

Estado de adopción de NICSP en **BRASIL**

Análisis de brechas de las NICSP

Banco Interamericano de Desarrollo
19 de enero de 2017



Contenido

1.	Introducción	6
2.	Metodología	7
2.1	Enfoque	7
2.2	Método de análisis de brechas	7
2.3	Cálculo del nivel de alineación	8
3.	Información general sobre el marco contable actual	9
3.1	Complejidad de los arreglos contables institucionales.....	9
3.2	Sistema de registro y contexto TI	11
4.	Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas	11
4.1	Presentación y Revelaciones	12
4.1.1	NICSP 1 Presentación de Estados Financieros	12
4.1.2	NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo	14
4.1.3	NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores	15
4.1.4	NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	15
4.1.5	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.	16
4.2	Activos Mayores: Reconocimiento y Medición	16
4.2.1	NICSP 11 Contratos de Construcción	16
4.2.2	NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo.....	17
4.2.3	NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	17
4.2.4	NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	18
4.3	Pasivos Mayores	19
4.3.1	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.....	19
4.3.2	NICSP 25 Beneficios a los Empleados.....	19
4.3.3	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	20
4.4	Reconocimiento de Ingresos	21
4.4.1	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).....	21
4.5	Consolidación	21
4.5.1	NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas	22
4.5.2	NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas	22
4.5.3	NICSP 8 Negocios Conjuntos	22
5.	Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción.....	23
6.	Nivel calculado de alineación con NICSP.....	25
Anexo A	Lista de entrevistados	26
Anexo B	Lista de entrevistadores del BID	26
Anexo C	Validación del informe.....	26
Anexo D	Cuestionario (versión en blanco)	26
Anexo E	Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP	27
Anexo F	Lista de referencias.....	28



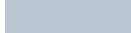
Lista de siglas

BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CFC	Consejo Federal de Contabilidad de Brasil
COSIF	Plan Contable de las Instituciones del Sistema Financiero
CPC	Comité de Pronunciamientos Contables
ERP	Planificación de Recursos de la Empresa
EY	Ernst & Young
FOCAL	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
GA - NBCASP	Grupo de Asesoría para las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicables al Sector Público
IPSASB	Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
LAC	Latinoamérica y el Caribe
LCP	Ley Suplementaria
NBC TSP	Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica para el Sector Público
NBCT	Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
PAD	Plan de Aportes Definidos
PBD	Plan de Beneficios Definidos
PCGA	Procedimientos Contables Generalmente Aceptados
Par.	Párrafo
SIAFI	Sistema Integrado de la Administración Financiera del Gobierno Federal
STN	Departamento Nacional de Tesorería
TI	Tecnología de la Información

Lista de figuras

	página
Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1	14
Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2	14
Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3	15
Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18	15
Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24	16
Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11	16
Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17	17
Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21	18
Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32	18
Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19	19
Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25	19
Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29	20
Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23	21
Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6	22
Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7	22
Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8	22
Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión	25

Referencia de color:

	Idéntico
	Similar
	Diferente

Lista de tablas

	Página
Tabla 1: Resumen del marco contable legal dentro del gobierno central	9
Tabla 2: Resumen del ambiente TI	11
Tabla 3: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas	12
Tabla 4: Componentes de los Estados Financieros	13
Tabla 5: Presentación de Situación Financiera	13
Tabla 6: Lecciones Aprendidas	23

1. Introducción

Durante las últimas dos décadas, los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) han iniciado reformas importantes tendientes a mejorar la administración de las finanzas del gobierno. El enfoque principal de estas reformas ha sido el presupuesto y la política fiscal. Sin embargo, últimamente más y más países en la región han comenzado a implementar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) de devengo, o tienen planes de hacerlo.¹

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.² El IPSASB entiende que la adopción de las NICSP de devengo mejorará significativamente la calidad y comparabilidad de la información financiera públicamente disponible y tenderá a evaluaciones mejor informadas de las decisiones de asignación de recursos tomadas por los gobiernos, así mejorando la transparencia y responsabilidad³.

De acuerdo con la Estrategia para el Fortalecimiento y Uso de los Sistemas Nacionales del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), aprobada en el año 2010, se han logrado avances en el apoyo de los países para la evaluación de sus sistemas, alineación con normas internacionales, y fortalecimiento a través de la promoción de buenas prácticas, transferencia de conocimiento, y desarrollo de alianzas estratégicas globales y regionales, que ha estimulado las reformas e iniciativas para mejorar los sistemas de administración financiera pública y ha posicionado al BID en la región como un aliado fundamental para el desarrollo de estos sistemas.

En el año 2014, el BID apoyó el establecimiento del Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), que comprende 16 países latinoamericanos⁴ 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.

El BID junto con EY está realizando un estudio sobre el estado de adopción de las Normas Internacionales de la Contabilidad para el Sector Público (NICSP), identificando brechas entre la legislación nacional y las normas internacionales de devengo, en 15⁵ países miembros de FOCAL en Latinoamérica y el Caribe. Las prácticas contables existentes en el sector público nacional se compararán entre los países participantes y con Nueva Zelanda como país de referencia.

El presente estudio permitirá el intercambio de conocimiento y experiencias entre los países miembros de FOCAL sobre sus procesos de implementación de NICSP, y al mismo tiempo aprovechar sinergias y promover asistencias técnicas más eficientes y efectivas. La realización de la encuesta ha ofrecido un espacio de auto-evaluación de la situación actual en cada país, enfocándose en los temas y aspectos más fundamentales de la implementación de NICSP.

1 Cavanagh, Joseph y Almudena Fernández Benito (2015): Public Accounting and Fiscal Credibility; 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; ; p. 198

2 Müller-Marqués Berger, Thomas (2012): IPSAS Explained - Segunda Edición; p. 2

3 IPSASB (2015): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumen I, edición 2015, IPSASB; p. 16 par. 21

4 Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua.

5 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) con excepción de México.

2. Metodología

2.1 Enfoque

Para obtener datos comparables sobre los países seleccionados de LAC y Nueva Zelanda, se eligió un enfoque de encuesta. Con base en los resultados de la misma se realizó un análisis de brechas para evaluar el nivel de alineación de los países con las NICSP de devengo seleccionadas como alcance del estudio. El nivel de alineación muestra la proximidad del marco contable nacional de un país con las NICSP de devengo y busca expresar esta proximidad en términos de porcentaje, permitiendo comparar las prácticas contables nacionales entre países.

Dada la amplitud de normas incluidas bajo las NICSP, además de la complejidad de evaluar efectivamente las estructuras de gobierno de varios países bajo términos similares, el análisis se enfocó en las acciones de los gobiernos centrales como objeto de investigación y se concentra en 16 de las 31 NICSP vigentes al 1 de enero de 2016. Además, no todos los requerimientos de cada norma NICSP fueron sujetos al análisis, aunque se identificaron y se evaluaron los requerimientos más significativos de cada norma seleccionada. En este sentido, un nivel de alineación de 100% implica que el sistema contable nacional respeta los conceptos fundamentales y los principios claves de la norma, tendientes a los mismos resultados contables en comparación con la NICSP de devengo, y no necesariamente que cada requerimiento de la norma de NICSP se ha reproducido en la legislación nacional.

El análisis de brechas se enfocó principalmente en los aspectos legales codificados en la legislación nacional, pero también se consideró los avances de la implementación. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que los requerimientos legales oficiales pueden divergir de las prácticas actuales. También es importante destacar que este informe depende completamente de la información recibida y validada por los representantes del país. Los resultados de las entrevistas fueron examinados para su verisimilitud y coherencia.

2.2 Método de análisis de brechas

El análisis de brechas se enfoca en la implementación de la base legal y compara las leyes y normas contables del sector público nacional con las normas internacionales (NICSP de devengo). El cuestionario también contiene preguntas introductorias sobre el estado de implementación en un sentido práctico para entender mejor las circunstancias específicas del país. Estas preguntas, sin embargo, no influyen en el resultado final.

