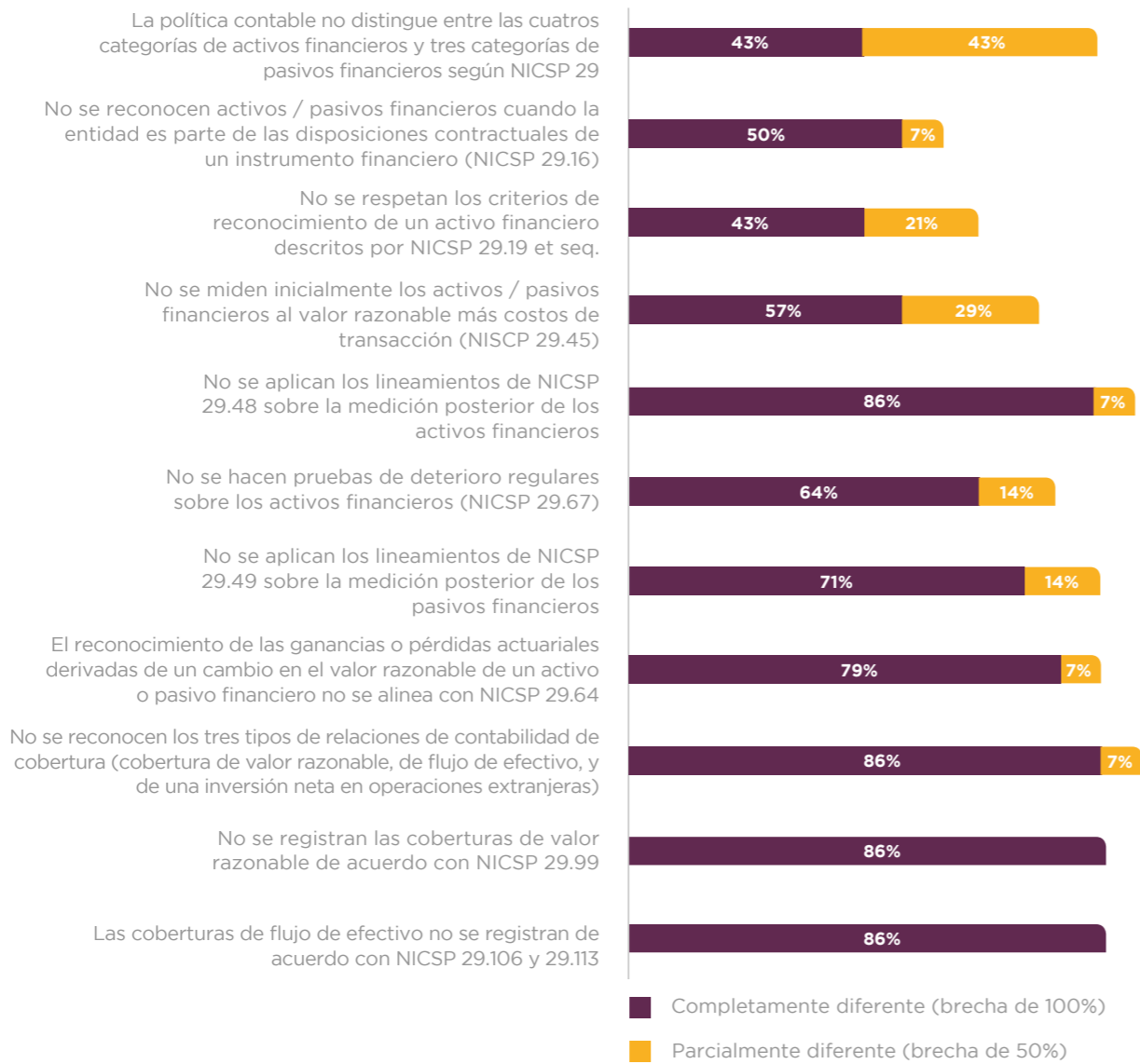
desafiante desde una perspectiva de implementación. El nivel promedio de alineación con NICSP 29 en los países seleccionados de LAC es de 27%. Aparte de Nueva Zelanda, sólo un país de LAC se encuentra totalmente alineado con los principios claves de NICSP 29. Cuatro Países de LAC tienen una alineación de 0%.

**Figura 56** Análisis de brechas con NICSP 29





**Figura 57** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 29



En términos de definiciones, NICSP 29 requiere que la política contable del país distinga entre cuatro categorías de activos financieros:

- préstamos y cuentas por cobrar.
- inversiones mantenidas a vencimiento.
- activos financieros disponibles a la venta.
- activos financieros al valor razonable con efecto sobre los resultados.

y entre tres categorías de pasivos financieros:

- pasivos financieros a costo amortizado.
- pasivos financieros al valor razonable con efecto sobre los resultados.
- pasivos financieros inclusive los contratos de garantía financiera y compromisos de préstamos.

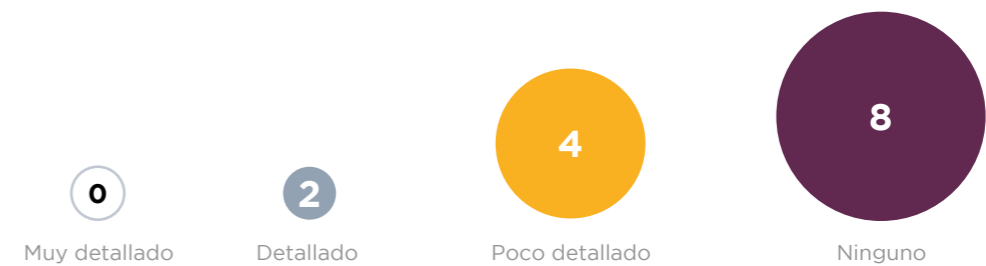
Dos (14%) de los 14 países seleccionados de LAC realizan esta clasificación de acuerdo con la descripción anterior. Seis países de LAC (43%) eligieron la respuesta "similar" porque algunas categorías no son cubiertas por las políticas contables nacionales.

