

Estado de adopción de NICSP en **COSTA RICA**

Análisis de brechas de las NICSP

Banco Interamericano de Desarrollo
27 de julio 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 en el marco contable actual	9
3.1	Complejidad de los arreglos contables institucionales.....	9
3.2	Sistema de registro y contexto TI	13
4.	Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas	14
4.1	Presentación y Revelación	15
4.1.1	NICSP 1 Presentación de Estados Financieros	15
4.1.2	NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo	18
4.1.3	NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	19
4.1.4	NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	19
4.1.5	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.	20
4.2	Activos Mayores: Reconocimiento y Medición.....	20
4.2.1	NICSP 11 Contratos de Construcción	20
4.2.2	NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo.....	21
4.2.3	NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	23
4.2.4	NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	23
4.3	Pasivos Mayores	24
4.3.1	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.....	24
4.3.2	NICSP 25 Beneficios a los Empleados.....	25
4.3.3	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	26
4.4	Reconocimiento de Ingresos	27
4.4.1	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).....	27
4.5	Consolidación	28
4.5.1	NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas	29
4.5.2	NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas	30
4.5.3	NICSP 8 Empresas Conjuntas	30
5.	Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción.....	31
6.	Nivel calculado de alineación con NICSP.....	38
Anexo A	Lista de entrevistados	39
Anexo B	Lista de participantes del BID.....	39
Anexo C	Validación del informe.....	39
Anexo D	Cuestionario (versión en blanco)	39
Anexo E	Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP	40
Anexo F	Información adicional sobre la estructura del Sector Público	41
Anexo H	Lista de Referencias.....	44



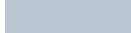
Lista de siglas

BCCR	Banco Central de Costa Rica
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CCSS	Caja Costarricense de Seguro Social
CGR	Contraloría General de la República
CONASSIF	Consejo Nacional de Supervisión de Instituciones Financieras
CRUSA	Fundación Costa Rica-Estados Unidos
ERP	Planificación de Recursos de la Empresa
EY	Ernst & Young
EE.FF.	Estados Financieros
FOCAL	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
LAC	América Latina y el Caribe
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
PAD	Plan de Aportes Definidos
PBD	Plan de Beneficios Definidos
PCGA	Procedimientos Contables Generalmente Aceptados
PPE	Propiedad, planta y equipo
SIABI	Sistema Integrado de Administración de Bienes
SIGAF	Sistema Integrado de Administración Financiera

Lista de figuras

	página
Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1	18
Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2	18
Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3	19
Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18	19
Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24	20
Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11	20
Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17	21
Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21	23
Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32	23
Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19	24
Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25	25
Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29	26
Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23	27
Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6	29
Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7	30
Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8	30
Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión	38

Referencia de color:

	Idéntico
	Similar
	Diferente

Lista de tablas

	página
Tabla 1: Definición de la Administración Central	9
Tabla 2: Resumen del marco contable legal dentro del Gobierno Central	10
Tabla 3: Resumen del ambiente TI	13
Tabla 4: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas	15
Tabla 5: Componentes de los Estados Financieros	16
Tabla 6: Presentación de Situaciones Financieras	17
Tabla 7: Marco legal de la consolidación	28
Tabla 8: Requerimientos de consolidación	28
Tabla 9: Las lecciones aprendidas	34
Tabla 10: Beneficios de la reforma	35

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, las normas internacionales de contabilidad de devengo son cada vez más importantes en las agendas de reforma en los países de LAC.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 a 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 14⁵ 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

¹ 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 Thomas Müller-Marqués Berger (2012): IPSAS explained - Segunda Edición; p. 2

³ IPSASB (2015): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumen I, edición 2015, IPSASB; p. 16 artículo 21; *"The IPSASB believes that the adoption of IPSASs, together with disclosure of compliance with them, will lead to a significant improvement in the quality of general purpose financial reporting by public sector entities. This, in turn, is likely to strengthen public finance management leading to better informed assessments of the resource allocation decisions made by governments, thereby increasing transparency and accountability."*

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.

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.

2. Metodología

2.1 Enfoque

Para obtener datos comparables sobre los países seleccionados de LAC y Nueva Zelanda, se eligió un enfoque de encuesta. En base a los resultados de la misma se realizó un análisis de brechas para evaluar el nivel de alineación de los países con las NICSP de devengo⁶ 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.

El estudio se concentra en 16 de las 31 NICSP vigentes al 1 de enero de 2016, consideradas las más relevantes en el proceso de implementación, y alcanza sólo la implementación a nivel de Gobierno Central. Como consecuencia, las demás 15 NICSP no se incluyen en el análisis y en el nivel global de alineación calculado del sistema contable del país con las NICSP de devengo. Adicionalmente, se identificaron los aspectos más significativos de cada norma como parte del análisis. 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 mejor entender las circunstancias específicas del país. Estas preguntas, sin embargo, no influyen en el resultado final.

La metodología ofrece tres opciones con respecto al cumplimiento de la norma: se cumplen los requerimientos de la NICSP, no se cumplen, o se reconoce un avance. Esta tercera categoría, reconoce el estado de transición de LAC hacia las NICSP, sin llegar a un cumplimiento pleno. 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.

⁶ El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) publica las normas internacionales de contabilidad para el sector público ("NICSP") en base de devengo y una norma internacional en base de efectivo. Las NICSP de devengo consisten de 38 normas individuales que se basan fundamentalmente en los IFRS (NIIF). No incluyen la norma individual que focaliza en la base de efectivo.

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 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 ésta 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 suposiciones: se supone que 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.⁷ 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.

⁷ 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 en el marco contable actual

3.1 Complejidad de los arreglos contables institucionales

Esta sección entrega un resumen de los acuerdos de contabilidad y el estado de su alineación con las NICSP del presente estudio al nivel del Gobierno Central en Costa Rica. Para un mejor entendimiento del análisis de brechas, es importante conocer los aspectos específicos de cada país, tal como la organización y la complejidad del Gobierno Central. En el caso de Costa Rica, se divide en 2 categorías que se describen a continuación.

1. El Gobierno Central: Está conformado por los cuatro Poderes de la República, sin incluir los entes adscritos (desconcentradas) al Poder Ejecutivo, estos Poderes son:
 - ▶ Poder Ejecutivo
 - ▶ Poder Legislativo (Órganos Asesores: Contraloría General de la República y Defensoría General de los Habitantes)
 - ▶ Poder Judicial
 - ▶ Tribunal Supremo de Elecciones
2. La Administración Central está conformada por el Poder Ejecutivo (Ministerios) y sus órganos desconcentrados adscritos.

En los cuadros anexos al reporte se define cada una de las entidades que conforman los Poderes de la República que se incluyen en el Gobierno Central y las desconcentradas que son parte de la Administración Central.

Nombre de la Categoría	Propósito de la Categoría
GOBIERNO CENTRAL	Comprende las instituciones que cumplen funciones de gobierno en el ámbito nacional y que no son desconcentradas ni descentralizadas. Está conformado por el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones.
ÓRGANOS DESCONCENTRADOS:	Son aquellas instituciones que se han creado para ejecutar actividades específicas con el fin de lograr una mayor agilidad en su ejecución, bajo la premisa de que una autoridad superior les ha otorgado en su calidad de subordinada, competencias sobre una materia en particular que tienen un alcance nacional. Comprende aquellas organizaciones vinculadas al Gobierno Central a las que, por ley o reglamento, se les ha otorgado un nivel de desconcentración mínima o máxima.

Tabla 1: Definición de la Administración Central

La siguiente tabla resume las entidades que pertenecen al Gobierno Central 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
Gobierno Central	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos nº 8131	Ley	Partida doble	Normas contables nacionales (base del devengado y base de efectivo)
Órganos desconcentrados	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos nº8131	Ley	Partida doble	Normas contables nacionales (base del devengado y base de efectivo)

Tabla 2: Resumen del marco contable legal dentro del gobierno central

Marco Legal de Contabilidad y las Normas Contables Subyacentes

Antecedentes:

Costa Rica históricamente ha tenido una normativa compuesta por un decreto de principios de contabilidad aplicables al Sector Público y un grupo de directrices emitidas por la Dirección de Contabilidad Nacional. Además de ello, cuando se decide adoptar las NICSP en el año 2007, un gran número de entidades, principalmente municipalidades y órganos desconcentrados solo tenían contabilidad presupuestaria (registro de la ejecución presupuestaria) por lo que no contaban con planes de cuentas contables para registrar usando la partida doble. Entre las entidades que tenían contabilidad a base de partida doble, no existía un plan de cuentas único, sino que cada una tenía su propio plan con codificaciones y estructuras distintas a los demás. Es por ello que se decide adoptar las NICSP tal y como las emite el IPSASB y elaborar un plan de cuentas único para todo el Sector Gobierno General, ya que una estrategia de convergencia de la normativa nacional a las NICSP no era posible.

Entonces la estrategia seguida por Costa Rica no parte de un análisis de las brechas en el tratamiento contable entre la normativa nacional y las NICSP, sino de una estrategia de implementación que consiste en crear las condiciones para la aplicación de dicha normativa contable, como por ejemplo un plan único de cuentas contables y un conjunto de políticas contables para todo el sector gobierno general, así como capacitación, elaboración de manuales de procedimientos contables y otros.

Las NICSP tienen transitorios para varias normas, por lo que hay plazos adicionales a partir de la primera aplicación de dicha normativa contable (que será en el año 2017), por eso se indica que es gradual en el sentido de que existirá un número significativo de entidades del Sector Gobierno General que se acogerán a transitorios de determinadas normas. Esto tiene implicaciones en la declaración explícita y sin reservas que exigen las NICSP, ya que será posible hacerla hasta que se cumplan con los plazos que dan los transitorios. Antes de eso, en las notas a los estados financieros se revelarán con que tratamientos contables exigidos por las NICSP no se cumple, los planes para superar esas debilidades y los avances que se van logrando.

También existen riesgos de que determinados tratamientos contables requeridos por las NICSP, y para los cuales dicha normativa no otorga transitorios, no puedan ser cumplidos por determinados entes contables. Si esos riesgos se materializan, las entidades deben revelar en lo que no cumplen y deben cuantificar su impacto en los estados financieros e incluir la información en las notas.

De acuerdo al Decreto N° 36961-H emitido a principios de 2012, las NICSP debían comenzar a ser aplicadas a partir del año 2016, sin embargo, fue necesario posponer el inicio de la aplicación de las NICSP, por lo que se emitió el Decreto N° 39665-MH que dispone que las NICSP se comenzarán a aplicar a partir de enero de 2017.

Marco legal:

- ▶ Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, nº 8131, en donde se define la clasificación institucional del sector público. El Artículo 37 de esta Ley del 18 de setiembre del 2001, y el Artículo 42 de su Reglamento y sus modificaciones constituyen el marco jurídico para la definición y aplicación del clasificador institucional a todo el sector público costarricense, que está integrado por:
 - ▶ La Administración Central conformada por el Poder Ejecutivo y sus dependencias;
 - ▶ Los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y órganos auxiliares;
 - ▶ La Administración Descentralizada y las Empresas Públicas del Estado,
 - ▶ Las Universidades, las Municipalidades, la Caja Costarricense de Seguro Social, y
 - ▶ Los Entes Públicos no Estatales.
- ▶ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), aplicables a las empresas públicas según la definición de aquellas que a) está facultada para contratar en nombre propio; b) se le ha conferido la autoridad financiera y operativa para emprender una actividad comercial; c) vende bienes y servicios a otras entidades en el curso habitual de sus actividades, obteniendo por ello utilidades o recuperando el costo total; d) no depende para subsistir de financiamiento gubernamental continuo (salvo cuando se trata de la compra de productos en condiciones de mercado); y e) está controlada por una entidad del sector público.
- ▶ Decreto D-34460-H, publicado en La Gaceta Nº82 del 29 de abril del 2008, que contiene los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sector público costarricense,
- ▶ Decreto Ejecutivo Nº 34918 - H, del 9 de diciembre de 2008, que regula la adopción e implementación de las NICSP a partir del 1 de enero de 2012 para las Instituciones del Sector Gobierno General Costarricense.
- ▶ Decreto Ejecutivo Nº 36961-H, de diciembre de 2011, el cual determina la prórroga de la fecha original establecida del 1º de enero de 2012 al 1 de enero de 2016.⁸
- ▶ Decreto Nº 39665-MH que dispone que las NICSP se comenzarán a aplicar a partir de enero de 2017.