Siguiendo el razonamiento del análisis de brechas tradicional, solo estarían disponibles dos opciones con respecto al cumplimiento: o los requerimientos de una NICSP se cumplen, o no se cumplen. Sin embargo, debido al estado de transición de LAC hacia las NICSP, se agregó una tercera categoría de respuestas posibles en esta evaluación para dar cuenta de simplificaciones o alivios ofrecidos durante el proceso de implementación, además de dar cuenta de normas nacionales de devengo que han generado/están en el proceso de generar resultados similares. Por consiguiente, cada entrevistado consideró los requerimientos de una NICSP de devengo con las prácticas actuales en su país e indicó 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 recursos permitidos ofrecidos 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).

En caso de que una pregunta se enfoque en temas (aún) no cubiertos por el marco contable nacional actual, éste se clasificó como “diferente”.

El cuestionario no ofrece la opción de respuesta “no aplicable” ya que se asume que, para todos los requerimientos contables, las áreas seleccionadas de contabilidad deberían ser cubiertas por la legislación nacional.

En algunos casos se requirió juicio profesional para esta categorización. Para hacer el juicio transparente, las brechas detectadas (similar y diferente) tenían que ser especificadas y brevemente descritas.

2.3 Cálculo del nivel de alineación

El cálculo del nivel de alineación con NICSP de devengo en términos de porcentaje se basa en las siguientes supuestas: la categoría de respuesta “diferente” corresponde a un nivel de alineación de 0%, la categoría “similar” equivale a un 50% y la categoría “idéntico” se refiere a una alineación de 100%.

En principio, ningún factor individual de ponderación se atribuyó directamente a las preguntas de análisis de brechas. Sin embargo, dependiendo de los detalles de cada norma a veces había más preguntas relacionadas con las revelaciones que con el reconocimiento u otros aspectos. Por lo tanto, las NICSP seleccionadas se agruparon en sub-categorías principales. Esas sub-categorías dependen de la norma individual pero generalmente comprenden “Reconocimiento”, “Medición” y “Revelaciones”. Cada sub-categoría se ponderó por igual y el nivel global de alineación con las NICSP individuales se calculó como el promedio de éstas sub-categorías predefinidas.

Después de calcular el nivel de alineación para cada área de contabilidad (NICSP individuales), se evaluó el nivel global de alineación. Para calcularlo, un factor de ponderación de 1 a 5 se aplicó a cada norma.⁶ El factor de ponderación se basó en el juicio profesional del equipo del estudio. Este factor de ponderación refleja la importancia relativa de la norma en comparación con las demás en términos de información, la importancia de la situación del balance involucrado y si la norma es aplicable a todas o solo algunas de las entidades del sector público. La determinación de los factores de ponderación fue un trabajo compartido entre el BID y EY.

⁶ La asignación de los factores de ponderación está indicada en Anexo E: Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP.

3. Información general sobre el marco contable actual

Esta sección entrega un resumen de los acuerdos de contabilidad y el estado de alineación con NICSP a nivel del gobierno central en Brasil.

3.1 Complejidad de los arreglos contables institucionales

Para facilitar la comprensión de los aspectos específicos y la complejidad del Gobierno Central de Brasil, este se divide en cuatro categorías para esta sección del informe:

- ▶ Marco contable legal y prácticas contables;
- ▶ Sistema contable;
- ▶ Estado de alineación con NICSP; y
- ▶ Reformas contables actuales - planes, avances y necesidad de acción.

La siguiente tabla resume las entidades que pertenecen al Gobierno Central de Brasil, y presenta antecedentes generales sobre el marco legal de contabilidad, el sistema contable que se utiliza y las normas contables subyacentes.

Análisis de la complejidad de los arreglos contables institucionales				
Categoría de entidad pública	Nombre de la norma / ley / orden / práctica	Naturaleza de la norma contable	Sistema Contable	Normas Contables Subyacentes
Administración Directa	L4320 / LCP 101 / NBC TSP	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo modificado (NBC TSP)
Agencias Públicas Nacionales	L4320 / LCP 101 / NBC TSP	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo modificado (NBC TSP)
Fundaciones Públicas	L4320 / LCP 101 / NBC TSP	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo modificado (NBC TSP)
Fondos	L4320 / LCP 101 / NBC TSP	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo modificado (NBC TSP)
Empresas Legales No Independientes	L4320 / LCP 101 / NBC TSP / L 6404 / NIIF-CPC	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo modificado (NBC TSP - CPC)
Empresas Legales No Financieras Independientes	L 6404 / NIIF-CPC	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo completo (NIIF / CPC)
Empresas Legales Financieras Independientes	L 6404 / NIIF-CPC / L 4595	Ley / Norma contable	Partida doble	Método de devengo completo (NIIF / CPC / COSIF)

Tabla 1: Resumen del marco contable legal dentro del gobierno central

El Gobierno Central de Brasil comprende entidades de Administración Directa e Indirecta. La contabilidad de las entidades de Administración Directa, cuya función es preparar y hacer cumplir las políticas públicas, actualmente se basa en la Ley N° 4320/1964, Ley Suplementaria (LCP) N° 101/2000 y NBC TSP (Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica para el Sector Público); ambas derivadas del método modificado de contabilidad de devengo y usan un sistema contable de partida doble. Las Agencias Públicas Nacionales, Fundaciones Públicas y Fondos, entidades cuya función es realizar actividades descentralizadas, siguen las mismas normas contables.

Las empresas legales no independientes, cuya función es conducir actividades de negocio, adoptan tanto los Procedimientos Contables Generalmente Aceptados en Brasil (BRPCGA), que son idénticos a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como las prácticas de la Administración Directa señaladas anteriormente.

Las empresas legales independientes solo adoptan los BRPCGA. Por otro lado, las empresas legales financieras independientes adoptan las prácticas contables establecidas por el Banco Central del sistema financiero brasileño.

Marco Legal de Contabilidad y las Normas Contables Subyacentes

En Brasil, la contabilidad del Gobierno Central y de los gobiernos subnacionales (de los Estados, el Distrito Federal y las Municipalidades) sigue la *Ley N° 4320*, publicada en 1964, y que se basa en aspectos presupuestarios.

En 1986, por medio del *Decreto N° 92452*, se creó el Departamento Nacional de Tesorería (STN) dentro del Ministerio de Finanzas con la función de administrar los programas financieros, presupuestos y sistemas de contabilidad pública. Después de su creación, el STN desarrolló e implementó el Sistema Integrado de la Administración Financiera del Gobierno Federal (SIAFI). El SIAFI utiliza un plan de cuentas único para la Administración Pública Federal y es responsable de monitorear la administración del presupuesto, finanzas y propiedades.

De acuerdo con la *Resolución N° 184* del Ministerio de Finanzas emitida el 25 de agosto de 2008, y el *Decreto N° 6976*, del 7 de octubre de 2009, el Departamento Nacional de Tesorería es responsable de promover la convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Sus acciones son establecidas por la legislación formal y conceptual.

El STN es responsable de monitorear las normas brasileñas de contabilidad para el sector público; según establece la *Ley N° 4320/1964*. El Consejo Federal de Contabilidad (CFC) de Brasil está encargado de la emisión de las Normas Brasileñas de Contabilidad técnicas y profesionales de acuerdo con la *Ley N° 12249/2010*. Para promover la sinergia de esfuerzos y normalizar la contabilidad del sector público brasileño, se creó un acuerdo de cooperación entre STN y CFC. Un ejemplo de esta sinergia se ve en el Grupo de Asesoría para las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicables al Sector Público (GA - NBCASP) que comprende representantes del CFC, STN, entidades de gobierno subnacional, y de la academia para emitir las normas contables aplicables al sector público.

Para efectos de análisis, clasificamos a los sistemas contables existentes en las siguientes 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.

Brasil se encuentra en el **Sistema 4 - Devengo Modificado**, ya que el Gobierno no sigue procedimientos de devengo completo para:

- ▶ Los acuerdos de concesión de servicio; debido a que lo recibido de los operadores se reconoce como efectivo sobre una base de efectivo y por lo tanto no cumple con el requerimiento de la NICSP 32 (Modelo de Pasivo Financiero o Modelo de Otorgamiento de Derecho).
- ▶ Contratos onerosos, ya que el proceso utilizado para la provisión no es reconocido por la NICSP 19.
- ▶ Activos de construcción, que no se contabilizan conforme a la NICSP 11.