El nivel más alto de alineación existe en términos del reconocimiento (43% "idéntico", 7% "similar", 50% diferente) de los activos y pasivos financieros para el cual NICSP 29.16 a 29.20 ofrece lineamientos principalmente enfocados en los derechos contractuales a los flujos de efectivo derivados de tales instrumentos financieros. Los criterios para el de-reconocimiento de los activos financieros también muestran un nivel de alineación alto (36% "idéntico", 21% "similar"; 43% diferente).

Las brechas principales se pueden observar en todas las preguntas sobre la contabilidad de cobertura. Actualmente, 12 (86%) de los 14 países de LAC no cubren las transacciones de cobertura en sus políticas contables.

Las revelaciones con respecto a los instrumentos financieros son cubiertas por NICSP 30. Esta norma no estuvo sujeta a un análisis detallado, pero se les preguntó a los entrevistados sobre el posible nivel de detalle de las revelaciones de su país. Todos ven la posibilidad de mejorar con respecto a la información revelada:

**Figura 58** Nivel de detalle de las revelaciones sobre instrumentos financieros





## Resumen de las principales brechas con NICSP 23

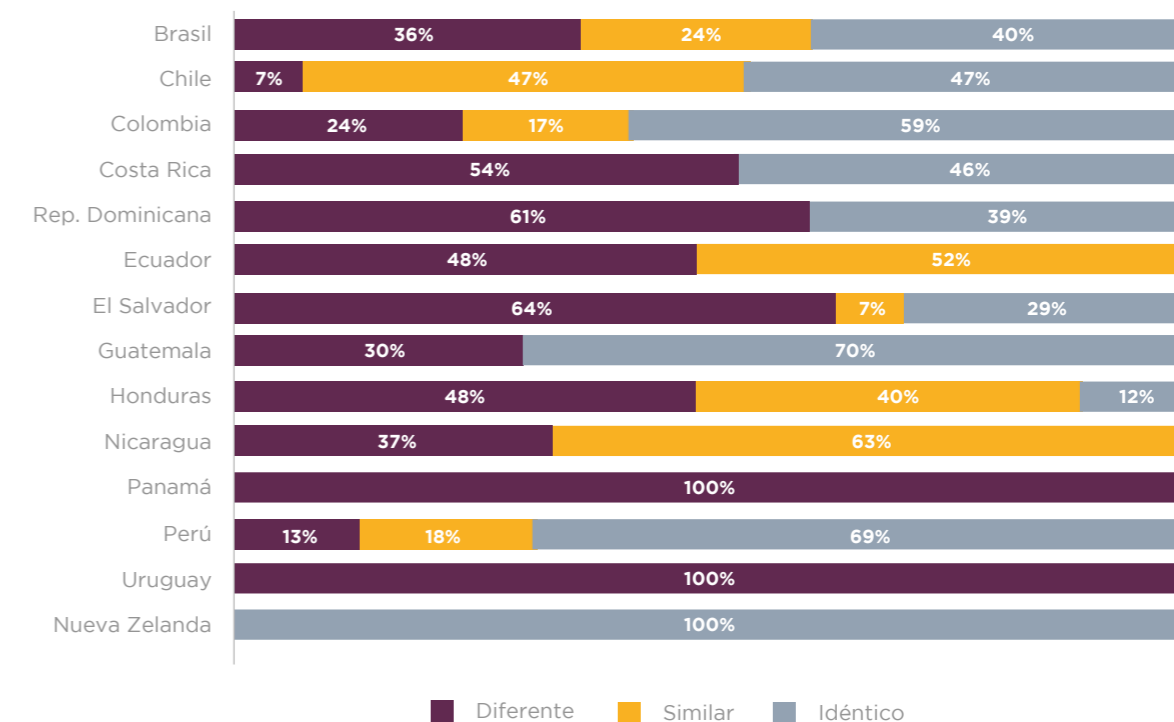
La Figura 60 muestra la frecuencia de discrepancias con los requerimientos de las disposiciones más significativas de NICSP 23. Aparte de la brecha principal identificada con los requerimientos de NICSP 23.59 – 23.61 sobre el concepto del evento imponible y la aplicación de modelos estadísticos, se puede observar cierta alineación con los requerimientos principales de medición establecidos por NICSP 23:

- La medición inicial de los activos adquiridos de transacciones sin contraprestación se hace al valor razonable según NICSP 23.42 en seis (43%) países de LAC (más cinco países de LAC (36%) que respondieron “similar”);
- En siete países de LAC (50%) (más 21% que respondieron “similar”) se miden los ingresos de transacciones sin contraprestación al monto del aumento en los activos netos reconocido por la entidad según NICSP 23.48;
- En siete países de LAC (50%) (más 14% que respondieron “similar”) los ingresos por impuestos se determinan al monto bruto y no se reducen por los gastos pagados a través del sistema tributario (NICSP 23.71). Por ejemplo, un gobierno puede pagar una parte de las primas de seguro de salud de los residentes, para promover que contraten tal seguro, reduciendo el pasivo tributario del individuo, pagando por cheque o pagando un monto directamente a la aseguradora. En estos casos, el monto por pagar es independiente

de si el individuo paga impuestos. Por lo tanto, este monto es un gasto del gobierno y debería reconocerse por separado en el estado de resultados financieros. Los ingresos por impuestos deben ser aumentados en el monto de cualquier gasto pagado a través del sistema tributario.