De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, en el periodo 2016 y anteriores, el Poder Ejecutivo ha utilizado el método de base de caja modificado, al igual que una parte de los órganos desconcentrados y los otros poderes. En el año 2014 se aplicó un instrumento para identificar los órganos desconcentrados que solo tenían contabilidad presupuestaria (registro de la ejecución presupuestaria que es en base efectivo) estableciéndose que el 23 % del total (64 órganos) solo hacían contabilidad presupuestaria. En el año 2017 se comienza con la aplicación de las NICSP y se está realizando un estudio interno para establecer en qué grado están cumpliendo con dicha normativa.

Todas las entidades del Sector Gobierno General (aproximadamente 190) trabajaron en el año 2016 en el estado de situación financiera de apertura. En la Metodología de Implementación de NICSP suministrada a las instituciones en el año 2013, se incluyen las políticas contables para dicho estado y a mediados del año 2016 se remitió un resumen actualizado para facilitar la aplicación. Se está efectuando un estudio a nivel interno, en todo el Sector Gobierno General que ayudará a determinar, en qué medida se inició el año 2017 con el nuevo plan de cuentas para registrar aplicando NICSP, y la medida en que cumplieron con las políticas para el estado de situación financiera de apertura.

⁸ Disponible en: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Costa-Rica-Spanish.pdf>

Línea de tiempo:

En la actualidad Costa Rica se encuentra trabajando en el proceso de implementación ante el desafío de llegar a cumplir con los primeros Estados Financieros para el Sector Gobierno General, según NICSP, en enero del 2018, con el agregado de los períodos establecidos en las disposiciones transitorias. Ya que de acuerdo con el Decreto N° 39665-MH, la aplicación de las NICSP será a partir del 01 de enero del 2017. El proceso de implementación contempla distintas fechas que se previeron aplicar durante su desarrollo, a saber:⁹

- ▶ Fecha de corte (31/12/13) último ejercicio emitido bajo los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense (PCASPC);
- ▶ Fecha de transición a las NICSP (ejercicios 2014 y 2015): ejercicio de transición en el que las normas aplicadas serán las NICSP para aquellos rubros donde ello resulte factible y las PCASPC para aquellos en que aún no están dadas las condiciones de pasar a NICSP;
- ▶ Fecha del Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA (31/12/15): cierre del primer ejercicio en que se aplicarán las NICSP, con la exención de las disposiciones transitorias; siendo éste el Balance de base para el ejercicio siguiente;
- ▶ Fecha de los Estados Financieros - EEFF /NICSP (31/12/16): primer ejercicio a emitir según NICSP (SGG), con las exenciones de las disposiciones transitorias, y
- ▶ Fechas de los EEFF bajo disposiciones transitorias (31/12/21): serán los CINCO (5) ejercicios posteriores al primer EEFF emitido según NICSP.

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.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica seleccionó el **Sistema 2 - Base de Efectivo Modificado**, el cual ha considerado diferente debido a que los ingresos y una parte de los gastos se registran sobre la base de efectivo, en cuanto la otra parte del gasto se registra aplicando el método contable de devengo.

⁹ Disponible en: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Costa-Rica-Spanish.pdf>

3.2 Sistema de registro y contexto TI

Actualmente existe un sistema contable mixto, donde determinadas transacciones son registradas con criterio de caja y otras con devengo. Existe una contabilidad presupuestaria y otra patrimonial. La contabilidad presupuestaria también sigue un criterio mixto de devengo presupuestario y basado en el efectivo. Actualmente se aplican principios de contabilidad generalmente aceptados para el sector público costarricense, siendo que las NICSP se aplicarán a partir del próximo año y teniendo en cuenta que para determinadas áreas (principalmente PPE) se acogerán al régimen transitorio (cuyas fechas fueron anteriormente indicadas), con lo que los saldos de apertura no estarán registrados todavía conforme NICSP en 2017. Para el sector público financiero, se aplica la normativa contable emitida por el Consejo Nacional de Supervisión de Instituciones Financieras (CONASSIF). En las NICSP hay determinadas normas como la 6, la 13, la 17 y la 23 que tienen transitorios que brindan plazos a partir de la primera aplicación para que se completen determinados requerimientos de tratamiento contable. El plazo más extenso autorizado mediante transitorios es de cinco años, en normas como la 17 y la 23.

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	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X Solo gestión de pagos	X Solo en la ejecución. La formulación está en un sistema aparte	X
Sistema operativo con interfaces a los módulos principales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>
Herramientas de TI independientes	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
No hay sistema informático (planillas manuales, registros en papel)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tabla 3: Resumen del ambiente TI

El sistema de planificación de recursos empresariales (ERP en inglés) utilizado en Costa Rica se llama SIGAF (Sistema Integrado de Administración Financiera). Dentro del sistema integrado de ERP, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica registra la contabilidad general, tesorería y presupuesto y consolidación. Sin embargo, el sistema de consolidación no incluye a todas las entidades públicas.

El sistema operativo tiene interfaces con los módulos para adquisición, tesorería y presupuesto. Para tesorería, el sistema ERP solo aplica para la parte de pagos; para presupuestos solo funciona para la ejecución ya que la formulación del presupuesto se lleva en un sistema aparte.

Asimismo, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que la Dirección General presentó la definición conceptual para el desarrollo en el SIGAF de los módulos: Cuentas por Cobrar, Cuentas por Pagar, Bienes e Inventarios de manera integrada.

Las herramientas de TI independientes que, según la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, han sido desarrolladas para apoyar la operación de diversas dependencias del Ministerio de Hacienda, y que se requiere que transfieran datos a SIGAF en forma automática por interfaces son: "SIET" y "Tributación Digital" de la Dirección General de Tributación; "Sistema Integrado de Información Tributaria" (SIAT) de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda; "Integra" (pagos); "Sistema de Compras" (SICOP); "Sistemas de Administración de Bienes" (SIBINET);

“Sistemas de Tesorería” (Tesoro Digital y CCF); “Módulo de Poderes”; “Sistemas de Gestión de Deuda” (SIGADE); y sistemas del Banco Central (RDI-RDE-RDD, SINPE). En el proyecto de adecuaciones al SIGAF se incorporó el desarrollo de un “Sistema Gestor Contable” que tiene como fin procesar información para suministrarla al SIGAF como éste la requiere, para registrar de acuerdo con NICSP, la información que pasará por este sistema proviene de algunos de los sistemas ya indicados y de otros no mencionados en el presente informe. Contabilidad Nacional solicitó hacer adecuaciones a estos sistemas para que generen los datos para efectuar los registros aplicando NICSP, lo cual está en proceso por lo que, en temas como activo fijo, inventarios y beneficios a los empleados, entre otros, aún los sistemas no brindan los datos requeridos.

Durante la entrevista, la Dirección Nacional de Contabilidad, mencionó que el Sistema Integrado de Administración de Bienes (SIABI) para el manejo de inventario se encuentra en proceso de elaboración, con miras a ser concluido en 2019. El cronograma del Proyecto SIABI establece que se ha comunicado a la Contraloría General de la República y debe estar concluido y entrar en producción en el año 2019. Existe compromiso por parte del Ministerio de Hacienda de cumplir con esa fecha. El proceso alterno que se utiliza es el de suministrar planillas a los Ministerios para después ingresar asientos contables en SIGAF.

Actualmente el sistema SIBINET es utilizado para el control de los bienes de la Administración Central, no obstante, este no fue diseñado con las características de auxiliar contable. SIBINET es administrado por la Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa (DGABCA), la cual brinda a Contabilidad Nacional información sobre los bienes en forma mensual, incluyendo altas, bajas, revaluaciones, depreciaciones, donaciones, traslados, entre otros. Esta información es suministrada en archivos contenidos en CD. Además de estos insumos utilizados para el estado de cambio en el patrimonio neto, también se utilizan otros datos provenientes de SIGAF.

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.

En el caso de que los requerimientos de información contable-financiera difieran entre las categorías de entidad pública identificadas dentro del gobierno central, el análisis se enfoca en el nivel ministerial del gobierno central para efectos de comparabilidad.

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 entidad encargada de proporcionar la información correspondiente para este análisis fue la Dirección General de Contabilidad Nacional, del Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

La presente Sección analiza las brechas entre la legislación nacional y las siguientes normas internacionales de contabilidad del sector público:

Dimensiones	Áreas contables seleccionadas
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

Dimensiones	Áreas contables seleccionadas
	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 06 Estados Financieros Consolidados y Separados
	NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas
	NICSP 08 Negocios Conjuntos

Tabla 4: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas

4.1 Presentación y Revelación

4.1.1 NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

La siguiente tabla describe la presentación de los estados financieros y sus componentes.

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)	<input type="checkbox"/>	Mensual/ Trimestral/ Semestral	Se emiten los primeros 15 de cada mes Administración Central y resto del Sector Público en ese orden
Estado de resultados financieros (Estado de resultados/Estado de ganancias y pérdidas)	<input type="checkbox"/>	Mensual/ Trimestral/ Semestral	Se emiten los primeros 15 de cada mes Administración Central y resto del Sector Público en ese orden
Estado de cambios en activos netos	<input type="checkbox"/>	Mensual/ Trimestral/ Semestral	Se emiten los primeros 15 de cada mes Administración Central y resto del Sector Público en ese orden
Estado de flujo de efectivo	<input type="checkbox"/>	Mensual/ Trimestral/ Semestral	Se emiten los primeros 15 de cada mes Administración Central y resto del Sector Público en ese orden

Componentes de los Estados Financieros	No se presenta	Frecuencia de presentación (NICSP 1.66)	Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)
Comparación de los montos presupuestados y reales, como estado financiero adicional separado o como columna de presupuesto en los estados financieros	X		
Políticas contables y notas a los estados financieros (resumen de las principales políticas contables y otra información explicativa) - NICSP 1.21	<input type="checkbox"/>	Mensual/ Trimestral/ Semestral	Se emiten los primeros 15 de cada mes Administración Central y resto del Sector Público en ese orden
Otro(s) estado(s):	X		

Tabla 5: Componentes de los Estados Financieros

Los estados financieros del Poder Ejecutivo se presentan mensualmente. Sin embargo, la Administración Central (Poder Ejecutivo y sus desconcentradas) y el Gobierno de la República (Gobierno Central) emiten estados financieros semestrales.

De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, para el año 2017 se seguirán emitiendo los siguientes estados financieros para la Administración Central y el Gobierno Central:

- ▶ Consolidado Administración Central (Poder Ejecutivo y sus desconcentradas):
 - ▶ Estado de Situación
 - ▶ Estado de Rendimiento Financiero
 - ▶ Estado Cambios en el Patrimonio Neto
 - ▶ Estado de Flujo de Efectivo
 - ▶ Adicionalmente notas informativas a los EEFF
- ▶ Consolidado Gobierno de la República (Gobierno Central):
 - ▶ Estado de Situación
 - ▶ Estado de Rendimiento Financiero
 - ▶ Estado Cambios en el Patrimonio Neto
 - ▶ Estado de Flujo de Efectivo
 - ▶ Adicionalmente notas informativas a los EEFF

Constitucionalmente estos consolidados se presentan solamente el 1 de marzo de cada año ante la Asamblea Legislativa, por una disposición de la Contraloría General de la República se emiten adicionalmente en agosto de cada año, un provisional a junio para presentarlo al Despacho del Señor Ministro. Sin embargo, por disposiciones de la Contabilidad Nacional se seguirán pidiendo los EEFF en forma mensual a las entidades públicas.