3.2 Sistema de registro y contexto TI

La evaluación del contexto TI del Gobierno Central indica que actualmente no hay un sistema integrado de ERP y que los sistemas integrados utilizados para la contabilidad no son estandarizados.

La siguiente tabla ofrece un resumen del contexto TI del Gobierno Central:

Los siguientes sistemas informáticos están implementados a nivel del gobierno central:								
Tipo de sistema	Contabilidad General	Activos Fijos	Adquisición	Beneficios Sociales	Inventario	Tesorería	Presupuesto	Consolidación
Sistema Integrado de ERP								
Sistema operativo con interfaces a los módulos principales	X	X	X	X	X	X	X	X
Herramientas de TI independientes	X	X	X	X	X	X	X	
No hay sistema informático (planillas manuales, registros en papel)	X			X				

Tabla 2: Resumen del ambiente TI

4. Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas

A continuación, un análisis de brechas para las áreas contables seleccionadas presenta el nivel de alineación de los requerimientos contables y financieros nacionales vigentes con respecto a la base de devengo de NICSP. No se consideran los planes de reforma a futuro sobre la implementación de la contabilidad de devengo/NICSP. Las preguntas se estructuran alrededor de la base de devengo de NICSP y se agrupan por tema. Para cada norma contable seleccionada, el análisis se enfoca en los requerimientos principales de NICSP.

La siguiente tabla muestra la categorización de las NICSP de devengo que se analizan en una dimensión contable:

Dimensiones	Áreas contables seleccionadas
Presentación y Revelaciones	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
	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.
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	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
	NICSP 25 Beneficios a los Empleados
	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
Reconocimiento de Ingresos	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)
Consolidación	NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas
	NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas
	NICSP 8 Negocios Conjuntos

Tabla 3: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas

4.1 Presentación y Revelaciones

4.1.1 NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

La siguiente tabla muestra los componentes de presentación de la situación financiera de acuerdo con la NICSP 1.88. Todos los componentes de los estados financieros son presentados en Brasil (Presentación de Estados Financieros: alineación de 100%).

Componentes de los Estados Financieros	No se presenta	Frecuencia de presentación (NICSP 1.66)	Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)
Estado de situación financiera (balance general)		Trimestral / Anual ⁷	30 días / 45 días
Estado de resultados financieros (Estado de resultados/Estado de ganancias y pérdidas)		Trimestral / Anual	30 días / 45 días

⁷ Trimestral - para el periodo que termina el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre y Anual - para el periodo de 12 meses que termina el 31 de diciembre

Estado de cambios en activos netos		Trimestral / Anual	30 días / 45 días
Estado de flujo de efectivo		Trimestral / Anual	30 días / 45 días
Comparación de los montos presupuestados y reales, como estado financiero adicional separado o como columna de presupuesto en los estados financieros		Trimestral / Anual	30 días / 45 días
Políticas contables y notas a los estados financieros (resumen de las principales políticas contables y otra información explicativa) - NICSP 1.21		Trimestral / Anual	30 días / 45 días
Nombre(s) de otro(s) estado(s): Estado de situación financiera (requerida por la Ley N° 4320/64)		Trimestral / Anual	30 días / 45 días

Tabla 4: Componentes de los Estados Financieros

Con respecto al estado de situación financiera, se presentan 15 de las 16 posiciones (94%), de acuerdo con la siguiente tabla.

PRESENTACIÓN DE LA SITUACIÓN FINANCIERA (NICSP 1.88)	Se presenta
Propiedad, planta y equipo	X
Propiedades de inversión	X
Activos intangibles	X
Activos financieros	X
Inversiones registradas por el método de participación	X
Inventarios	X
Cuentas por recuperar de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)	X
Cuentas por cobrar de transacciones con contraprestación	X
Efectivo y equivalentes al efectivo	X
Impuestos y transferencias por pagar	X
Cuentas por pagar de transacciones con contraprestación	X
Provisiones	X
Provisiones por pagos previsionales	X
Pasivos financieros	X
Participaciones minoritarias, presentadas dentro del activo neto/patrimonio neto	
Activo neto/patrimonio neto atribuible a los dueños de la controladora	X

Tabla 5: Presentación de Situación Financiera

Para las preguntas relacionadas con la distinción entre corriente y no corriente, la legislación nacional se consideró "idéntica" a las NICSP.

Para las revelaciones, aunque la mayoría de las diferencias/similitudes se detectaron con respecto a las revelaciones, cierta información importante requerida por los párrafos 32 y 33 de la NICSP 1, con respecto al incumplimiento con los requerimientos contables, no se presenta. Las partes faltantes incluyen:

- El impacto financiero sobre la variación en cada partida de los estados financieros. La evaluación indica que no siempre se mide y/o se prueba este requerimiento.

- ▶ La conclusión por parte de la administración de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de la empresa.
- ▶ La revelación de partidas que se refieren a diferencias con las normas contables. Esto debido a que la adopción de las NICSP no es obligatoria en este momento.

El estado de situación financiera (balance general) presenta toda la información requerida por la NICSP 1, salvo la participación minoritaria.

La siguiente tabla de barras ilustra los resultados del análisis de brechas para NICSP 1:

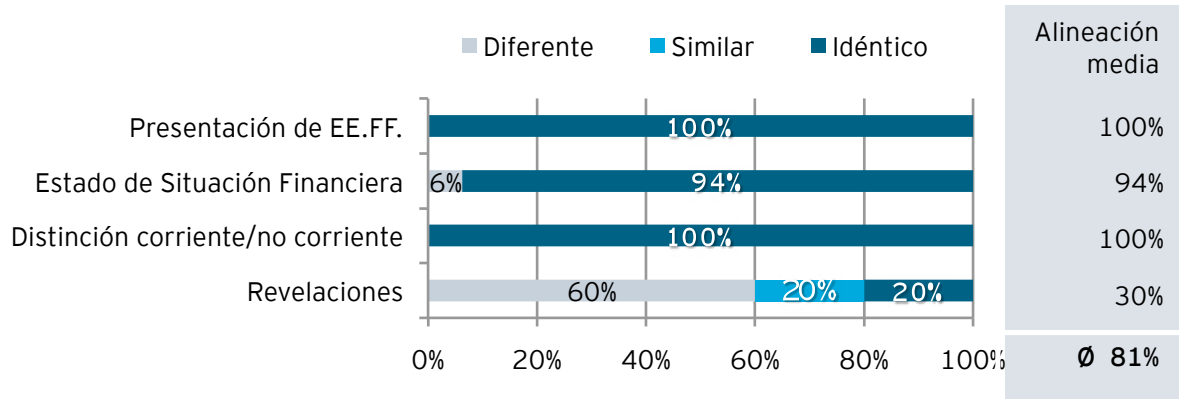


Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1

4.1.2 NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo

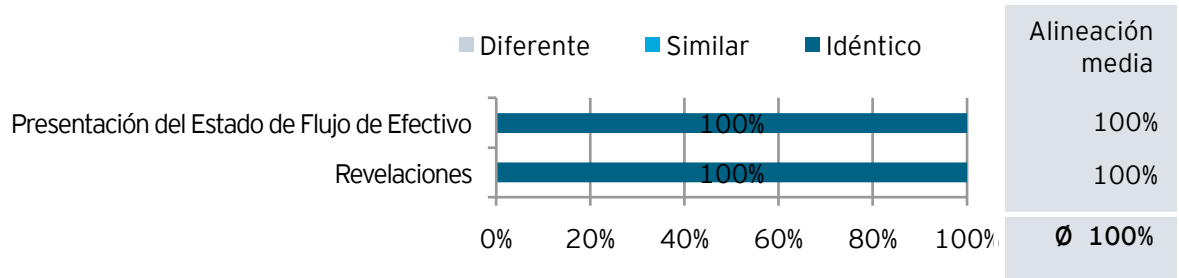


Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2

Se han presentado los estados de flujo de efectivo de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 2. Todos los componentes y revelaciones requeridos por la NICSP 2, y cubiertos por el cuestionario, son presentados por el Gobierno Central Brasileño.