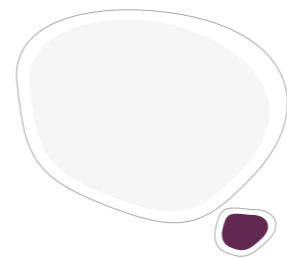
El nivel de alineación más alto puede observarse en el tratamiento contable de transferencias y servicios por especies (NICSP 23.76). Once países de LAC (79%) (ocho “idéntico”, tres “similar”) reconocen un activo con respecto a las transferencias (ej. subsidios, condonación de deuda, multas, herencias, regalos, donaciones, etc.) cuando los recursos transferidos cumplen con la definición de un activo y satisfagan los criterios de reconocimiento de un activo. Sin embargo, existen brechas considerables en la contabilidad del financiamiento, por ejemplo, de agencias de desarrollo multilateral (NICSP 23.10).

**Figura 59** Análisis de brechas con NICSP 23

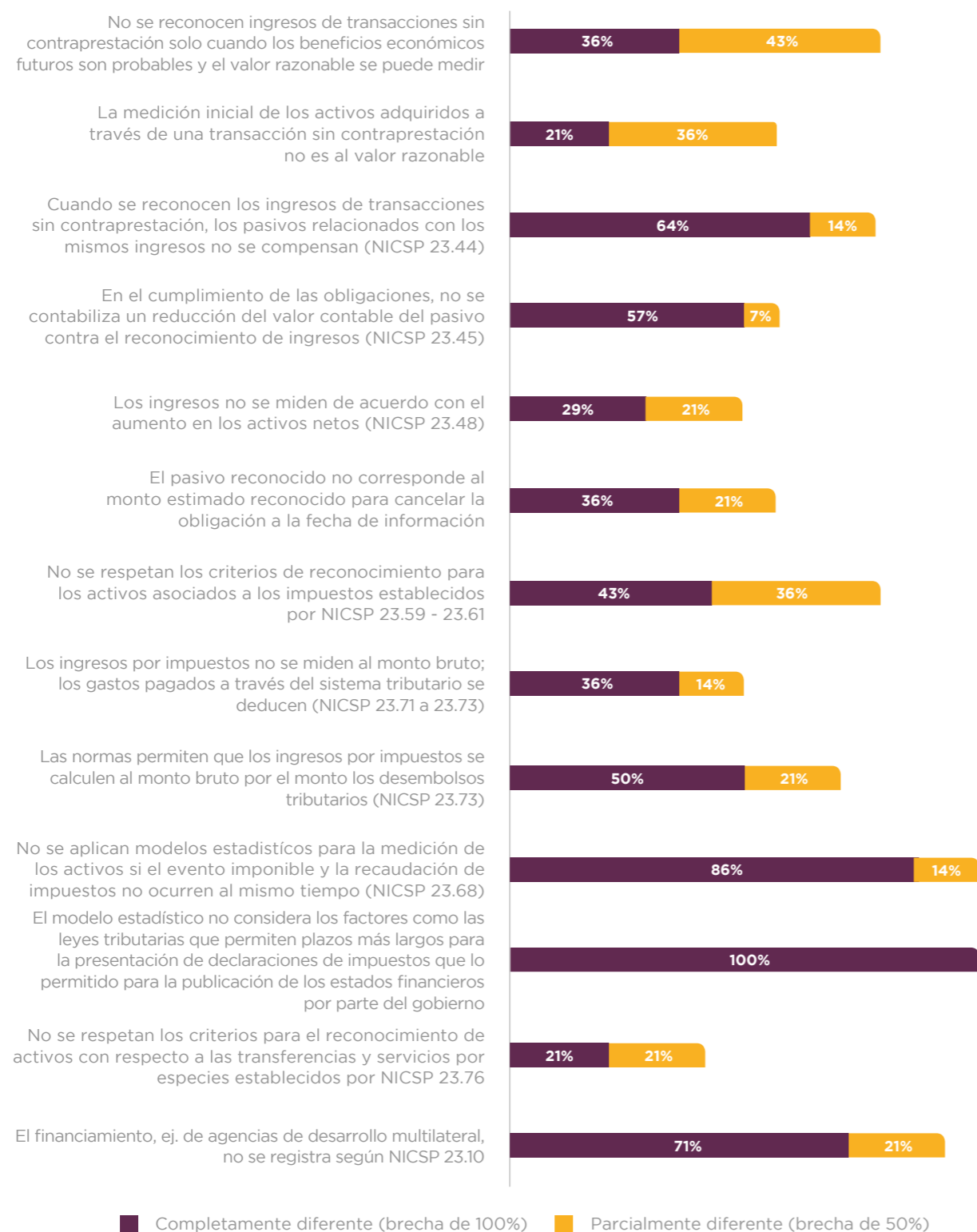


Según las entrevistas, sólo uno de los países de LAC entrevistados registra los subsidios recibidos como transacciones sin contraprestación y divide los préstamos a tasas de interés por debajo de la tasa del mercado

en dos tipos distintas de transacción, considerando la porción fuera del mercado de los pagos de intereses como transacciones sin contraprestación. Los otros países no hacen tal división en los pagos de intereses.