Durante la entrevista se mencionó que “trimestralmente” se presentan los Estados Financieros de los órganos desconcentrados, Poder Legislativo y Judicial.

Actualmente la consolidación de los Estados Financieros se realiza semestralmente, debido a deficiencias técnicas con el sistema. Importante indicar que se estima presentar Estados Financieros Consolidados en periodos más cortos (no sólo semestralmente) una vez que los sistemas sean habilitados para tal efecto. Sin embargo, de acuerdo con las Normas estas solamente requieren estados financieros anuales.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no presenta como parte de sus componentes de los Estados Financieros la comparación de los montos presupuestados y reales, como estado financiero adicional separado o como columna de presupuesto en los Estados Financieros y otros.

Los estados emitidos mensualmente del Poder Ejecutivo, tienen las mismas características y detalles que los estados financieros emitidos anualmente, incluyendo lo referente a notas a los estados financieros.

Presentación de Situación Financiera (NICSP 1.88)	Se presenta
Propiedad, planta y equipo	X
Propiedades de inversión	<input type="checkbox"/>
Activos intangibles	X
Activos financieros	X
Inversiones registradas por el método de participación	X
Inventarios	<input type="checkbox"/>
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	<input type="checkbox"/>
Pasivos financieros	X
Participaciones minoritarias, presentadas dentro del activo neto/patrimonio neto	<input type="checkbox"/>
Activo neto/patrimonio neto atribuible a los dueños de la controladora	X

Tabla 6: Presentación de Situaciones Financieras

De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, actualmente las instituciones presentan los EEFF conforme el modelo que les ha indicado el área de Consolidación de la Dirección General de Contabilidad Nacional, así como también la instrucción sobre si lo dividen en activos corrientes y no corrientes. En cuanto las notas explicativas que remiten a Contabilidad Nacional para los estados financieros consolidados, se les remite un formulario para notas con el formato y características de cómo deben ser presentadas.

A partir del año 2017, el formulario de notas variará para contener las revelaciones requeridas por las NICSP y las revelaciones respecto a transitorios de NICSP a las que se acogen, los planes y plazos para cumplir con los tratamientos contables para los que se tienen transitorios, así como cualquier otro aspecto en que tengan un tratamiento contable que difiere de las NICSP y su impacto en los estados financieros.

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

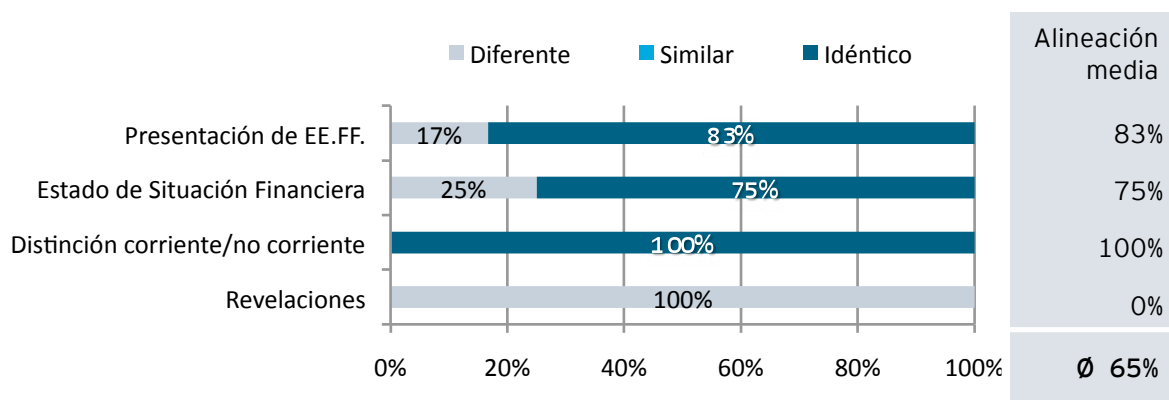


Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1

Las diferencias identificadas en esta sección son:

- ▶ Referente a la presentación de los Estados Financieros: no presentan la comparación de los montos presupuestados y reales, ni como Estado Financiero adicional separado o como columna de presupuesto dentro de los Estados Financieros.
- ▶ Actualmente, con base en sus registros locales, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no aplica, en la presentación de la situación financiera, las propiedades de inversión, inventarios, provisiones por pagos previsionales, participaciones minoritarias presentadas dentro del activo neto/patrimonio neto y activo neto/patrimonio neto atribuible a los dueños de la controladora, por lo que difiere de la NICSP 1.88.
- ▶ La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que en las revelaciones no se incluyen todos los pasivos (determinados pasivos contingentes) ni todos los activos (principalmente PPE) y no se aplica el devengo en todas las transacciones, siendo diferente a lo establecido en las NICSP 1.32 y 1.33.

4.1.2 NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo

El estado de flujos de efectivo se completa conforme el modelo que les ha indicado el área de Consolidación de la Dirección General de Contabilidad Nacional; las notas al estado de flujos de efectivo que remiten las entidades a Contabilidad para fines de consolidación tienen el mismo contenido.

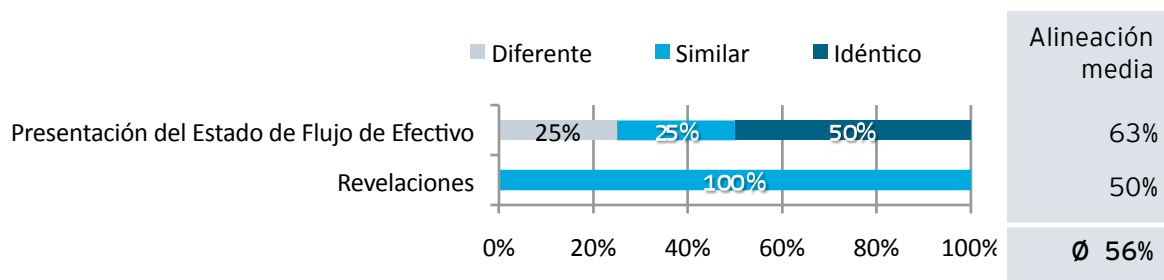


Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2

Las diferencias y similitudes identificadas en esta sección son:

- ▶ Con respecto a la presentación por separado y clasificación del estado de flujo de efectivo como actividades de inversión, actualmente en la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no han ocurrido estas transacciones por flujos de efectivo derivados de adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas u otras unidades operativas, según lo establecido en la NICSP 2.49.

- ▶ Las revelaciones son consideradas como similares debido a que la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica revela los componentes de efectivo y equivalentes al efectivo, y presenta una conciliación de los montos en sus estados de flujo de efectivo, de acuerdo con la NICSP 2.56. Sin embargo, la institución también verifica el saldo final de caja con el Balance General y hace una revelación de los saldos de los fondos de Gobierno en el Banco Central de Costa Rica (BCCR) y las cuentas corrientes con los Banco Públicos.
- ▶ Además, no se dispone de información sobre qué porción del efectivo se encuentra comprometido por la Administración.

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

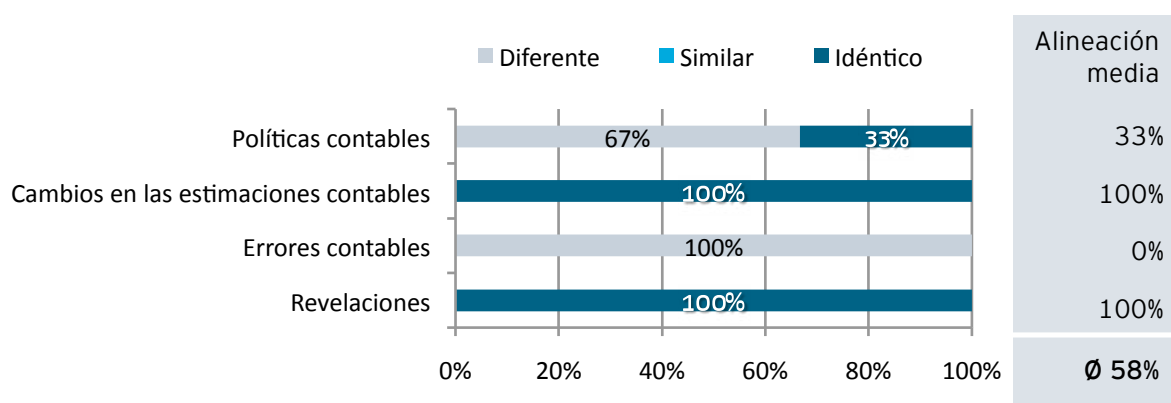


Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3

Las diferencias identificadas para esta sección se detallan a continuación:

- ▶ La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que las diferencias con las NICSP con relación a las políticas contables se deben a que los cambios no se aplican retrospectivamente, sino a partir de la publicación, es decir, prospectivamente, lo que difiere de lo que establecen las NICSP 3.41 y 42.
- ▶ Con relación a los errores contables, la diferencia con NICSP se debe a que, ante la existencia de errores contables, éstos no se corrigen retroactivamente, lo que difiere con lo establecido en presentado en las NICSP 3.47 y 3.48.

4.1.4 NICSP 18 Información Financiera por Segmentos

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que las diferencias en la totalidad de esta sección ocurren debido a que no se prepara información financiera por segmentos, de acuerdo a lo establecido en la NICSP 18. Actualmente no se emiten estados financieros por segmentos, estos se prepararán para el periodo contable 2017.

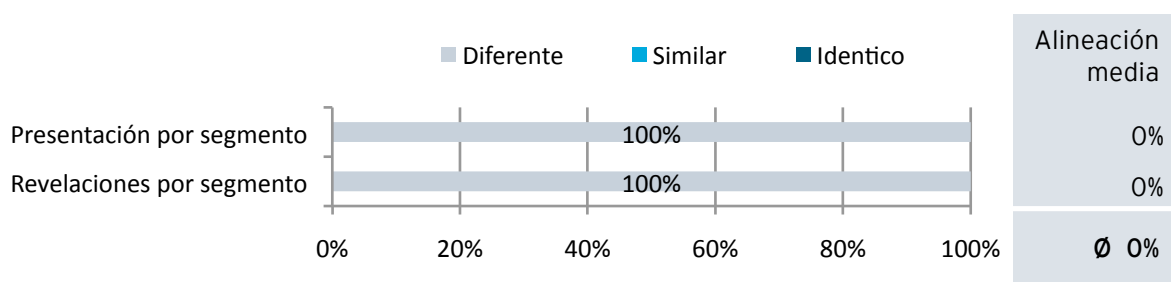


Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18

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

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica indicó que la base sobre la cual prepara el presupuesto es la del **Sistema 4 - Devengo Modificado**, siendo diferente, ya que no se prepara bajo los requerimientos de las NICSP. Además, indicó que los Estados Financieros y la información del presupuesto se presentan públicamente.

Adicionalmente, también especificó que actualmente no se emite este estado comparativo de presupuesto de contabilidad patrimonial, y que esto se aplicaría a partir del 01 de enero del 2017, según la fecha que establece el Decreto Ejecutivo de implementación de la Normativa Internacional. En la actualidad solo se emiten cuadros a nivel presupuestario donde se detalla el presupuesto inicial, modificaciones y presupuesto final, los gastos devengados y pagados y el disponible.