4.1.3 NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores

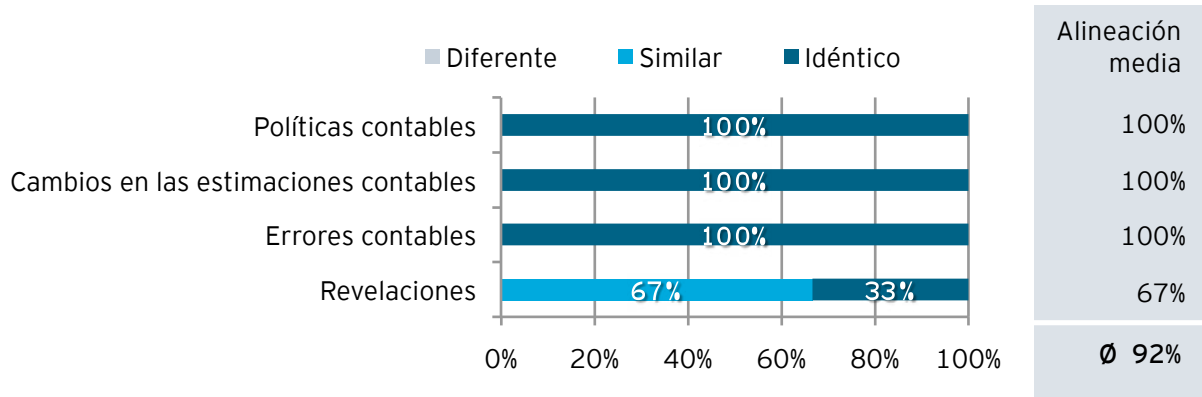


Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3

Todos los requerimientos principales de la NICSP 3 con respecto a las políticas contables, los cambios en las estimaciones, y los errores contables se presentan en la legislación contable brasileña; no se detectaron diferencias. Para las revelaciones, 67% de las preguntas se consideraron similares (no idénticas) debido a las siguientes observaciones:

- ▶ En caso de cambios en las políticas contables, la entidad revela la naturaleza de tal cambio, pero no destaca el razonamiento detrás del cambio.
- ▶ La entidad no revela el monto relacionado con el cambio en la estimación contable.

4.1.4 NICSP 18 Información Financiera por Segmentos

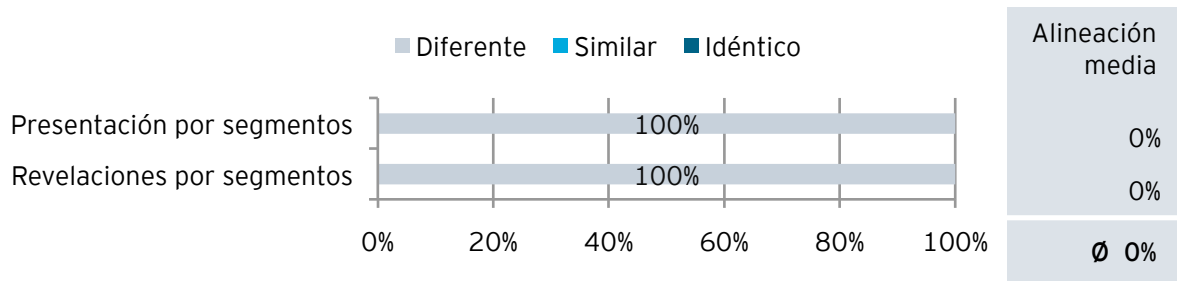


Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18

NICSP 18 requiere información financiera por segmentos. Actualmente, el Gobierno Central Brasileño no presenta ninguna información financiera por segmentos. Por consiguiente, todas las preguntas relacionadas con la información financiera por segmentos son "diferentes", generando una alineación de 0%.

4.1.5 NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.

En la presentación de información del presupuesto en los estados financieros conforme a la NICSP 24, se utiliza el método de base de efectivo.

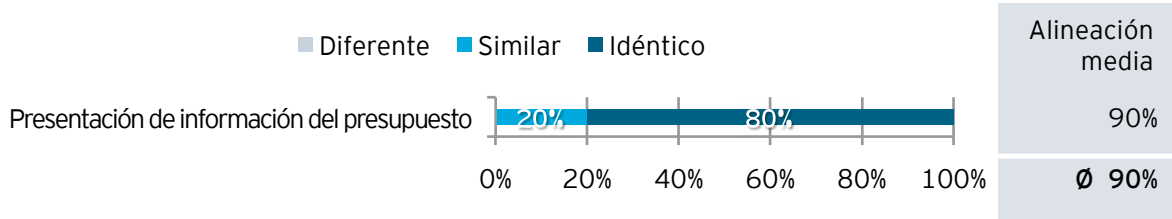


Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24

80% de los requerimientos de la NICSP 24 cubiertos por el cuestionario se consideraron “idénticos” a la legislación del Gobierno Central Brasileño. Sin embargo, 20% de los requerimientos se clasificaron como “similares” debido a lo siguiente:

- ▶ La base del presupuesto sigue las disposiciones de la Ley N° 4320 y presenta una etapa antes del pago, que se denomina “apropiación”.
- ▶ Aunque se presentan los cambios en el presupuesto, estos no se detallan de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 24. Este detalle es la responsabilidad del Departamento de Presupuesto Federal, que presenta esta información por separado en las Cuentas de la Presidencia de la República.

4.2 Activos Mayores: Reconocimiento y Medición

4.2.1 NICSP 11 Contratos de Construcción

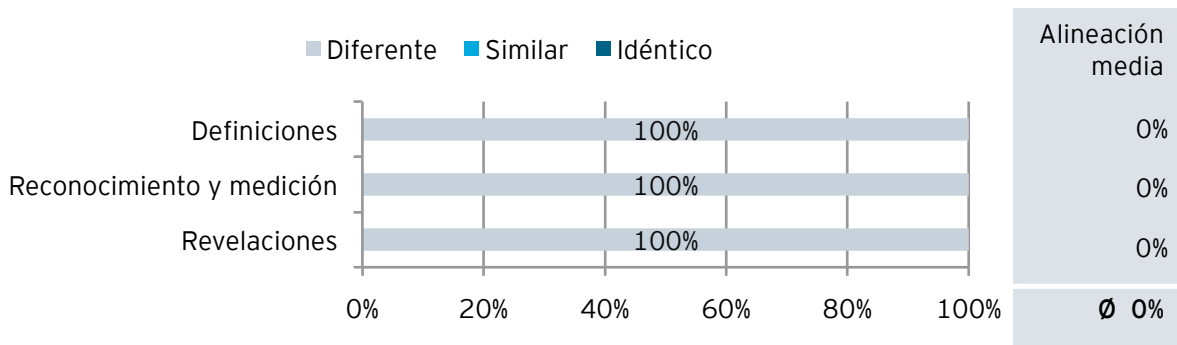


Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11

Para los contratos de construcción, el Banco Central de Brasil no adopta los requerimientos de la NICSP 11. Por consiguiente, todas las preguntas relacionadas con la NICSP 11 resultaron “diferentes” con una alineación de 0%.

4.2.2 NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo

El Gobierno Central no reconoce los activos de infraestructura (con algunas excepciones) en su balance general, ni tampoco reconoce activos relacionados con el patrimonio cultural, histórico ni medioambiental. Para la adopción de la NICSP 17, el Gobierno Central aplica el sistema transicional señalada en la norma, y espera una transición completa entre los años 2016 y 2021. La propiedad, planta y equipo se reevalúa todos los años.