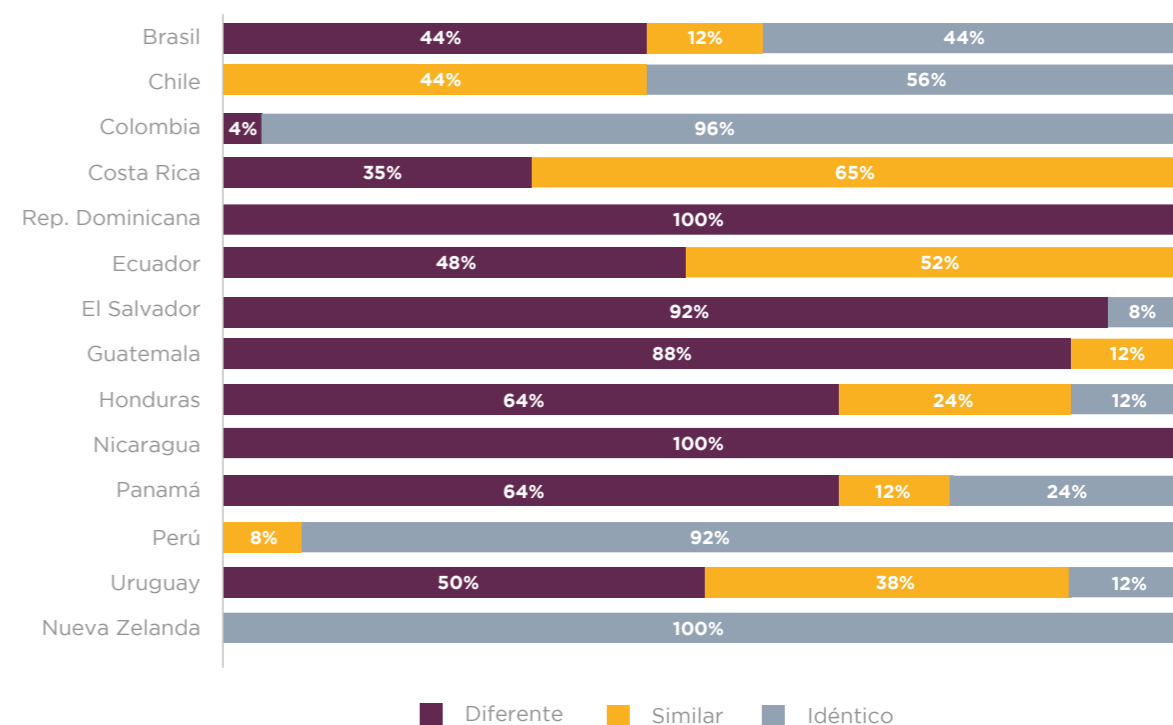


**Figura 60** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 23



**Resumen de las principales brechas con NICSP 6**

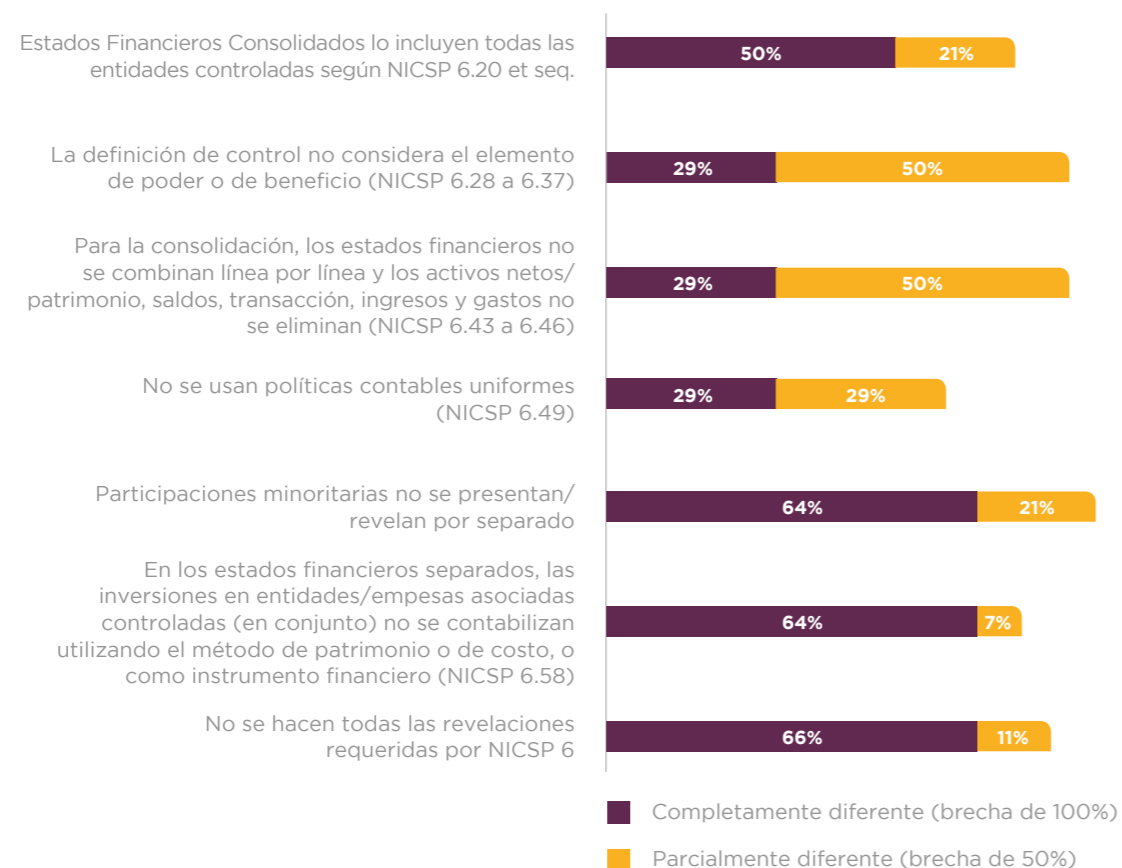
**Figura 61** Análisis de brechas con NICSP 6