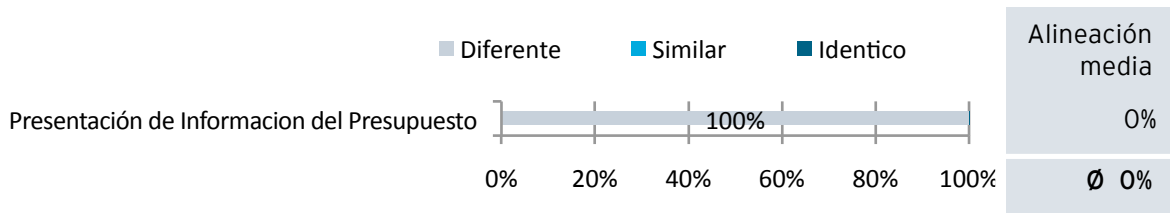


Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24

La totalidad de las diferencias para esta sección corresponden a que su preparación no está de acuerdo con los criterios establecidos en la NICSP 24.

4.2 Activos Mayores: Reconocimiento y Medición

4.2.1 NICSP 11 Contratos de Construcción

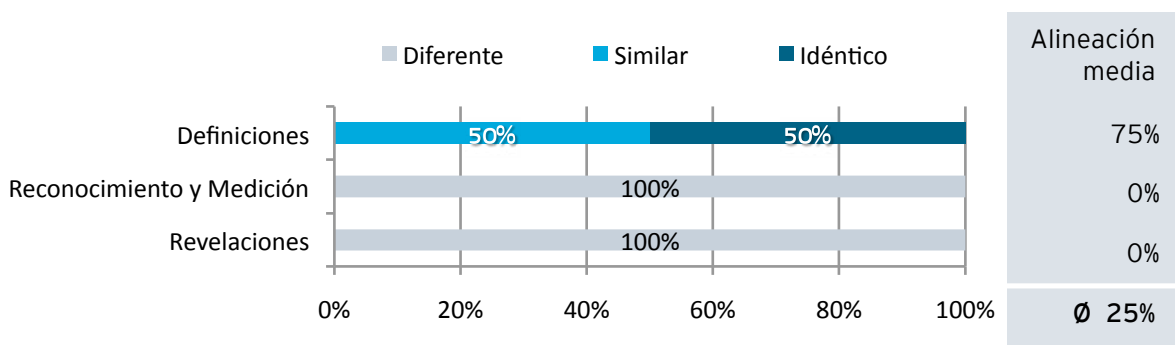


Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11

Las diferencias y similitudes identificadas para esta sección son:

- ▶ Con respecto a las definiciones, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica indica que el proceso es similar, ya que cada contrato se analiza para determinar sus características y de acuerdo a ello se procede al registro, ya sean contratos más costos o con base a costos y/o contratos de precio fijo; sin embargo, no se tiene definida una clasificación como la establecida en el párrafo 8 de la NICSP 11.
- ▶ El reconocimiento de los gastos e ingresos por contratos se efectúa de acuerdo a la Directriz CN-06-2014, emitida por Contabilidad Nacional y la Dirección General de Bienes y Contratación Administrativa, siendo diferente a lo establecido en las NICSP 11.16 a 11.20, NICSP 11.IG23, NICSP 11.30, NICSP 11.40 y NICSP 11.44.

- ▶ La directriz CN-06-2014 menciona el envío de información a la Contabilidad Nacional de las obras en proceso y cuyo valor se basa en el costo de la compra o avance de obra. La norma de contratos de construcción se empezaría a implementar a partir del año 2017.
 - ▶ Asimismo, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que las revelaciones no se realizan de acuerdo con los criterios de las NICSP, ya que lo que se revela es muy poca información, solamente lo referente al monto de la cuenta de construcciones.

4.2.2 NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo

Sobre este tema, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica ha afirmado que:

- ▶ Tiene planes de hacer uso del período de transición hasta de 5 años señalado en la NICSP 17.106. En cuanto a las fechas de inicio y término, se ha considerado iniciar a partir del año 2017, finalizando en el año 2022, teniendo en cuenta que son 5 años para poder completar el tratamiento contable de acuerdo al período transitorio. Durante este período, las entidades deberán presentar un plan de acción, cuya ejecución se revelará en las notas a los estados financieros.
- ▶ Mantiene un inventario físico parcial, solamente de los activos correspondientes a terrenos, edificios, activos de infraestructura, activos de patrimonio, equipo informático y otros. De acuerdo con lo explicado en la entrevista con el Contador Nacional, el inventario es considerado parcial ya que éste fue realizado en los años 2007 y 2008, y existen activos que no se encuentran incluidos, pues no fueron inventariados, por ejemplo: los recursos de la biodiversidad (bosques, mantos acuíferos, diversidad biológica, entre otros) presentes en los parques nacionales. La NICSP 17 incluye entre Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural, indicando dicha norma que no se requiere que una entidad los reconozca, pero si los reconoce debe aplicar dicha NICSP. Por otra parte, según lo comentado por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, el Poder Ejecutivo sí mantiene registrados los terrenos de Parques Nacionales (los cuales cubren alrededor del 12% del territorio nacional sin incluir las áreas marinas). De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, emitió directrices indicando que los activos asociados a los bienes demaniales (entre ellos las áreas de conservación) los registra el mismo ente contable; por lo tanto, las carreteras, senderos y otras obras de infraestructura en parques nacionales, se registran en los estados financieros del Poder Ejecutivo.
- ▶ Mantiene un registro de los activos fijos que contiene el costo de adquisición de estos y que se reconoce en el estado de situación financiera correspondientes a: Terrenos, edificios, activos de infraestructura, activos de patrimonio, equipo informático y otros.
- ▶ Su estado global de registro y medición de Propiedad, Planta y Equipo se encuentra en proceso para el caso de terrenos, edificios, activos de infraestructura, activos de patrimonio, equipo informático y otros. Esto debido a que aún no han actualizado la información de los inventarios efectuados en el 2007/2008.

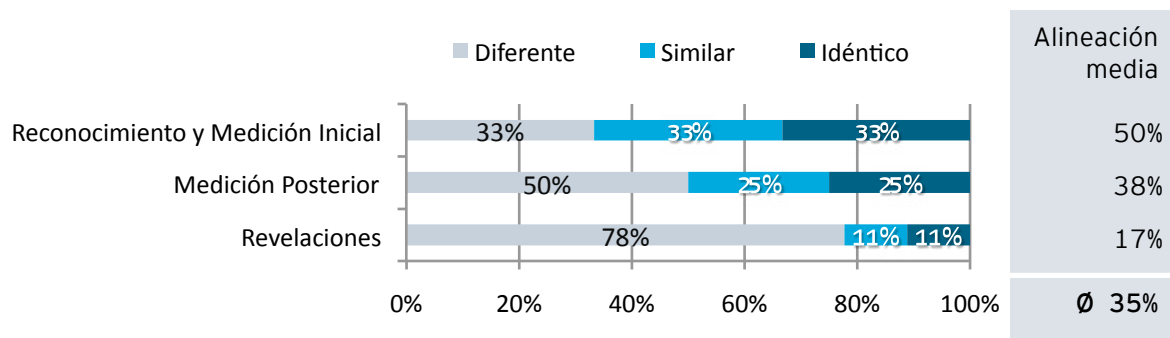


Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17

Siguen las diferencias identificadas para esta sección:

- ▶ En cuanto al reconocimiento y medición inicial, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que un activo se reconoce de manera similar a la NISP 17.24, sin embargo, por legislación, este activo es registrado por el propietario. Según la legislación Costarricense la titularidad de los bienes debe estar registrada a nombre del propietario independientemente de si obtiene beneficios económicos o no sobre ese activo.
- ▶ Además, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que, durante el reconocimiento y medición inicial, solamente se incluye el precio de compra y no los costos asociados, siendo diferente a lo establecido en la NICSP 17.26.
- ▶ Para la medición posterior, el tratamiento es diferente a lo establecido en la NICSP 17.43 y 44, debido a que existen variación en la aplicación de las diferentes metodologías. La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que:
 - ▶ Modelo del costo - solamente incluye el precio de compra, no los costos asociados.
 - ▶ Modelo de revalorización - actualmente no se aplica el modelo de revalorización. En el caso de llegar a aplicar el modelo de revalorización, inicialmente se pretende que todas las entidades públicas realicen un inventario y registro de todos sus activos fijos, posteriormente deberán realizar una labor de asignar a cada activo su valor real. Las políticas contables elaboradas para aplicar las NICSP determinan que la Contabilidad Nacional determinará la oportunidad, periodicidad y clase de bienes para los que se realizarán revaluaciones.
- ▶ Con respecto al enfoque por componente se especificó que no existen costos de partes que componen un activo fijo, pero si se tiene el costo total del activo, siendo diferente a lo establecido en la NICSP 17.82.
- ▶ La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica ha informado que no revela:
 - ▶ Las bases de medición para determinar el valor contable bruto.
 - ▶ El valor contable bruto y la depreciación acumulada al inicio y cierre del período.
 - ▶ Una conciliación del valor contable al inicio y cierre del período.
 - ▶ La existencia y montos de restricciones sobre el título y PPE en prenda para garantizar los pasivos.
 - ▶ El monto de desembolsos reconocidos en el valor contable de otros ítems de PPE durante su construcción.
 - ▶ El monto de obligaciones contractuales por la adquisición de PPE.
 - ▶ El monto de compensación de terceros por ítems de PPE deteriorados, perdidos o renunciados.

En la entrevista con el Contador Nacional, este indicó que en el segundo semestre del año 2016 la Contabilidad Nacional entregó a las entidades que apliquen NICSP los formatos de notas para revelar PPE con base en NICSP. Estos formatos pretenden contemplar las variables cuantitativas y cualitativas a revelar. En octubre 2016 se dieron a conocer dichos formatos, a todas las entidades del Sector Gobierno General mediante talleres con los diversos grupos institucionales. Estas revelaciones serán obligatorias de presentar para el período contable 2016.

4.2.3 NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no ha implementado un proceso para la identificación de pérdidas por deterioro.

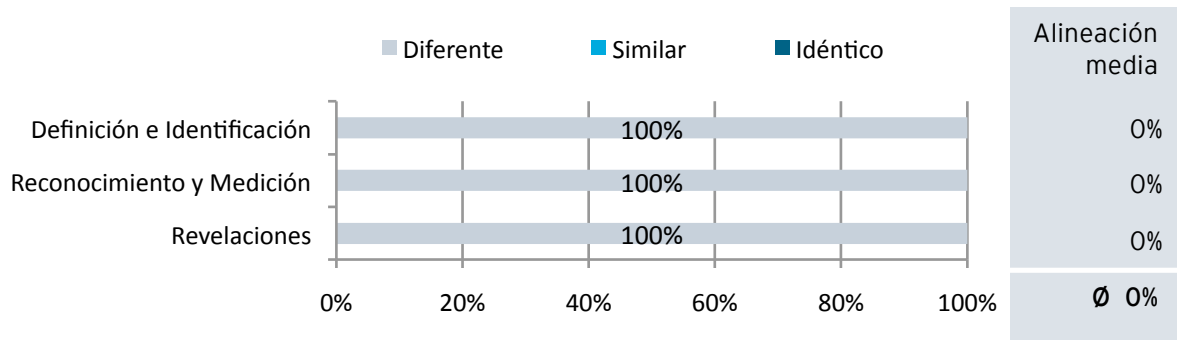


Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21

Las diferencias en esta sección ocurren debido a que no se ha implementado un proceso para la identificación de pérdidas por deterioro, de acuerdo con lo establecido en la NICSP 21. Actualmente se encuentran en desarrollo los requerimientos para implementar el sistema de activos fijos e inventarios de materiales y suministros. Tampoco se tiene la herramienta o sistema que permita identificar cuales activos son generadores de efectivo para calcularles el deterioro correspondiente.

4.2.4 NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica cuenta con disposiciones específicas para la contabilidad de acuerdos de concesión de servicio en sus Leyes y normas, según la Directriz DCN007-2014 - Registro de bienes otorgados en concesión, emitida por la Contabilidad Nacional y la Dirección General de Bienes y Contratación Administrativa.