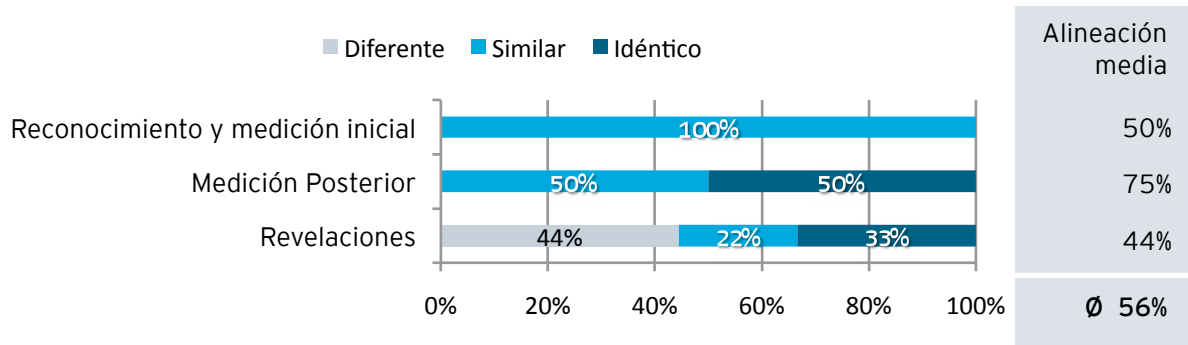


Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17

Los requerimientos principales de reconocimiento y medición inicial de la NICSP 17 son reflejados en las leyes contables de Brasil. Sin embargo, para el reconocimiento de adquisiciones de activos sin contraprestación, los activos no siempre se reconocen al valor justo, y en algunos casos se reconocen a costo de adquisición.

Para la medición posterior, se aplica el método de costo bajo los términos de la NICSP 17 y se respetan los requerimientos para el de-reconocimiento (NICSP 17.82).

El método de depreciación adoptado se evaluó como "similar" a la NICSP; para bienes raíces, se aplica una metodología definida por la Oficina de Administración de las Propiedades del Gobierno. La revelación de propiedad, planta y equipo sigue parcialmente los requerimientos de la NICSP 17, aunque no se hacen ciertas revelaciones requeridas (ej. revelación de las vidas útiles o tasas de depreciación, revelación de las bases de medición para determinar el valor contable bruto, y la reconciliación del valor contable al inicio y la final del período).

4.2.3 NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo

El Gobierno Central ha implementado un proceso para la identificación de pérdidas por deterioro. Sin embargo, no hay una distinción entre los activos generadores de efectivo y los activos no generadores de efectivo; un requerimiento fundamental de la NICSP 21/26. Como tal, la sección de "definición e identificación" del cuestionario se evaluó como completamente diferente.

75 % de las preguntas relacionadas con el reconocimiento y medición se clasificaron como "idénticas", ya que los requerimientos principales de la NICSP 21, el reconocimiento de pérdidas por deterioro y el ajuste del cobro de depreciación en los períodos posteriores, se reflejan en la legislación brasileña. Sin embargo, la medición del 'valor en uso' no permite los tres enfoques descritos en la NICSP 21.44 - 21.49 (enfoque de costo de reemplazo depreciado, enfoque de costo de restauración, enfoque de unidades de servicio), generando una diferencia de 25% en la tabla de barras.

Para la revelación de pérdidas por deterioro, se reconoce el monto de la pérdida en déficit y se reconocen las pérdidas por deterioro revertidas en los resultados, de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 21. Sin embargo, la naturaleza de los activos, los parámetros de

medición del deterioro, y los eventos o circunstancias que generaron el reconocimiento o reversión del deterioro no se revelan actualmente.

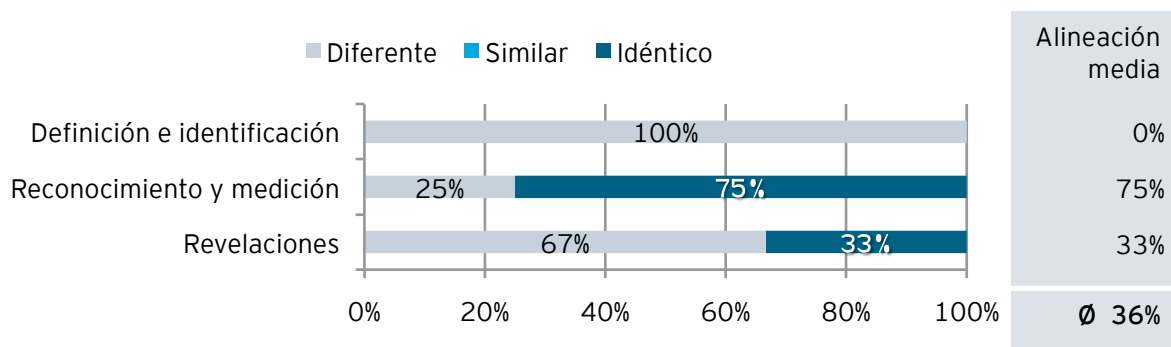


Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21

4.2.4 NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente

La mayoría de los acuerdos de concesión de servicio no son reconocidos por el Gobierno Central, lo cual es una desviación de los requerimientos de la NICSP 32. No hay disposiciones específicas a nivel del Gobierno Central para la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicio (Asociaciones Públicas-Privadas).

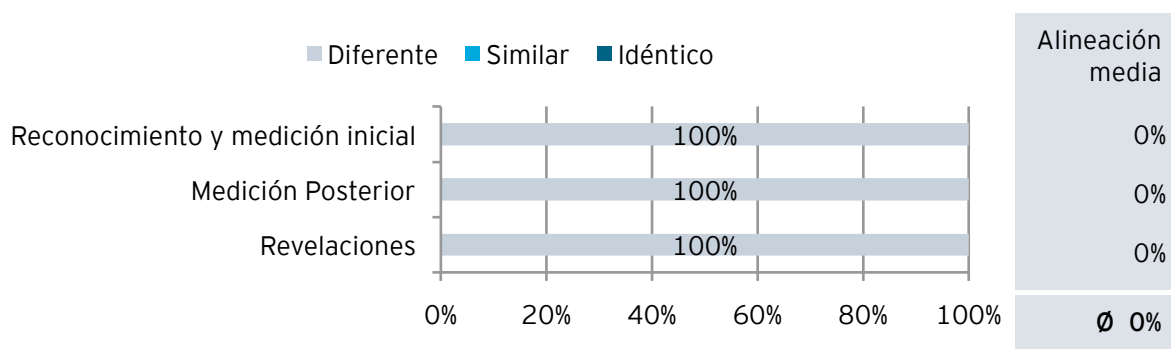


Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32

4.3 Pasivos Mayores

4.3.1 NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

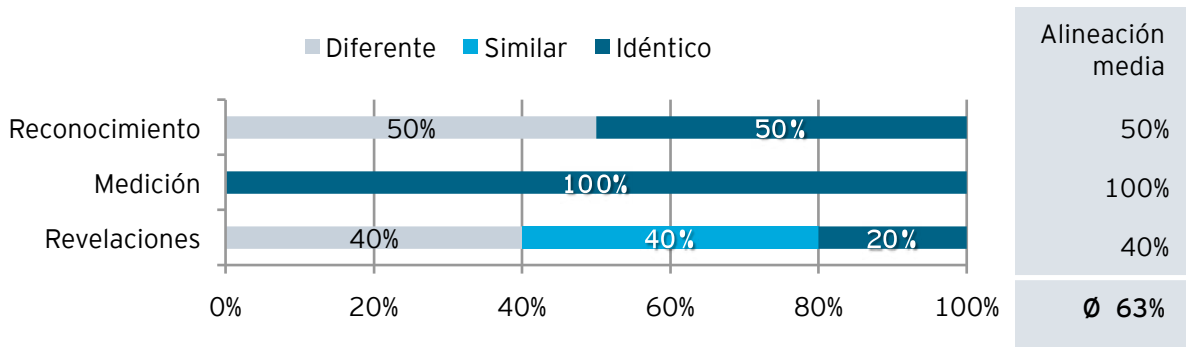


Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19

En el caso de las provisiones, pasivos contingentes, y activos contingentes, la práctica actual es similar a la NICSP 19. Sin embargo, no se contabilizan los contratos onerosos.