El nivel promedio de alineación con NICSP 6 es de 36%. Los países con los niveles más altos aplican los criterios de control definidos por NICSP 6 o han establecido normas y están en el proceso de implementarlas en todas las entidades controladas por el gobierno central. Los países con los niveles más bajos o no realizan ningún tipo de consolidación a nivel del gobierno central (alineación de 0%) o logran niveles bajos por las brechas en la aplicación de los criterios de control o los procedimientos de consolidación (ej. en un país se realiza la consolidación sólo a nivel del patrimonio mientras no se eliminan los saldos, transacciones, ingresos y gastos).

Varios países respondieron "similar" a las preguntas. Esto se refiere principalmente a los aspectos transitorios. Por ejemplo, Chile, Costa Rica y Ecuador tienen normas que son idénticas a las NICSP 6 en términos del alcance (criterios de control) pero aún no se cubren todas las entidades en la práctica porque aún están en proceso de implementación o porque algunas entidades no cumplen en la entrega de la información requerida. Además, una gran parte de las "similitudes" se observó en la definición de control y en los procedimientos de consolidación.

**Figura 62** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 6



Las brechas principales con la norma internacional se ven en la Figura 62. Según NICSP 6.20 y 6.21, los estados financieros consolidados incluyen todas las entidades controladas de la entidad controladora, salvo cuando haya evidencia de que el control pretende ser provisional (mantenido para efectos de disposición dentro de doce meses de la adquisición), y la administración está buscando activamente a un comprador. Según la encuesta, esta disposición se aplica totalmente en cuatro países de LAC, tres países de LAC respondieron “similar” (21%) y siete “diferente” (50%). Sin embargo, como se mencionó anteriormente, nueve países de LAC indicaron que aplican los criterios de control. Esto significa que dentro del grupo de siete países que respondieron “idéntico” o “similar”, hay dos países que respondieron “diferente” en cuanto a NICSP 6.20, pero, aun así –de acuerdo con su juicio– aplican los criterios de control. Honduras no incluye el concepto de control provisional en la definición y por tanto respondió “diferente” de NICSP 6.20. Panamá aplica los criterios de control, pero exime a algunas entidades seleccionadas en las normas nacionales que también se considera como “diferencia” de NICSP 6.20.

Según NICSP 6.49, los estados financieros consolidados se preparan utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y otros eventos en circunstancias parecidas. De los 12 países que realizan una consolidación, seis aplican tales políticas contables uniformes, cuatro respondieron “similar” (29%) y dos “diferente” (14%).

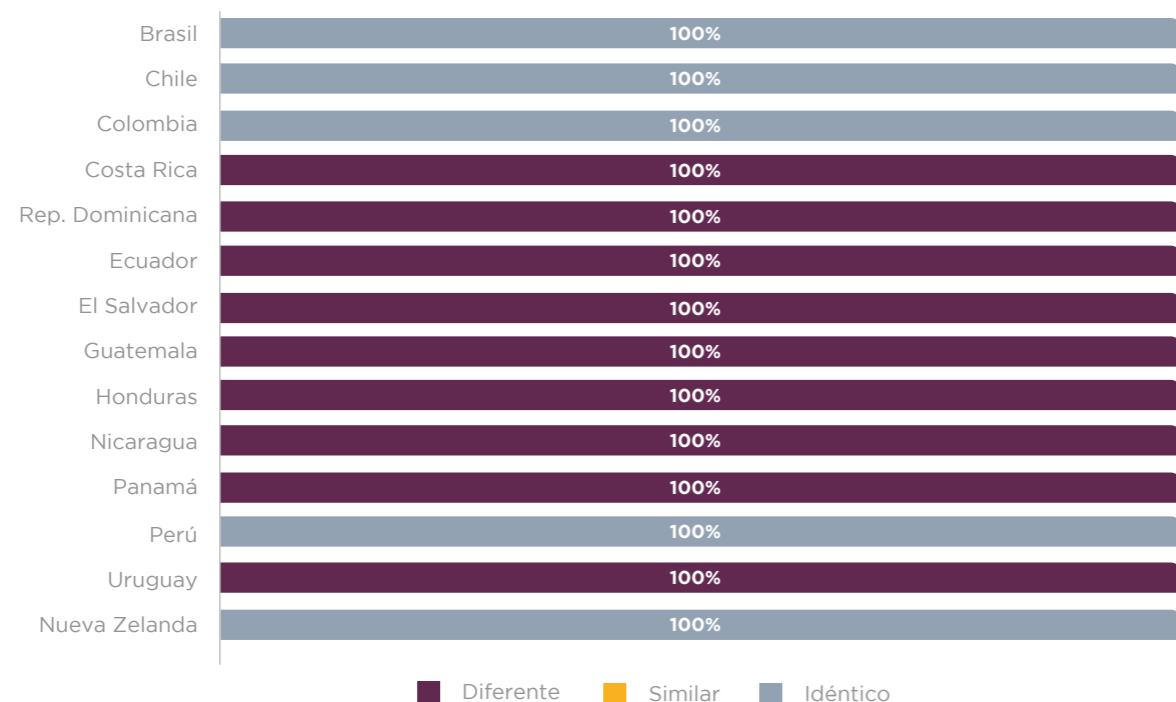
Se pueden observar más brechas entre las normas nacionales y NICSP 6 con respecto a las revelaciones (diferencias de 66%), la presentación de participaciones minoritarias (diferencias de 64%) y la preparación de estados financieros separados (diferencias de 64%).