La Directriz DCN-007-2014 fue redactada a partir de la NICSP 32, contiene definiciones tomadas de dicha norma y de leyes del país. En cuanto a reconocimiento y medición de activos de concesión de servicios, indica que se mide de acuerdo a NICSP 32, de igual manera en cuanto al reconocimiento y medición de pasivos.

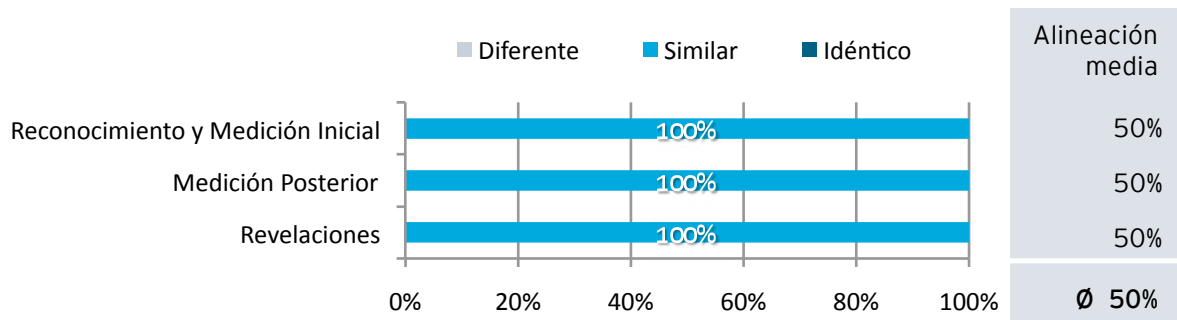


Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32

Las variaciones especificadas por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica para el reconocimiento y medición inicial, para la medición posterior y las revelaciones en temas de los acuerdos de concesión, corresponden a que estos criterios se llevan a cabo conforme a la Directriz DCN007-2014.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que, para el reconocimiento y medición inicial y posterior de las concesiones, primero efectúan un inventario inicial de acuerdo con los datos que se puedan obtener, ya sean estos históricos, a menos que las concesionarias puedan facilitar los montos a valores actuales de mercado o valor razonable, para poder efectuar el registro.

Los principales acuerdos de concesión de servicios corresponden a servicios prestados por carreteras nacionales, aeropuertos y muelles. En cuanto a carreteras, persisten situaciones en donde parte de los terrenos sobre los que están las vías y otros activos, están registrados y presentados en estados financieros del Poder Ejecutivo y otros en órganos desconcentrados del Ministerio de Obras Públicas, aunque se han girado lineamientos para que se corrijan esas situaciones, y se registren todos los activos de esa ruta involucrados en la concesión en el Poder Ejecutivo, ya que aún no se ha logrado en un 100%. En lo referente a aeropuertos involucrados en acuerdos de concesión de servicios, se tenían registrados como activos de un órgano desconcentrado, ya la situación se está corrigiendo para que se registren en el Poder Ejecutivo, de igual manera los pasivos asociados. En cuanto a muelles involucrados en acuerdos de concesión, se registran en las respectivas empresas públicas, de igual manera los pasivos asociados.

4.3 Pasivos Mayores

4.3.1 NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

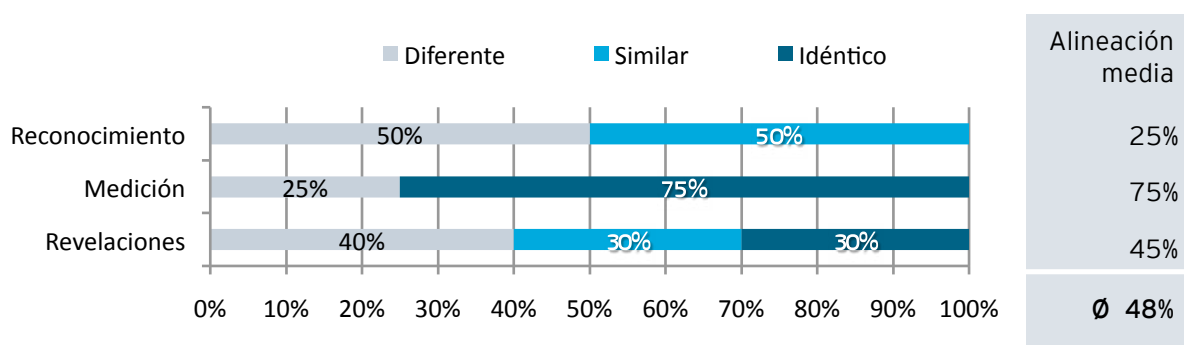


Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19

Las diferencias identificadas por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica para esta sección son como sigue:

- ▶ Para el reconocimiento, se reconocen como provisiones las obligaciones de procesos legales y las estimaciones se realizan con base en la resolución provisional emitida por el juez, siendo similar a lo establecido en la NICSP 19.22. Sin embargo, de acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no se provisiona aquellas posibles contingencias que no se encuentran aún en juicio o, encontrándose en juicio, aún no han sido objeto de resolución judicial.
- ▶ Para los contratos onerosos, se reconocen provisiones solo para procesos judiciales, lo cual difiere de lo establecido en las NICSP 19.18 y 19.76.
- ▶ La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que el valor presente de los desembolsos que se esperan ser necesarios para cancelar la obligación, es el que se establece en las resoluciones de primera y segunda instancia, a diferencia de lo que requiere NICSP 19.53.
- ▶ No se revela, para cada clase de provisión, el monto usado (es decir, incurrido y aplicado a la provisión durante el período), solamente se revela el valor al final del período. Tampoco revela, para cada clase de provisión, los montos no utilizados revertidos durante el período. De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, se reversa la provisión solo cuando hay resolución a favor del Estado o condenatoria para el Estado, de lo contrario se mantiene el tiempo que dure el proceso judicial.
- ▶ La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica indicó que no se aplica tasa de descuento en el registro de las provisiones.
- ▶ Según la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no se revela, para cada clase de provisión, las incertezas sobre el monto u oportunidad de esas salidas, debido a que los montos

con los que se registran las provisiones provienen de una resolución judicial provisional. Asimismo, no revela reembolsos para provisiones.

4.3.2 NICSP 25 Beneficios a los Empleados

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no se tiene planes de hacer uso del período transicional de tres años señalado por la NICSP 33.36, permitiendo el no reconocimiento y/o medición de los planes de beneficios y beneficios de largo plazo a los empleados. Asimismo, no hace uso del período transicional (según la NICSP 33) para ajustar las políticas contables a la NICSP 25 mientras sigue aplicando las políticas contables anteriores.

De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, la Contabilidad Nacional no ha adoptado la NICSP 33, y por ahora no la adoptará, sino que el periodo transicional se realizará con las políticas contables contenidas en la Metodología de Implementación del año 2013. También aclaró, que es probable que no se pueda cumplir con todos los tratamientos contables de la NICSP 25, por cuanto están en proceso de realizar cambios a los sistemas informáticos; y lo que no se pueda cumplir se revelará en notas a los estados financieros, al igual que el impacto que tendrán.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que para llevar el control de que todos los ítems se basen en derechos y obligaciones reales, se hará a través del sistema "Integra" de recursos humanos. El sistema "Integra" se utiliza para el Poder Ejecutivo, Tribunal Supremo de Elecciones y la Contraloría General de la República, en cuanto que el resto de las entidades realizarán esta actividad a través del Departamento propio de Recursos Humanos. Durante la entrevista se informó que actualmente no se están registrando los pasivos correspondientes a los beneficios definidos.

También se indicó, que el tipo de registros auxiliares o métodos de simplificación que usan o tienen planes de usar corresponde a los métodos estadísticos y registros auxiliares del sistema de recursos humanos.

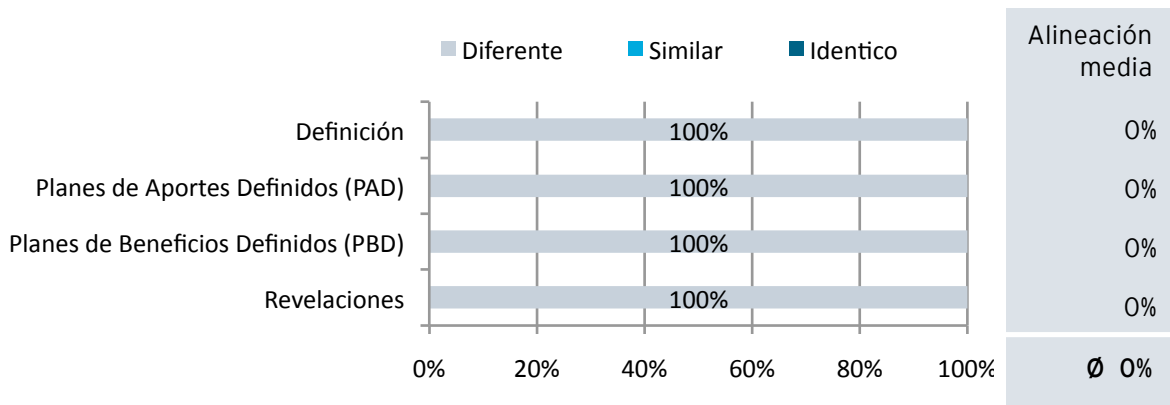


Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25

Las diferencias identificadas por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica para esta sección son:

- ▶ Los Beneficios post-empleo son los regulados por la Superintendencia de Pensiones a corto plazo o por terminación, según lo estipula el Código de Trabajo, diferente a lo establecido en las NICSP 25.27 a NICSP 25.
- ▶ No se revela información referente a las notas sobre las obligaciones por beneficios definidos en cada período de presentación, de acuerdo con lo establecido en la NICSP 25.141.
- ▶ Las pensiones para los funcionarios públicos no se administran de forma central. De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica: el Poder Ejecutivo no cuenta con beneficios post empleo tales como pensiones, seguros de vida o atención médica post empleo. La mayor

parte de los empleados del Poder Ejecutivo y la Administración Central están incorporados en el régimen de pensiones de la CCSS, una entidad descentralizada de amplia autonomía, o en el Régimen de Pensiones del Magisterio Nacional, el cual es administrado por la Junta de Pensiones del Magisterio Nacional (JUPEMA), una entidad independiente del Poder Ejecutivo. En el Gobierno Central, el Poder Judicial si cuenta con su propio plan de pensiones. En el Poder Ejecutivo y la Administración Central hay regímenes de pensiones que están a cargo del presupuesto nacional, por cuanto fueron insostenibles y no existen fondos de pensiones. Lo que aportan los cotizantes se registra como ingreso, representa el 10% del gasto por pago de pensiones.

- ▶ El Gobierno no calcula las obligaciones previsionales.
- ▶ Debido a que los beneficios post-empleo son regulados por la Superintendencia de Pensiones, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no realiza cálculo sobre las obligaciones provisionales.
 - ▶ En el Poder Ejecutivo no se tiene planes de pensiones, solamente se registra el ingreso por concepto de pensiones con cargo al presupuesto nacional, el resto de transacciones no se hacen. Esto incluye lo que hace la CCSS que es una descentralizada.