Todos los requerimientos principales de medición se consideraron “idénticos” en la legislación contable brasileña (ej. método de estimación, efecto del valor tiempo del dinero, determinación de la tasa de descuento).

Sin embargo, para las revelaciones, no todos los activos contingentes se revelan adecuadamente. Para las provisiones, solo se revelan cambios en el valor contable de la provisión. Además, los efectos sobre los resultados debido a cambios en el monto descontado del tiempo o el efecto de cambios en la tasa de descuento no se revelan de forma similar. Finalmente, no se presenta para todas las provisiones una indicación de las incertezas en cuanto al monto u oportunidad de los egresos.

4.3.2 NICSP 25 Beneficios a los Empleados

NICSP 25 aún no se ha implementado en Brasil.

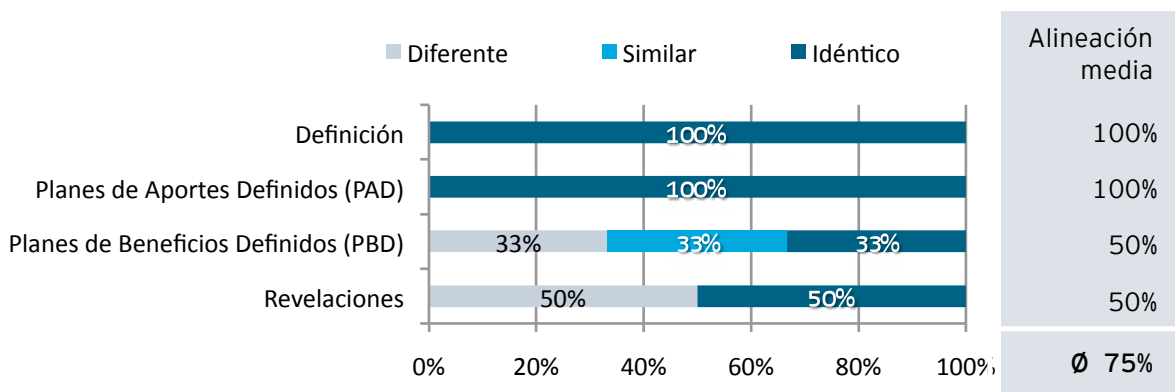


Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25

Las pensiones para los funcionarios públicos se administran de forma central y, salvo las fuerzas armadas, los Planes de Beneficios Definidos se contabilizan de forma similar a los requerimientos de la NICSP 25. Los Planes de Aportes Definidos se contabilizan de forma idéntica a los requerimientos de la NICSP 25. Actualmente, los beneficios a los empleados se contabilizan a través de una asignación sistemática en base de devengo.

Además, el método de reconocimiento actualmente adoptado para los Planes de Beneficios Definidos no utiliza el método del corredor.⁸ Las obligaciones son calculadas por especialistas internas, y la última tasa de descuento aplicada se estableció en 6% anual para el año terminado el 31 de diciembre de 2015.

Para las revelaciones, solo se presenta la información general y la existencia de los planes de los funcionarios públicos. Las revelaciones no incluyen una conciliación de los saldos de apertura y de cierre del valor presente de las obligaciones por beneficios definidos conforme a los requerimientos de la NICSP 25, ni tampoco incluyen un análisis de las obligaciones por beneficios definidos por los montos que surgen de planes no financiados, financiados o parcialmente financiados.

No se aplica el Método de Crédito de Unidad Proyectada para determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos o el costo actual del servicio correspondiente. Además, las ganancias y pérdidas actuariales no se reconocen en los resultados, ni tampoco se reconocen directamente en los activos netos bajo el método del corredor.

4.3.3 NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

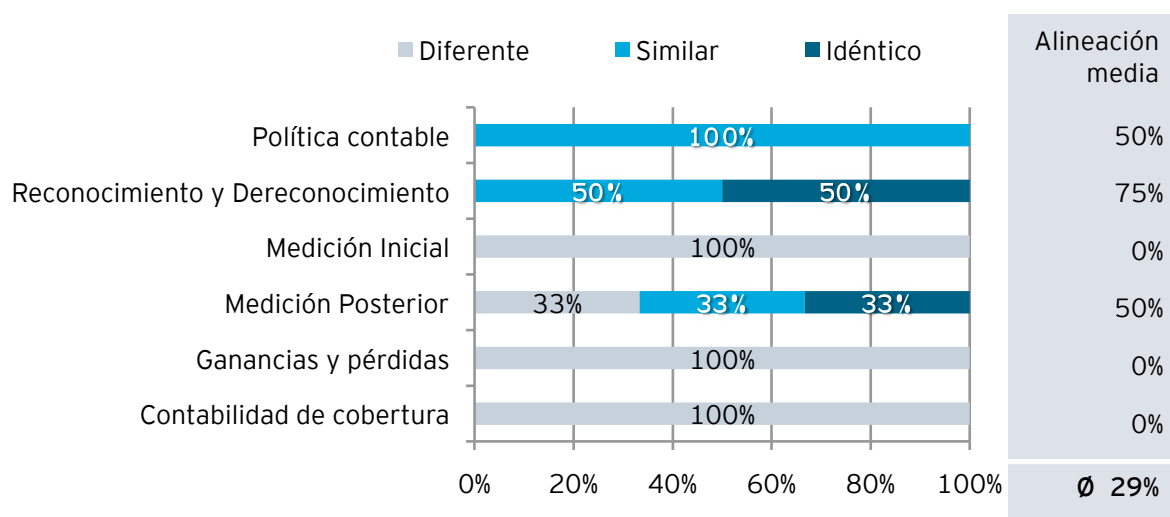


Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29

Con respecto a los instrumentos financieros, hay similitudes in relación a las prácticas actuales y los requerimientos de la NICSP 29.

Actualmente, entre las cuatro categorías de activos financieros, solo se dividen los préstamos, las cuentas por cobrar y las inversiones mantenidas hasta vencimiento. No se dividen los pasivos financieros en las tres categorías definidas por la NICSP 29.

La medición inicial de los activos y pasivos financieros no sigue los requerimientos de la NICSP 29, ya que el valor justo no se mide actualmente. Además, la medición posterior de los activos financieros tampoco cumple con los requerimientos de la NICSP. No obstante, se verifica la recuperabilidad de forma idéntica a la de NICSP 29.

Para el de-reconocimiento de los activos financieros, los criterios de la NICSP 29 no se cumplen en algunos casos; por ejemplo, el caso de de-reconocimiento de deuda tributaria exigible. La medición

⁸ Según la NICSP 39 aprobada (que corresponde a la NICSP 25 revisada) el método del corredor ya no se permite.

posterior de los pasivos financieros se hace de forma similar a la NICSP, salvo en el caso de la medición del valor justo de los pasivos financieros a través de resultados.

El reconocimiento de ganancias o pérdidas a partir de activos o pasivos financieros no cumple con los requerimientos de la NICSP 29. Además, el Gobierno Central aún no adopta la contabilidad de cobertura.

A pesar de no adoptar totalmente la NICSP 29, las revelaciones actuales se consideran detalladas por el Gobierno Central.

4.4 Reconocimiento de Ingresos

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

Los ingresos de impuestos y activos relacionados con transacciones sin contraprestación se reconocen en base de efectivo. La mayoría de los ingresos de transacciones sin contraprestación se reconoce al monto presentado bajo los términos de la formalización de la transacción (ej. donaciones). Para casos en que se recibe algo no monetario (es decir, activos entregados para cancelar una deuda), la medición es al valor justo.

Para los impuestos, no siempre se identifica un evento tributable. Además, hay ingresos registrados en base al monto neto entre los ingresos y gastos de tributación.