## Resumen de las principales brechas con NICSP 7

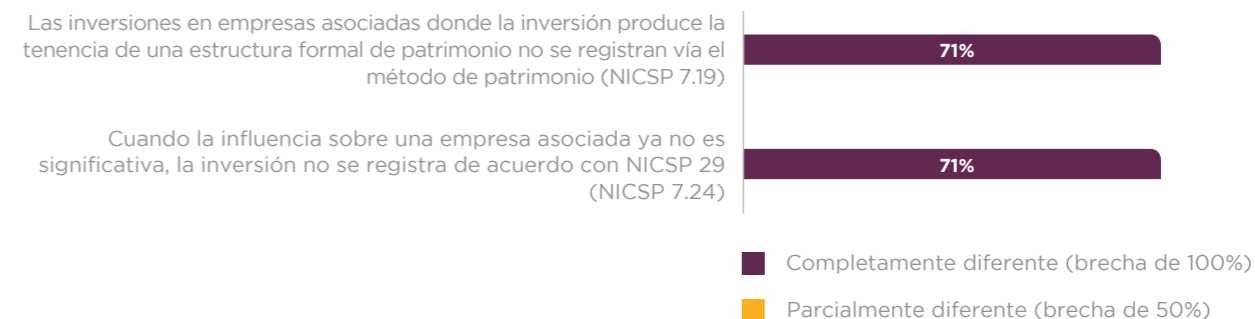
El nivel promedio de alineación con NICSP 7 es de 29 %. Un patrón interesante en las respuestas a las preguntas sobre NICSP 7 indica que los países muestran o una alineación de 100% (cuatro países de LAC y Nueva Zelanda) o de 0 % (diez países de LAC). Los

países aplican o la consolidación de inversiones en empresas asociadas utilizando el método de patrimonio o las normas nacionales no definen claramente el tratamiento de tales inversiones y, por lo tanto, no se consolidan de acuerdo con NICSP 7.