4.3.3 NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

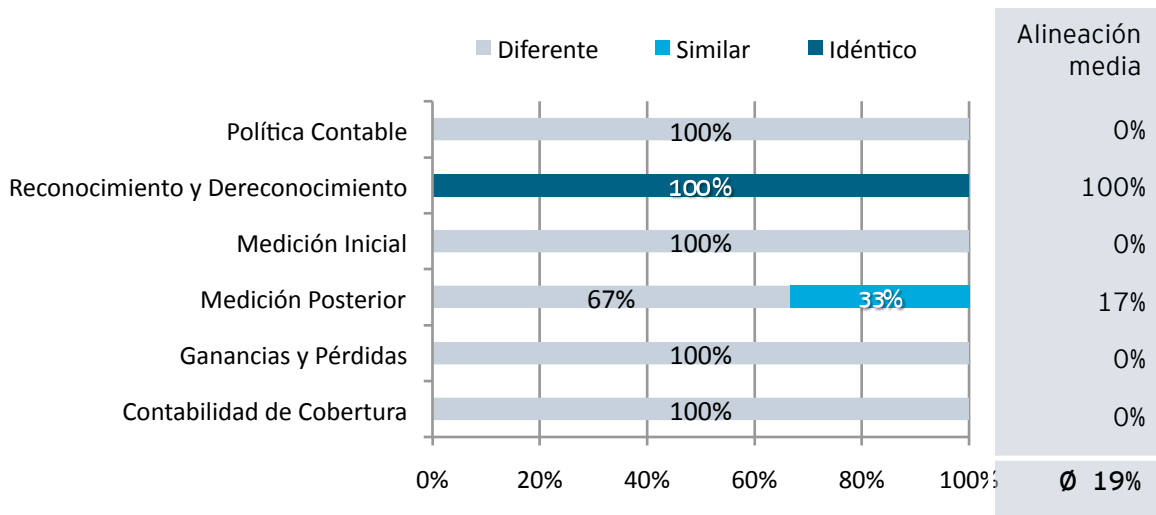


Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29

Las diferencias identificadas por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica para esta sección se describen abajo:

- ▶ En cuanto a las categorías de activos y pasivos financieros, actualmente se registran y presentan los instrumentos financieros con base en principios contables costarricenses. A partir del año 2017 se implementará lo establecido por las NICSP 28, 29 y 30 de Instrumentos Financieros.
- ▶ En relación a la medición inicial y posterior, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que los activos y pasivos se miden a su valor de contrato, no se suman los costos asociados, diferente a lo establecido en las NICSP 29.45, NICSP 29.48 y NICSP 29.49.
- ▶ Debido a que no se mide al valor razonable, los activos o pasivos financieros, no se determina ganancia o pérdida que surgiría del cambio en el valor justo, diferente a lo establecido en la NICSP 29.64.
- ▶ Asimismo, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que actualmente no se tienen instrumentos financieros bajo contabilidad de coberturas.

4.4 Reconocimiento de Ingresos

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

Sobre este tema, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica ha informado que respecto al proceso contable del Poder Ejecutivo, se ha decidido hacer uso del transitorio contenido en el párrafo 116 de la NICSP 23, que otorga un periodo de cinco años en relación con ingresos por impuestos, y del transitorio contenido en el párrafo 117 para transacciones sin contraprestación distintos a los ingresos por impuestos. En Costa Rica no se ha adoptado la NICSP 33, porque reduce los plazos de transitorios a un máximo de tres años, lo que se considera insuficiente para realizar cambios en sistemas informáticos y desarrollos, especialmente los referentes a ingresos tributarios, lo que ya habían planeado con el plazo de cinco años.

Durante la entrevista se informó que actualmente no se registra el ingreso por impuestos conforme al criterio de devengo y que, además un nuevo sistema de tributación se encuentra en proceso de desarrollo.

Los ingresos de impuestos y activos asociados se reconocen al percibir el efectivo.

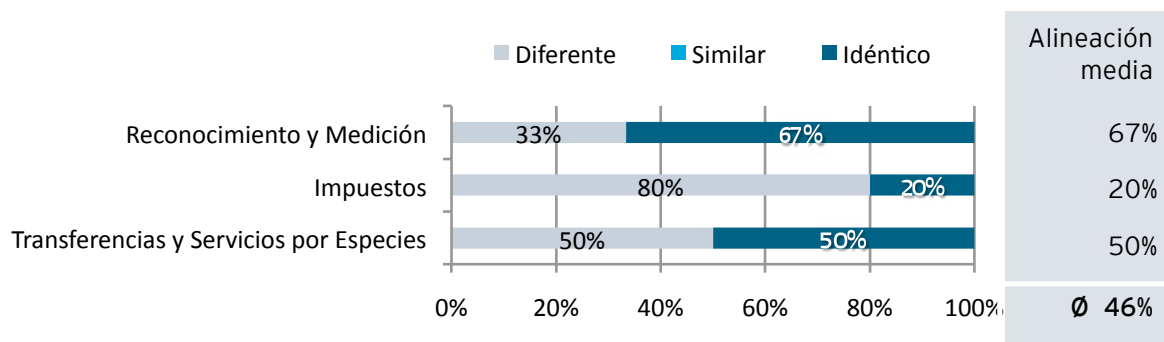


Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23

Las diferencias identificadas para esta sección son:

- ▶ En cuanto al reconocimiento y medición, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que no se reconocen transacciones de acuerdo a lo establecido en las NICSP 23.44 y NICSP 23.50. En el Poder Ejecutivo y en otras entidades del Gobierno Central cuando se reciben transferencias condicionadas, se registran como ingreso, y cuando se otorgan se registran como gastos, no cumpliendo con la condición de la NICSP que se reconozca un pasivo.
- ▶ Asimismo, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que las transacciones que se establecen en las NICSP 23.59 - 23.61, relacionadas con el reconocimiento de un activo con respecto a impuestos, son diferentes ya que se efectúan los registros con base de efectivo. De acuerdo con la NICSP 23.68, cuando exista una separación entre el momento del hecho imponible y el cobro de los impuestos, las entidades del sector público pueden medir de forma fiable los activos que surgen de las transacciones impositivas utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de ese impuesto concreto en periodos anteriores. Sin embargo, de acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, no se realizan registros ni se utiliza el modelo estadístico de acuerdo con lo establecido en la Norma.
- ▶ En cuanto a las transferencias y servicios por especies, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que no se registran los subsidios recibidos como transacciones sin contraprestación, tampoco en relación con las tasas de interés, diferente a lo establecido en la NICSP 23.10. En Costa Rica no se dan este tipo de incentivos fiscales.

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 nacionales y las NICSP 6, 7 y 8.

De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica los estados financieros consolidados se preparan a nivel del Gobierno Central.

Marco legal de la consolidación	
Nombre de la norma / ley / orden / práctica con respecto a la consolidación de cuentas:	Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos, en adelante llamada "Ley No.8131".
Marco Contable:	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - Decreto No.34460.
Entidad Pública responsable de la consolidación:	Ministerio de Hacienda - Dirección de Contabilidad Nacional.
Obligatoria/Voluntaria:	Obligatoria.
Alcance:	Sector Público Costarricense.

Tabla 7: Marco legal de la consolidación

Los Estados Financieros del Gobierno Central incluyen las siguientes entidades en el alcance de consolidación:

Requerimientos de consolidación a nivel del gobierno central						
Entidades en el alcance de la consolidación:			¿Se consolida completamente?		Entidad responsable de la consolidación	Comentario
	Sí	No	Sí	No		
Gobierno Central (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial + instituciones auxiliares)	X		X		Ministerio de Hacienda - Dirección de Contabilidad Nacional	obligatoria
Órganos Desconcentrados	X		X			obligatoria
Gobiernos Locales	X		X			obligatoria
Instituciones descentralizadas no empresariales (ejemplo la Caja Costarricense del Seguro Social)	X			X		La universidad de Costa Rica no remite sus EEFF
Empresas públicas no financieras (ejemplo ICE)	X		X			obligatoria
Empresas públicas financieras (ejemplo Bancos Estatales)				X		Aun no se consolida el sector financiero bancario

Tabla 8: Requerimientos de consolidación

Durante la entrevista se informó que el sector público financiero no se consolida actualmente y se espera consolidarlo en los próximos años.

Adicionalmente se informó que determinadas entidades controladas por el Gobierno tampoco van a implementar las NICSP y van a acoger al régimen transitorio, lo que supone que en el proceso de consolidación será necesario realizar ajustes para homogeneizar las bases contables.

En la ampliación de tiempo concedida en el Decreto Ejecutivo N° 39665, todas las entidades del Sector Público costarricense deben cumplir en sus EEEF con la implementación de la Normativa Internacional, exceptuando las normas que tengan transitorios, como a implementación de la NICSP 6 se hará a partir del año 2017. Cuando la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica aplique los transitorios de las normas internacionales, esta deberá presentar ante la Contabilidad Nacional un plan de acción para cada una, que permita su implementación en los tiempos establecidos.

En la entrevista se indicó que en el proceso de consolidación actual existen saldos y transacciones que no son eliminados entre entidades consolidadas. La Contabilidad Nacional consolida aquellos Estados Financieros que tengan el mismo tratamiento contable. Para aquellos estados financieros que apliquen diferente PCGA (Políticas Contables Generalmente Aceptadas por sus siglas en inglés GAAP) en el consolidado se hacen ajustes de consolidación para homogeneizar, siempre que se pueda; en caso de no ser posible, se revela en el estado consolidado los montos de los balances y resultados de las entidades que no han sido incluidos en la consolidación.

4.5.1 NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas

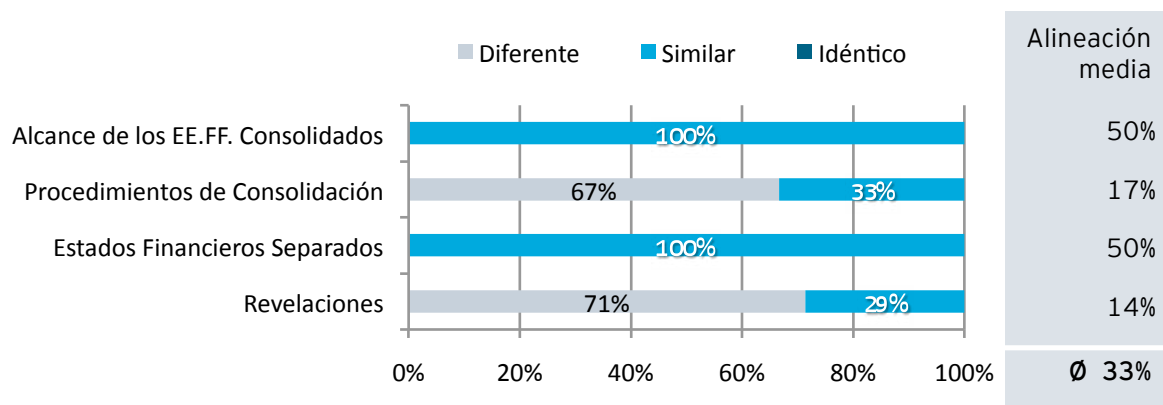


Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6

Las diferencias y similitudes identificadas por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica para esta sección:

- ▶ En el alcance de los Estados Financieros, la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica se considera similar, ya que únicamente varía con la NICSP debido a que aún no integra la totalidad de las entidades controladas porque algunas no cumplen con remitir la información. Además, que la consolidación de Estados Financieros requerida se elabora conforme al Artículo No.95.
- ▶ De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, algunas entidades no remiten sus estados financieros a tiempo (el plazo con el que cuentan es de un mes y medio posterior al cierre del periodo contable), por lo que no se incluyen en la consolidación; esa situación es revelada en las notas. Usualmente se trata de algunas municipalidades y órganos desconcentrados pequeños que solo realizan contabilidad presupuestaria, o entidades con grandes dificultades para generar estados financieros. Se han elaborado y entregado manuales de procedimientos contables para entidades municipales, y se les brinda acompañamiento para

superar la situación. A partir del año 2017 se les requerirá que tengan contabilidad por partida doble, aplicando el nuevo Plan General de Contabilidad Nacional.