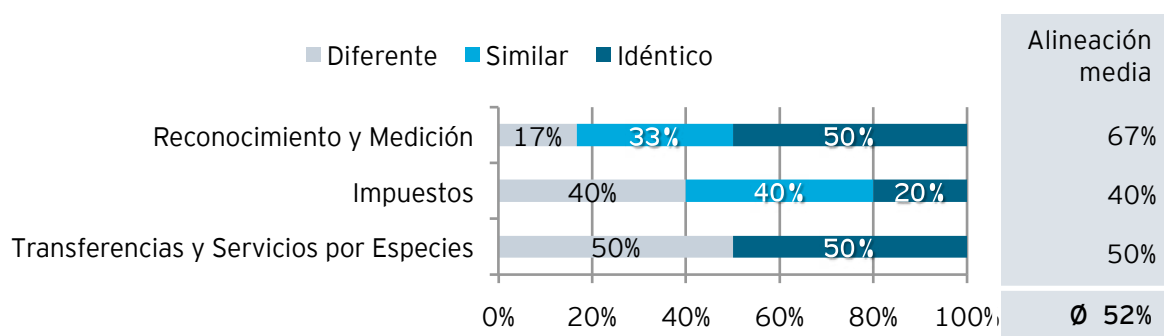


Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23

4.5 Consolidación

Las respuestas de esta sección pretenden ofrecer un mayor entendimiento del enfoque de consolidación a nivel del Gobierno Central. Los datos obtenidos serán insumos para una posterior evaluación de las brechas entre normas brasileñas y las NICSP 6, 7 y 8.

Actualmente, el Gobierno Central presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con *NBCT 16.7 - Consolidación de los Estados Financieros*. Esta presentación es voluntaria, y es la responsabilidad del Departamento Nacional de Tesorería. Su objetivo es presentar las finanzas del Gobierno Federal. Estos estados financieros consolidados incluyen la Administración Directa (Presidencia de la República y los Ministerios), Agencias Públicas Nacionales, Fundaciones Públicas, Fondos y Empresas Legales No Independientes, pero no incluyen el Banco Central, ni los gobiernos estatales, distritales y municipales.

Las inversiones en las empresas legales independientes se reconocen en los estados financieros consolidados utilizando el método de patrimonio.

4.5.1 NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas

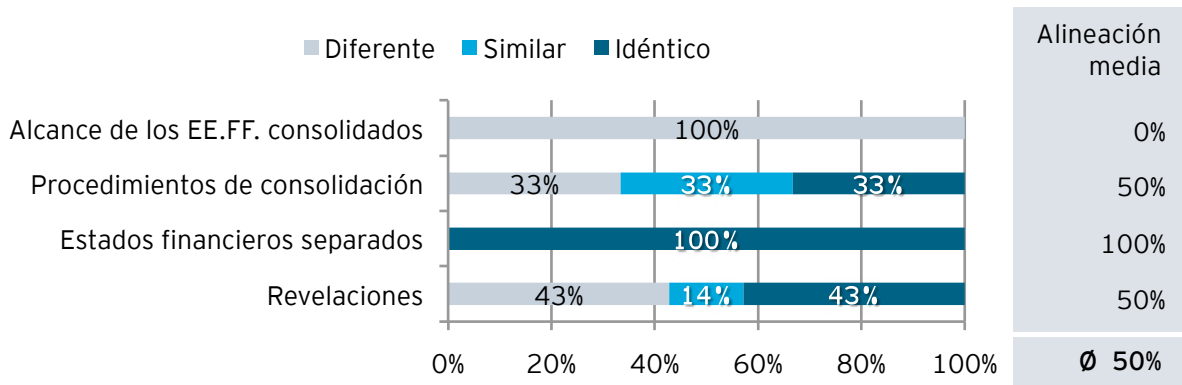


Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6

Actualmente, los estados financieros consolidados del Gobierno Central no incluyen todas las entidades controladas. Las empresas legales de independencia económica controladas por el Gobierno Central, por ejemplo, no se consolidan. Además, no se declaran las participaciones minoritarias.

4.5.2 NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas

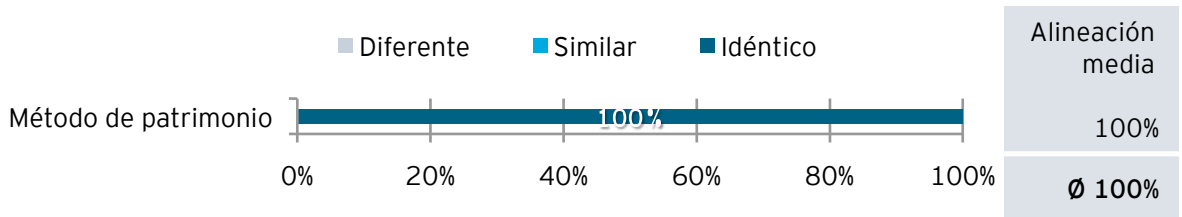


Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7

La práctica actual para las inversiones en empresas asociadas es idéntica a los requerimientos de la NICSP 7.

4.5.3 NICSP 8 Negocios Conjuntos

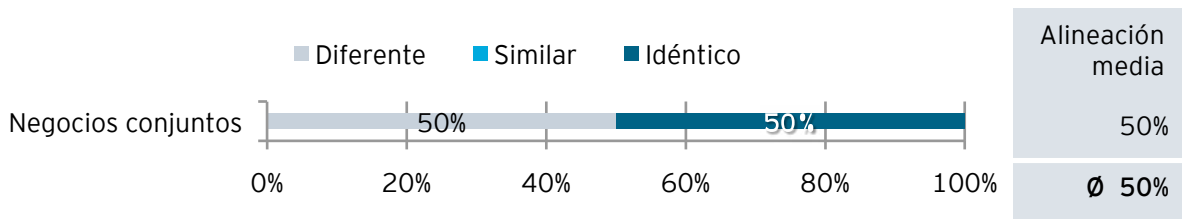


Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8

Para los negocios conjuntos, solo se cumplen una parte de los requerimientos principales de la NICSP 8; actualmente, no hay segregación entre las empresas asociadas y los negocios conjuntos.

5. Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción

El objetivo de esta sección es obtener un entendimiento de los planes y avances de reformas contables, además de conocer eventuales obstáculos a las reformas y necesidad de mayores acciones.

Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción

Desde el año 2015, con el apoyo de GA-NBCASP, el CFC inició el proceso de convergencia de las normas brasileñas a las NICSP. Las normas brasileñas convergentes serán identificadas con la sigla NBC TSP. De acuerdo con el calendario de convergencia determinado por el CFC, las primeras cinco NBC TSP, además del marco conceptual se convergerán al cierre del año 2016.

La convergencia total con las NICSP relevantes ocurrirá hasta el año 2024, de acuerdo con los Procedimientos de Implementación del Plan de Contabilidad (PIPCP), aprobados por la *Resolución STN N° 548* del 28 de septiembre de 2015.

Además del PIPCP, el proceso de convergencia se realizará en base a los manuales de contabilidad y guías de proceso. Actualmente, las instituciones de supervisión interna y/o externa no ofrecen apoyo para el proceso de convergencia a las NICSP. Además, según el Gobierno Central, ya que el proceso de convergencia es fundamentalmente un asunto técnico, no hay involucramiento político inherente.

Se debe mencionar que, sin embargo, para regular la estandarización de las normas contables por parte del Departamento Nacional de Tesorería, una ley ya fue aprobada por el Senado Federal y está siendo analizada por el Congreso Nacional; se espera que esa ley sea aprobada al final del año 2017. Una vez aprobada, se espera que el Gobierno Federal aportará los recursos requeridos para el proceso de convergencia.

Adicionalmente, el Tribunal Federal de Contadores ha estado implementando un proceso para cambiar su enfoque de auditoría. El proceso cambiará de un enfoque basado en cumplimiento con la legislación presupuestaria y tributaria a una auditoría financiera/contable.

Después de la convergencia total, se confirmará cumplimiento con las nuevas normas a través de manuales, auditorías contables electrónicas, procesos de cumplimiento de documentos, procesos contables, y otros procesos. Además, se ofrecerá capacitaciones sobre las nuevas normas y los procesos, y estas serán incluidas en "Semanas de Presupuesto", reuniones de industria, y otros eventos similares.