**Figura 63** Análisis de brechas con NICSP 7

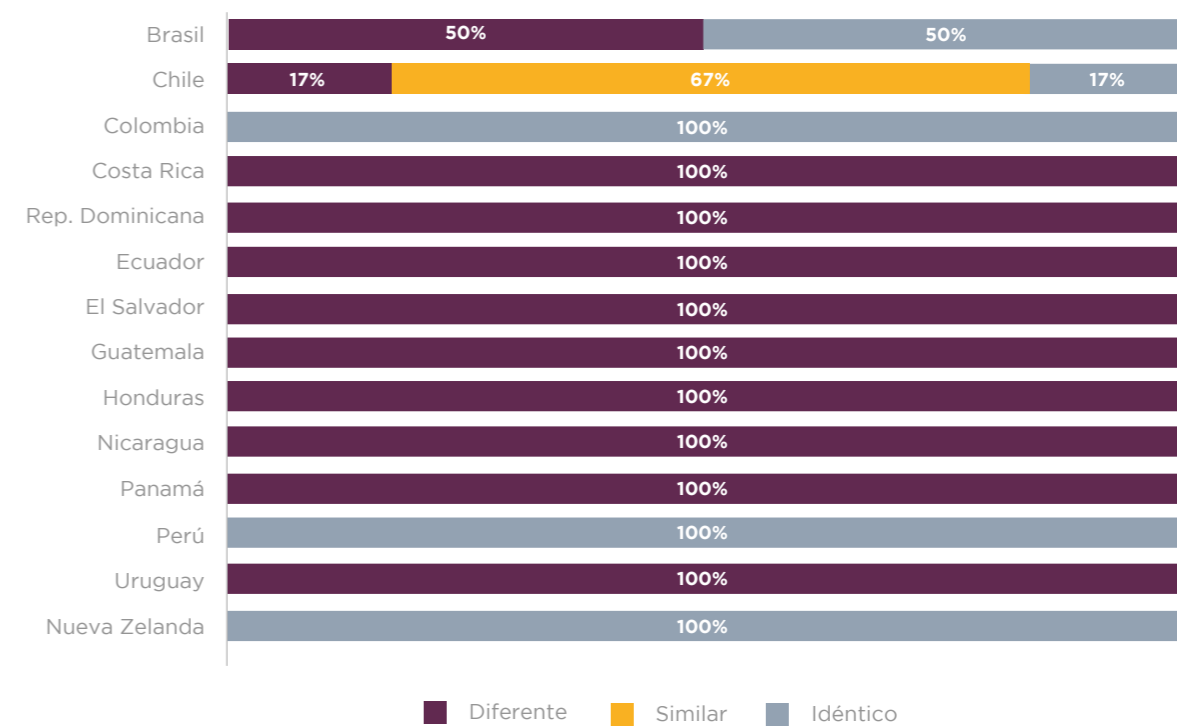


**Figura 64** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 7



## Resumen de las principales brechas con NICSP 8

**Figura 65** Análisis de brechas con NICSP 8



# ANEXO 5

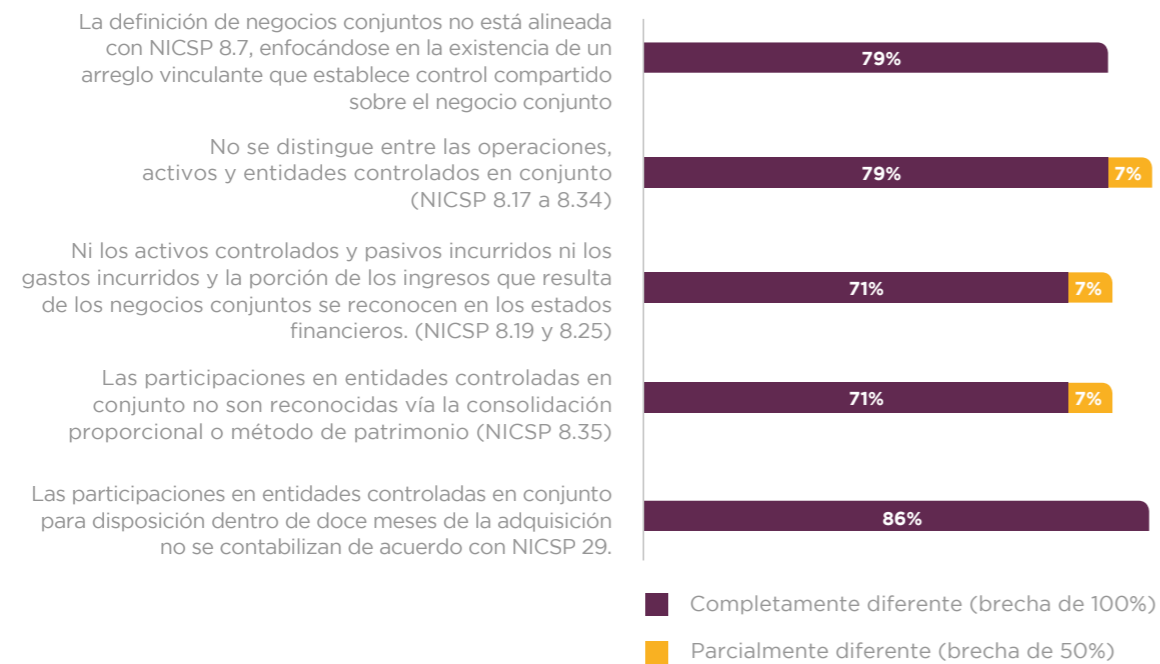
## Cuestionario

El nivel promedio de alineación con NICSP 8 es de 21%. Colombia, Perú y Nueva Zelanda han implementado completamente todos los requerimientos principales para la contabilidad de negocios conjuntos establecidos por NICSP 8. Diez países de LAC tienen una alineación de 0%. Brasil ha implementado partes de los requerimientos principales de NICSP 8 pero actualmente no hay separación entre las empresas asociadas y los negocios conjuntos en Brasil.

Chile es el único país que muestra “similitudes” debido a efectos transitorios. En términos de los negocios conjuntos, Chile estableció que las NICSP originales serían aplicadas, pero como parte del período transitorio de 3 años, la Contraloría General de la República de Chile se encuentra en el proceso de reunir información para identificar si hay operaciones y activos controlados conjuntamente a consolidarse.

La Figura 66 muestra los principales requerimientos de NICSP 8 cubiertos en el cuestionario y muestra las brechas detectadas entre las normas nacionales y la norma internacional.

**Figura 66** Frecuencia de discrepancias con los requerimientos de NICSP 8



El cuestionario no está incluido en la versión publicada. En la siguiente página encontrará el enlace electrónico para acceder a su contenido.

## Cuestionario

Enlace electrónico

↗ Estatus de implementación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)

# ANEXO 6

## Lista de entrevistados



PAÍS	INSTITUCIÓN	DEPARTAMENTO	FUNCIÓN	NOMBRE	FECHA DE ENTREVISTA
Brasil	Ministerio de Hacienda	Secretario de Tesorería Nacional	Subsecretaría de Contabilidad Pública	Gildenora Batista Dantas Milhomem	7 de julio de 2016
Chile	Contraloría General de la República	División de Análisis Contable	Jefe de División	Patricio Barra Aeloiza	8 y 14 de julio de 2016
Colombia	Contaduría General de la Nación	Contaduría General de la Nación	Contador General de la Nación	Pedro Luis Bohórquez Ramírez	5 de julio de 2016
Costa Rica	Ministerio de Hacienda	Dirección General de Contabilidad Nacional, Ministerio de Hacienda	Director General de Contabilidad Nacional (Contador Nacional)	Ricardo Soto Arroyo	6 de julio de 2016
República Dominicana	Dirección General de Contabilidad Gubernamental	Dirección General de Contabilidad Gubernamental	Director General de Contabilidad Gubernamental	Daniel Omar Caamaño Santana	19 de julio de 2016
Ecuador	Ministerio de Hacienda	Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental	Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental	Magdalena Vicuña	4 de julio de 2016
El Salvador	Ministerio de Hacienda	Dirección General de Contabilidad Gubernamental	Director General	Inmar Rolando Reyes	29 de junio de 2016
			Subdirector General	Humberto Barrera Salinas	
			Directora de Normativa	Mirna Méndez	
			Funcionario de la DGCG	Cándido Pérez	
Guatemala	Ministerio de Finanzas Públicas	Departamento de Contabilidad del Estado	Directora de Contabilidad del Estado	Clara Luz Hernández	4 de julio de 2016
Honduras	Contaduría General de la República	Contador General	Contador General	José Luis Romero Nolasco	7 de julio de 2016
Nicaragua	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Dirección General de Contabilidad Gubernamental	Director General de Contabilidad Gubernamental	Mario Esteban Roque Montalván	14 de julio de 2016