- ▶ De acuerdo con la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, en el proceso de consolidación del año 2016 y en años anteriores, se tiene definido un conjunto de transacciones recíprocas que se eliminan, sin embargo, no son todas las que se deberían contemplar. No obstante, a partir del año 2017, la lista de transacciones recíprocas se hizo más amplia, no siendo exhaustiva por criterios de costo beneficio y materialidad. La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó que no existe uniformidad en la aplicación de políticas, diferente a lo establecido en la NICSP 6.49. Asimismo, no se registran intereses minoritarios.
- ▶ En los Estados Financieros separados, las inversiones en las entidades controladas, entidades conjuntamente controladas y las empresas asociadas se contabilizan de forma parcial. Según la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica, a partir del año 2013, se inició un proceso por reconocer y presentar en los estados financieros del Poder Ejecutivo, la participación patrimonial en entidades consideradas como controladas, proceso que no se ha concluido por lo que se considera que se contabilizan de manera "parcial". A partir del año 2017, se ha definido que la entidad controladora es el Gobierno de la República y serán en esos estados financieros que se presente la participación patrimonial.
- ▶ La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica no realiza revelaciones en los Estados Financieros Consolidados y separados de acuerdo con lo requerido por las NICSP.

4.5.2 NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas

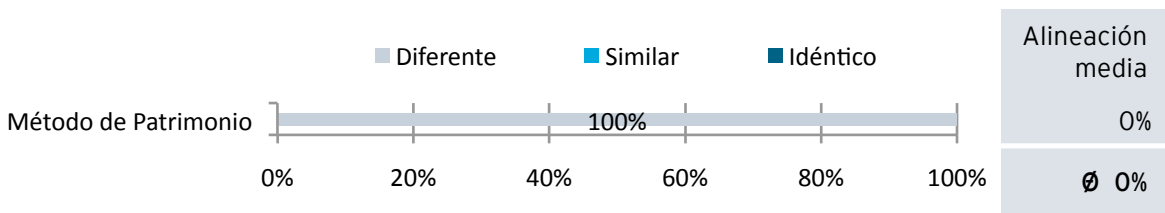


Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7

Con relación a las diferencias identificadas por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica para esta sección, ésta especificó que no se encuentra claramente definido lo relacionado a inversiones en entidades asociadas bajo el método de patrimonio. Además, indicó que en el Sector Gobierno General solamente se han identificado dos casos en los que entidades municipales tienen participación patrimonial en dos empresas públicas municipales existentes, y deben registrar su participación aplicando la NICSP 7. En una de esas dos empresas públicas, existen intereses minoritarios del sector privado, lo que se trata conforme las NIIF.

4.5.3 NICSP 8 Empresas Conjuntas

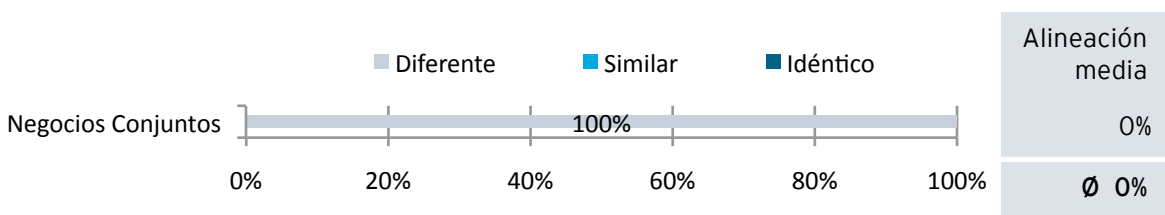


Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó como diferente este tema ya que no se encuentran claramente definidas las transacciones bajo negocios conjuntos. En Costa Rica, aunque entidades públicas establecen acuerdos o convenios para atender determinadas necesidades de la población, contablemente cada una registra los recursos aportados sin considerar el tratamiento requerido por la NICSP 8.

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.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó las reformas contables de devengo actualmente en proceso:

Nombre plan de reforma: "Proyecto de implementación de normativa contable internacional en el Sector Público Costarricense"

Alcance de los planes de reforma: Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP se están implementando en 188 entidades del Sector Gobierno General, entre las cuales están 6 del grupo de Poderes de la República, 57 órganos desconcentrados adscritos a los Ministerios, 34 entidades descentralizadas no empresariales, dos entidades financieras no bancarias y 89 entidades municipales. Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF/NIC se están implementando en 18 empresas públicas.

Objetivo de este plan: El objetivo del Proyecto de Implementación de Normativa Contable Internacional en el Sector Público Costarricense consiste en crear las condiciones a nivel del conjunto de entidades participantes para que estén en condiciones de iniciar con la aplicación de los tratamientos contables requeridos por la respectiva normativa aplicable, a más tardar a partir de enero de 2017. En el caso de las entidades del Sector Gobierno General, ciento ochenta y ocho (188) de estas entidades tienen la posibilidad de acogerse a los transitorios permitidos de las NICSP, como tiempo adicional a la fecha en que se adopten por primera vez, siempre que comuniquen formalmente a Contabilidad Nacional los transitorios a los que se acogen y presenten los correspondientes planes de reconocimiento y medición requeridos por el Decreto 39665-MH.

Las NICSP fueron adoptadas para la mayoría de las entidades del Sector Gobierno General, por medio del Decreto emitido por el Poder Ejecutivo N° 34918-H, que luego fue modificado por los Decretos N° 39691-H y N° 39665-MH, entre otras cosas, para ampliar los plazos de implementación de creación de las condiciones para aplicarlas. En las entidades municipales, que por su grado de autonomía no están sujetas al alcance de los decretos emitidos por el Poder Ejecutivo, la adopción se dio por acuerdo de los Consejos Municipales a finales del año 2009 y principios de 2010, acatando una disposición de la Contraloría General de la República. En el caso de las universidades estatales y la Caja Costarricense de Seguro Social, éstas han ido incorporándose al proceso de implementación de las NICSP por su propia voluntad, ya que tampoco están sujetas al alcance de los Decretos emitidos por el Poder Ejecutivo. Ya las empresas públicas están sujetas al alcance de los Decretos emitidos por el Poder Ejecutivo en lo referente a normativa contable.

Dado que en Costa Rica, para la mayoría de las entidades del Gobierno General y una parte de las empresas públicas, utilizaban una normativa contable muy débil compuesta por un Decreto de 15 Principios y unas pocas directrices emitidas por Contabilidad Nacional para abordar temas puntuales, no se ha utilizado en la mayoría de las entidades públicas, incluyendo la Administración Central, una estrategia de identificación y cierre de brechas, ajustando el tratamiento contable

aplicado al de las NICSP, sino que ha sido por medio de un planeamiento que comenzó por la capacitación, pasando, entre otras cosas, por la elaboración de manuales de procedimientos contables para concluir en el ajuste o desarrollo de los sistemas informáticos y su integración.

Razones de implementar un nuevo sistema contable / Beneficios esperados: Se optó por adoptar la normativa contable internacional y establecer una estrategia de implementación, creando condiciones para aplicarlas a través del Plan de Cuentas y políticas contables para todo el Sector Gobierno General; definiendo a su vez necesidades de capacitación, elaboración de manuales de procedimientos contables, etc. La principal razón para todo esto se debe a que se tenía un marco normativo contable muy débil y escueto, y muchas entidades en este sector solo realizaban contabilidad presupuestaria.

Acción aislada o plan aprobado: Al inicio del proceso de implementación en 2009, la Dirección de Contabilidad Nacional requirió que todas las entidades que debían entregar información financiera para consolidar presentaran planes de implementación bajo determinados criterios generales suministrados. Posteriormente, y dada la gran variedad de planes, se emitieron guías y metodologías de implementación. Finalmente se estandarizó un informe-plan para facilitar el análisis y la evaluación del avance en la implementación.

Financiamiento: El proceso de implementación fue apoyado desde el inicio - y hasta el año 2014 - con el incremento de plazas para Contabilidad Nacional y con recursos presupuestarios para la contratación de una gerencia del proyecto, entre los años 2012 y 2014. La asesoría técnica y la capacitación se han realizado principalmente con apoyo de entidades como la Fundación Costa Rica-Estados Unidos (CRUSA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). La situación fiscal que el país ha enfrentado en los últimos seis años ha dificultado la incorporación de mayores recursos presupuestarios para apoyar el proceso de implementación y las medidas para contener el gasto han limitado el uso de las plazas asignadas a Contabilidad Nacional, lo que restringe el avance del proceso; sin embargo, el objetivo de generar información financiera aplicando normativa contable internacional sigue marcando el rumbo del país en este campo.

La ayuda técnica y capacitación siguen siendo necesidades, así como la colaboración para fortalecer el área de sistemas informáticos integrados de gestión financiera.

Estado Actual: Para medir el nivel de avance de la implementación de normativa contable internacional se utiliza un instrumento informe-plan que agrupa tareas y actividades en nueve programas de implementación: 1) Capacitación; 2) Utilización del Plan General de Contabilidad Nacional (PGCN); 3) Utilización de las Guías de Aplicación del Devengo; 4) Depuración de Saldos; 5) Tratamiento de Activos Financieros; 6) Tratamiento de Instrumentos Financieros; 7) Manuales de Procedimientos Contables; 8) Integración de Sistemas de Administración Financiera; concordantes con el 9) Programa de Implementación contenido en la Metodología de Implementación en donde se detallan bastante más las actividades y tareas.

En ese instrumento, tareas, actividades y programas tienen ponderaciones en correspondencia con el nivel de esfuerzo que deben realizar las entidades y brinda un indicador de avance para cada entidad. En promedio el nivel de avance reportado por las entidades con dicho instrumento es de 80% y la información es presentada trimestralmente. A partir del segundo semestre de 2016, la información debe ser entregada mensualmente y con mayor detalle en: Depuración de saldos-Traslado de Saldos-Estados Financieros de Apertura, Manuales de Procedimientos Contables y Sistemas Informáticos Integrados.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica especificó el apoyo disponible durante la etapa de implementación de las reformas:

Manuales de Contabilidad: La Dirección de Contabilidad Nacional realizó talleres por grupos institucionales para elaborar los manuales básicos de procedimientos contables bajo un formato único de acuerdo a las directrices CN-07-2012 y CN-04-2013. Los manuales elaborados han sido puestos a disposición de todas las entidades para que les sirvan de base, permitiendo los ajustes

que requieran o agregándoles lo que les falte. Las directrices citadas disponen que los manuales de procedimientos contables de cada una de las entidades involucradas en los procesos de implementación de normativa contable internacional deben ser remitidos a Contabilidad Nacional para su aprobación, con el fin de garantizar el requerimiento para consolidar de la normativa contable que estipula que transacciones similares en circunstancias parecidas, aplican el mismo tratamiento contable. Las entidades públicas debían remitir a Contabilidad Nacional sus respectivos manuales de procedimientos contables a más tardar el 31 de octubre de 2016.

Descripciones de procesos: Previo a la elaboración de los manuales de procedimientos contables, se procedió a analizar las transacciones en cada institución con la ayuda de las guías de aplicación del devengo, a determinar los momentos del devengo, la identificación de las cuentas contables donde debía registrarse la transacción y las políticas contables que les aplican y las unidades primarias de registro que intervienen. Todo eso queda consignado en los manuales de procedimientos contables de la respectiva entidad.

Otros documentos formales de apoyo: Plan General de Contabilidad Nacional que incluye “Manual Funcional de Cuentas Contables”, “Políticas Contables”, “Formatos de Estados Financieros”, “Glosario de Términos Contables”, “Guía de Implementación de NICSP”, “Metodología de Implementación de NICSP”, “Guías de Aplicación del Devengo” y “Formatos de procedimientos contables”.

Cumplimiento: Para verificar que las entidades cumplan con los requerimientos de tratamiento contable de la normativa internacional, el primer paso es la revisión de los manuales de procedimientos para asegurarse que establecen el registro en las cuentas que corresponden al Plan General de Contabilidad Nacional y que el tratamiento contable es coherente con las políticas contables definidas en dicho plan. El segundo paso es la verificación en el sitio que el proceso contable se realiza aplicando los manuales de procedimientos aprobados por Contabilidad Nacional a la entidad, paso que se realizará hasta que la entidad inicie con la aplicación de la normativa contable internacional.