Para el proceso de convergencia actualmente en proceso en Brasil, las principales lecciones aprendidas y recomendaciones del gobierno brasileño se presentan a continuación:

HACER:	NO HACER:
Planificar las reformas	No organizar las etapas
Capacitar a los equipos	No definir las prioridades
Ajustar los sistemas	No gestionar riesgos
Alinearse con las normas internacionales	

Tabla 6: Lecciones Aprendidas

El proceso de convergencia ha sido financiado por el Gobierno Central, y sus objetivos principales son:

- ▶ Alinear el reconocimiento, medición y evidencia de los activos públicos con las mejores prácticas internacionales;
- ▶ Promover la transparencia;
- ▶ Mejorar el proceso contable;
- ▶ Incluir a Brasil en las conversaciones internacionales de contabilidad; y
- ▶ Promover la automatización de los controles.

Finalmente, aunque el proceso de convergencia es un tema principalmente técnico, la inestabilidad política actual del país podría llegar a ser un obstáculo a dicha convergencia.

6. Nivel calculado de alineación con NICSP

El nivel de alineación con NICSP se calcula en base a la metodología descrita anteriormente y los resultados de las entrevistas con respecto al análisis de brechas presentado en la sección 4.

Las siguientes figuras muestran el nivel de alineación logrado del país con las NICSP individuales y el promedio ponderado⁹ de alineación por dimensión de área contable:

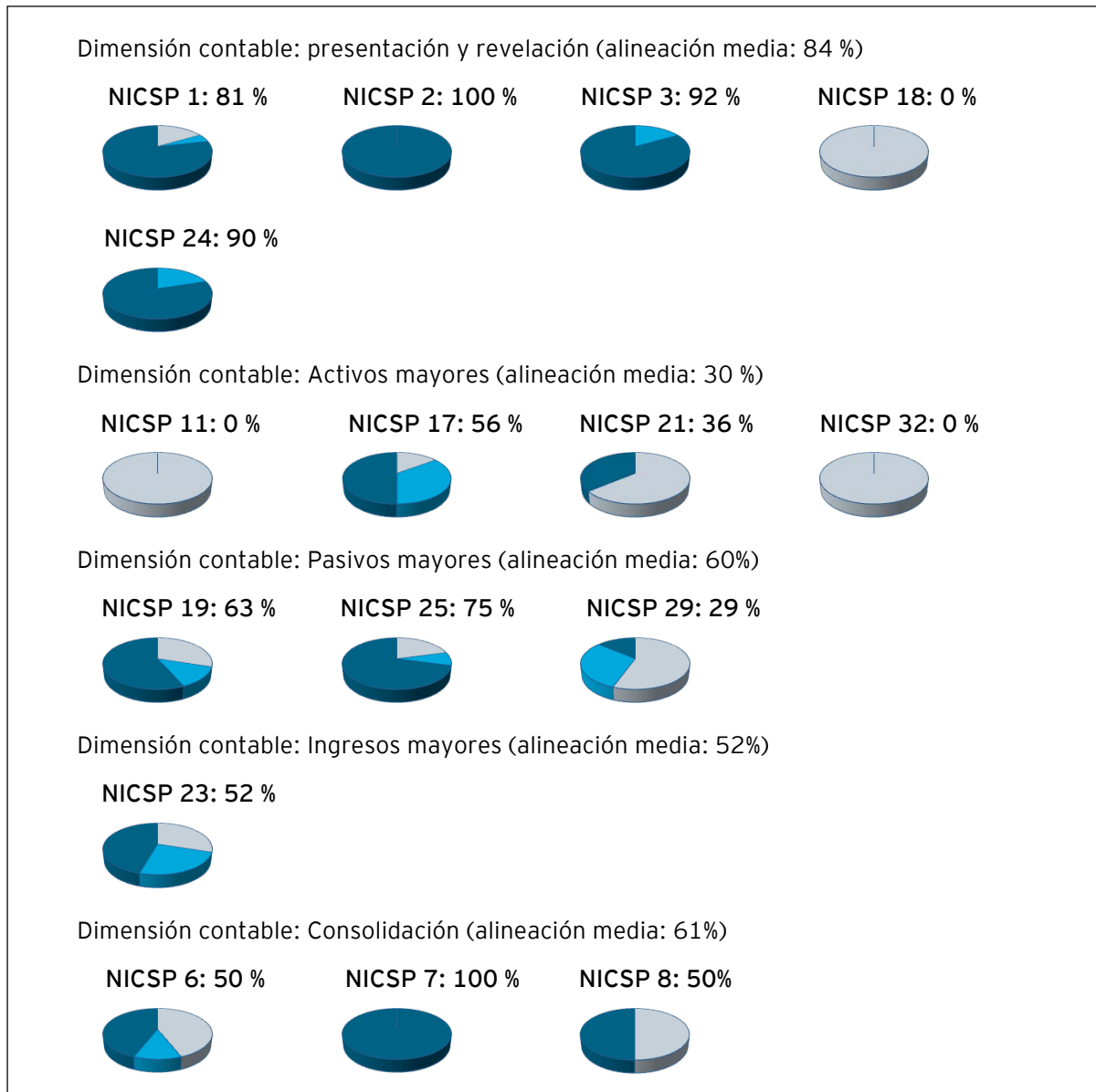


Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión

El nivel global de alineación es 59 %. El cálculo detallado del nivel global de alineación se presenta en el Anexo E.

⁹ El promedio en la figura 17 es calculado con el factor de ponderación mostrado en Anexo E.

Anexo A Lista de entrevistados

Contraparte entrevistada de las instituciones gubernamentales				
País	Organización	Nombre	Cargo	Fecha de entrevista
Brasil	Ministerio de Hacienda	Gildenora Batista Dantas Milhomem	Subsecretaria de Contabilidad Pública	7 de julio de 2016

Anexo B Lista de entrevistadores del BID

Representantes del BID involucrados en la entrevista y preparación del informe			
País	Organización	Nombre	Cargo
Brasil	BID Brasil	Estevenato, Leíse	Especialista Senior - Administración Financiera

Anexo C Validación del informe

Instituciones gubernamentales involucrados en la validación del informe de país			
País	Organización	Nombre	Fecha de validación
Brasil	Secretaría de Tesorería Nacional	Gildenora Batista Dantas Milhomem	5 de agosto de 2016
Brasil	Secretaría de Tesorería Nacional	Leonardo Silveira do Nascimento	5 de agosto de 2016

Anexo D Cuestionario (versión en blanco)

Referirse al Anexo 5 en el informe principal.

Anexo E Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP

Normas NICSP incluidas en la evaluación del nivel de alineación con NICSP	Factor de ponderación (1 a 5)	Nivel de alineación por cada norma NICSP individual según el cuestionario	Calculo del nivel global de alineación
Presentación y Revelación			
§ NICSP 01 Presentación de Estados Financieros	5	81%	405%
§ NICSP 02 Estados de Flujo de Efectivo	4	100%	400%
§ NICSP 03 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	2	92%	184%
§ NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	1	0%	0%
§ NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	3	90%	270%
Activos Mayores: Reconocimiento y Medición			
§ NICSP 11 Contratos de Construcción	1	0%	0%
§ NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo	5	56%	280%
§ NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	3	36%	108%
§ NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	4	0%	0%
Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición			
§ NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	4	63%	252%
§ NICSP 25 Beneficios a los Empleados	5	75%	375%
§ NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	3	29%	87%
Ingresos			
§ NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Tarifas)	5	52%	260%
Consolidación			
§ NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Separados	4	50%	200%
§ NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas	2	100%	200%
§ NICSP 08 Empresas Conjuntas	3	50%	150%
Subtotal A:	54	Subtotal B:	3171%
Nivel Global de Alineación con NICSP (Subtotal B / Subtotal A =)			59%

Anexo F

Lista de referencias

IPSASB (2015): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumen I y II, edición 2015; Nueva York

Cavanagh, Joseph y Almudena Fernández Benito (2015): Public Accounting and Fiscal Credibility; 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

Müller-Marqués Berger, Thomas (2012): IPSAS Explained - Segunda Edición; Stuttgart

The World Bank Group (2014): Government Accounting and Financial Reporting Reforms in Latin America; Washington D.C