PAÍS	INSTITUCIÓN	DEPARTAMENTO	FUNCIÓN	NOMBRE	FECHA DE ENTREVISTA
Panamá	Ministerio de Economía y Finanzas	Dirección de Contabilidad	Jefa del Departamento de Normas Contables y Mejoras Continuas	Kamira Sánchez	5 de julio de 2016
			Directora Nacional de Contabilidad	Aracelly Méndez	
			Subdirectora Nacional de Contabilidad	Giselda Jaén	
			Contador de la DNC	Luis Sáenz	
			Asesor de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República	Daniel Rivera	
			Jefa del Departamento de Sistemas de Contabilidad de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República.	Elvia Ábrego	
			Jefe del Departamento de Normatividad Contable de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República.	Víctor Martínez	
Paraguay	Ministerio de Hacienda	Subsecretaría de Estado de Administración Financiera	Directora General de Contabilidad Pública	María Teresa Díaz de Agüero	27 de junio de 2016
Perú	Ministerio de Economía y Finanzas	Dirección de Contabilidad Pública	Director General de la Dirección General de Contabilidad Pública	Óscar Arturo Pajuelo Ramírez	8 de julio de 2016
			Especialista en Gestión Financiera	José Reque Acosta	
Uruguay	Ministerio de Economía	Contaduría General de la Nación	Contadora General de la Nación	Laura Remersaro	1 de julio de 2016
Nueva Zelanda	Tesorería	Departamento de Información Fiscal	Asesor Contable Principal	Ken Warren	11 de julio de 2016

# ANEXO 7

## Lista de participantes del BID

PAÍS	INSTITUCIÓN	NOMBRE	FUNCIÓN
Brasil	BID	Leise Estevenato	Especialista Senior Financiera
Chile	BID	Francisco Lois	Especialista Financiero
Colombia	BID	Miguel Orellana	Especialista Fiduciario Líder en Gestión Financiera
Colombia	BID	Mylenna Cárdenas	Especialista Fiduciaria en Gestión Financiera
Costa Rica	BID	Andrés Suárez	Especialista Financiero
Rep. Dom.	BID	Christian A. Contín	Especialista Fiduciario - Gestión Financiera
Ecuador	BID	Marcela Hidrovo	Asoc. Sr. en Gestión Financiera
Ecuador	BID	Gustavo Palmerio	Especialista en Gestión Financiera
El Salvador	BID	Patricio Crausaz	Especialista Fiduciario - GFP División de Servicios de Gestión Financiera y Adquisiciones para Operaciones
Guatemala	BID	Lilena Martínez	Especialista Fiduciaria en Gestión Financiera
Honduras	BID	Nalda Morales	Especialista Fiduciaria Financiera
Nicaragua	BID	Osmín Mondragón	Especialista Fiduciario - Gestión Financiera
Nicaragua	BID	Juan Carlos Lazo	Especialista Fiduciario - Gestión Financiera
Panamá	BID	Juan Carlos Dugand Ocampo	Especialista Senior Fiduciario - Gestión Financiera
Paraguay	BID	Mariano Perales	Especialista Fiduciario - Gestión Financiera
Perú	BID	Fernando Glasman	Especialista Fiduciario - Gestión Financiera
Perú	BID	Alizon Milicich	Especialista Fiduciaria - Gestión Financiera
Uruguay	BID	Nadia Rauschert (2016)	Especialista Fiduciario Senior - Gestión Financiera
Uruguay	BID	Abel Cuba (2017)	Especialista Fiduciario - Gestión Financiera

# LISTA DE REFERENCIAS

---

- Carlos Araya-Leandro, María del Carmen Caba-Pérez, Antonio M. López-Hernández (2015):  
The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards;  
Rev. Adm. Pública - Rio de Janeiro 50(2): p. 265-283; <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612131665>
- James L. Chan (2006): IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries
- Ernst & Young (diciembre 2012): Resumen y comparación de prácticas de contabilidad y auditoría en los 27 Estados Miembros de la Unión Europea - Preparado para Eurostat.
- Fondo Monetario Internacional (2012): Fiscal Affairs Transparency, Accountability and Risk (<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/080712.pdf>)
- IPSASB (2011): Estudio 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, 3a edición, enero 2011
- IPSASB (2016): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volúmenes I y II, edición de 2016
- Timothy C. Irwin (2012): Accounting Devices and Fiscal Illusions, IMF Staff Discussion Note 12/02, (Washington: Fondo Monetario Internacional)
- Thomas Müller-Marqués Berger (2012): NICSP Explained - Segunda Edición
- OCDE/BID (2014): Governments at a Glance: Latin America and the Caribbean; (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264209480-en>)
- Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America - The Key to Efficiency and Transparency; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo
- The World Bank Group (December 2014): Gobierno Accounting y Financial Reporting Re-forms en Latin America - Increasing Sector público Accountability y the Dynamics de Change
- El Grupo del Banco Mundial (2014): Contabilidad Gubernamental e Información Financiera en América Latina: El Estado Real de las Finanzas Públicas, [http://focal.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/17e0c0c1-1e68-4e81-a298-be83ae8c19c4/INFORME+BANCO+MUNDIAL+PARA+FOCAL.pptx?MOD=AJPERES&CONVERT\\_TO=url&CACHEID=17e0c0c1-1e68-4e81-a298-be83ae8c19c4](http://focal.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/17e0c0c1-1e68-4e81-a298-be83ae8c19c4/INFORME+BANCO+MUNDIAL+PARA+FOCAL.pptx?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=17e0c0c1-1e68-4e81-a298-be83ae8c19c4)
- USAid (2014): Public Financial Management Practices in Latin America and the Caribbean: A Review of Trends, Challenges, and Opportunities for Improvement