Capacitación: Se inició en el año 2008 para el personal de Contabilidad Nacional, tanto con facilitadores de los colegios que incorporan a los profesionales en contaduría como con expertos internacionales auspiciados por la Fundación CRUSA y el BID. Esas capacitaciones continuaron en el 2009, 2012 y 2013. Para el personal contable de entidades públicas, en el año 2009 y el año 2013, se desarrollaron capacitaciones organizadas por la Contabilidad Nacional con facilitadores internacionales. Desde el año 2009, esas entidades también contrataron capacitaciones con facilitadores de los colegios que incorporan a los profesionales en contaduría pública. Actualmente la Contabilidad Nacional está organizando y ejecutando capacitaciones para el personal de las unidades primarias de registro, organizadas por grupos institucionales, en donde el primer grupo son las municipalidades. Ya se han realizado seis talleres (de diez que se tienen programados) y se seguirá con los órganos desconcentrados y los demás grupos. El insumo básico para estas capacitaciones son los manuales de procedimientos contables para aplicar la normativa internacional.

Desde el año 2009 se inició con el proceso de capacitación en NICSP a todas las partes financieras que conforman el Sector Público Costarricense y en el presente año estamos capacitando a todas a las unidades primarias de registro que conforman el Sector Público Costarricense.

Nivel de apoyo entregado por instrucciones de auditoría: La Contraloría General de la República le ha venido dando seguimiento a los procesos de implementación en las entidades involucradas, principalmente entidades de la Administración Central y en las municipalidades. Si bien el Decreto N° 34918-H establece un rol para las auditorías internas, la intervención de dichas auditorías en los procesos de implementación en las respectivas entidades, por lo general, ha sido débil. En cuanto a las auditorías externas, aproximadamente solo el 15% de las entidades públicas, principalmente descentralizadas y empresas públicas, son las que contratan servicios de auditoría externa para dictaminar sus estados financieros. Sin embargo, solo algunas de ellas entran a hacer referencias generales a los procesos de implementación de las entidades que auditan.

Nivel de apoyo político: El Ministerio de Hacienda es el órgano rector del Sistema de Administración Financiera por la Ley N° 8131 y es el que, junto con la Presidencia de la República, ha emitido los decretos de implementación de normativa contable internacional. Salvo un breve período entre el 2010 y el 2012, los Ministros de Hacienda han estado muy interesados que el proceso de implementación avance y han brindado apoyo político a pesar de la situación fiscal. En el caso de la mayor parte de las entidades involucradas en los procesos de implementación de normativa contable internacional, los jerarcas institucionales han tenido el criterio de que este proyecto es responsabilidad principalmente de las unidades contables, pese a que la Dirección de Contabilidad Nacional insiste por diversos medios incluyendo oficios que periódicamente se les remite, que es una responsabilidad institucional que comienza por el jerarca institucional. Esta situación implica que el apoyo político que brindan dichos jerarcas sea débil, lo que tiene consecuencias en la asignación de recursos humanos y financieros.

Nivel de apoyo financiero: A nivel del proceso contable del Poder Ejecutivo, el apoyo financiero ha sido ofrecido fundamentalmente en el período entre 2012-2014 y direccionado para la contratación de una gerencia del proyecto y, además, para la contratación de las adecuaciones al Sistema Integrado de Gestión Financiera. También se apoyó el proyecto destinando recursos presupuestarios para fortalecer el personal de Contabilidad Nacional.

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica listó las lecciones aprendidas más importantes (por hacer y no hacer) para compartir con otros Gobiernos en cuanto al cambio en la contabilidad en base a NICSP.

Las lecciones más importantes aprendidas	
HACER	NO HACER
Asumirlo como un proyecto país, auspiciado por las más altas autoridades políticas.	Adoptar las normas y que se asuma que es responsabilidad principal o casi exclusiva de las unidades contables.
Desde el inicio dejar claro que la responsabilidad principal es de los altos jerarcas en cada entidad pública.	Desconocer el rol que juegan las unidades contables que al tener relación con todas las unidades organizacionales que utilizan recursos, tienen una visión más integral de la entidad, de los requerimientos en cuanto a la información que les deben proporcionar, de la necesidad de sistemas informáticos integrados y de la relación entre la calidad de la gestión financiera integral y la capacidad de la entidad para cumplir con su misión.
Que se requiere una visión sistémica e integral de la gestión financiera en el sector público y en cada una de las entidades.	
Que no solo están involucradas áreas de la gestión financiera, sino que todas las unidades de la organización por cuanto todas requieren recursos que de alguna manera deben ser registrados y/o revelados porque se convierten en unidades primarias de registro.	
Contar con un plan integral de implementación que contemple todos los programas requeridos e involucre a todas las áreas y unidades de la organización.	
Constituir un equipo de implementación en cada entidad con la participación de las principales unidades de registro primario y liderado por la alta Administración.	
Capacitar en primer lugar al órgano rector en materia contable y al personal contable de las entidades públicas, siguiendo luego con el personal de las áreas financieras y de las unidades primarias de registro para que comprendan su rol y el aporte que tienen que brindar para el éxito del proyecto y para una gestión financiera integrada y eficaz.	

Tabla 9: Las lecciones aprendidas

La Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica enumeró como los 5 mejores beneficios a la reforma los siguientes:

Los 5 mejores beneficios de esta reforma

Información financiera de alta calidad bajo estándares internacionales. Al contar con información financiera con estándares internacionales que tienen como columna vertebral la aplicación del método contable del devengo, las calificadoras de riesgo tienen bases más sólidas en la calificación del riesgo soberano y el cumplimiento de pago de la deuda, lo que conlleva a mejor acceso a recursos y mejores condiciones en tasas de interés.

Contribución a la integración del Sistema de Administración Financiera.

Contribución a la toma de decisiones. Información completa y confiable para una gestión más eficaz de activos y pasivos y también de los contingentes.

Contribución a la transparencia en la gestión de los recursos públicos, a la rendición de cuentas y a una gestión más eficiente y eficaz.

Contribución a una fiscalización de los recursos públicos más eficaz. Fortalecer la sostenibilidad fiscal a partir de información, completa, confiable, comparable y oportuna, que también contribuirá a la planificación y presupuestación de recursos disponibles atendiendo prioridades.

Contribución al fortalecimiento de las estadísticas de finanzas públicas, al diseño de políticas públicas, a su seguimiento y evaluación.

Tabla 10: Beneficios de la reforma

Planes, Avances y Necesidades de Acción

Necesidad de acción: Para iniciar con la aplicación de la normativa contable internacional en el sector público costarricense, como dispone el Decreto N° 39665-MH, es necesario priorizar en aquellos programas de implementación sin los cuales no es posible aplicar la normativa, particularmente depuración de saldos, traslado de saldos, estados financieros de apertura; conclusión, aprobación por parte de la entidad de los manuales de procedimientos contables y remisión a Contabilidad Nacional para su revisión y aprobación final; desarrollo de acciones para solucionar lo relacionado con sistemas informáticos integrados en las entidades que se requiera; elaboración de los planes de reconocimiento y medición por parte de las entidades que deben aplicar NICSP y requieran acogerse a transitorios que tiene esta normativa contable.

En el caso del Poder Ejecutivo, es vital que las entidades que administran sistemas informáticos, que alimentan o deben alimentar al SIGAF, realicen los ajustes de acuerdo a los requerimientos remitidos por Contabilidad Nacional, durante el segundo semestre de 2015, para que los registros se realicen automáticamente.

Beneficios / Impactos esperados: Las necesidades de acción tanto en el Poder Ejecutivo como en las demás entidades tienen que ver con los programas de implementación anteriormente anotados y en donde se requieren acciones decididas de los más altos jerarcas institucionales y el impacto es de gran trascendencia en el sentido de que estén o no en condiciones de aplicar la normativa contable internacional a partir de enero de 2016. Esto ha sido comunicado a los jerarcas por medio de oficios remitidos con recordatorios en días recientes.

Obstáculos: El que determinados jerarcas no le brinden la importancia requerida al proyecto en esta etapa y no emitan los lineamientos para que se logre la cooperación de sus colaboradores. En cuanto a recursos y condiciones, el tema de los sistemas informáticos integrados es de especial atención, ya que un número importante de entidades, particularmente municipalidades y órganos desconcentrados, señalan esta situación como el principal obstáculo para el éxito del proyecto.

Otros comentarios relacionados a planes, avances y necesidades de acción comentados por la Dirección Nacional de Contabilidad de Costa Rica en la entrevista:

- ▶ Registros contables:
 - ▶ A partir del 2010 se hizo un mapeo de transacciones del Poder Ejecutivo. A raíz de esto se crearon plantillas contables para que la información sea registrada con base en el sistema de devengo para homogeneizar registros contables.
- ▶ Revelaciones en los estados financieros:
 - ▶ Durante el período transitorio (2017 a 2022) se revelará en las notas a los Estados el porcentaje (%) de seguimiento de cada entidad.
- ▶ Consolidación:
 - ▶ Actualmente las entidades públicas financieras no se consideran en el proceso de consolidación, sin embargo, deben ser consideradas durante el proceso transitorio. Tampoco se está considerando el Banco Central.
- ▶ Contingencias:
 - ▶ No existe una metodología concreta para el registro de pasivos contingentes.
 - ▶ Como contingencias solamente se está contemplando las demandas al Estado, pero no el tema de pensiones. En el sistema "Integra" se está incluyendo la cesantía por pensiones.
 - ▶ Sólo se consideran las demandas para las cuales hay algún tipo de sentencia en firme, pero no aquellas que aún están en proceso, con lo que podría resultar pasivos contingentes no registrados.
- ▶ Pensiones:
 - ▶ Respecto a las pensiones, igualmente, con la implementación de las NICSP se tendrían que analizar el involucramiento de expertos actuariales, algo que actualmente no se está haciendo.
 - ▶ Como bien se indica en el punto 4.3.2, En el Gobierno Central, existe un fondo de pensiones que es el del Poder Judicial, del cual se han hecho estudios actuariales que muestran que si no se reforma en un plazo breve, el mismo es insostenible en el largo plazo, pero eso se relaciona con el proceso contable y estados financieros del Poder Judicial. En el Poder Ejecutivo y su proceso contable no existen fondos de pensiones, lo que existen son pensiones con cargo al Presupuesto Nacional, que por ley ya no pueden incorporarse nuevos beneficiarios y los recursos para atender esa obligación se incorporan al presupuesto cada año, se tienen proyecciones de los recursos que se requerirán en los próximos años.
 - ▶ Hasta el año 2016 existía un "Fondo de Pensiones del Régimen Transitorio" que administraba la Tesorería Nacional, pero ese fondo se eliminó y los recursos fueron incorporados a la ley del presupuesto del período 2016, para atender obligaciones de las pensiones con cargo al presupuesto nacional.

En la entrevista, como conclusión, se nos indicó lo siguiente, con respecto al tema de la implementación de NICSP en Costa Rica:

- ▶ Todavía existen determinados responsables de organismos públicos que ven las NICSP como un asunto que afecta exclusivamente a las unidades o departamentos contables y no a nivel institucional.

- ▶ Existen limitaciones a nivel de sistemas informáticos.
- ▶ Se han creado equipos de implementación de NICSP que vienen trabajando en la implementación y concienciación.
- ▶ Se están dando capacitaciones de NICSP.
- ▶ Se está ahondando en acciones coercitivas para una mejor implementación/cumplimiento de las NICSP, por lo que se han tomado medidas legales de reclamación con diferentes municipalidades para el envío de información financiera y grado de implementación.
- ▶ Existen Directrices (mencionadas anteriormente) para solicitud de manuales/políticas contables a todos los organismos.
- ▶ La única sociedad que quedó fuera de los manuales y políticas contables fue "Correos", sin embargo, no es renuente al envío de información.
- ▶ Se está trabajando desde Contraloría a través de disposiciones para avanzar en el desarrollo de sistemas de información.

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 ponderado¹⁰ de alineación por dimensión de área contable:

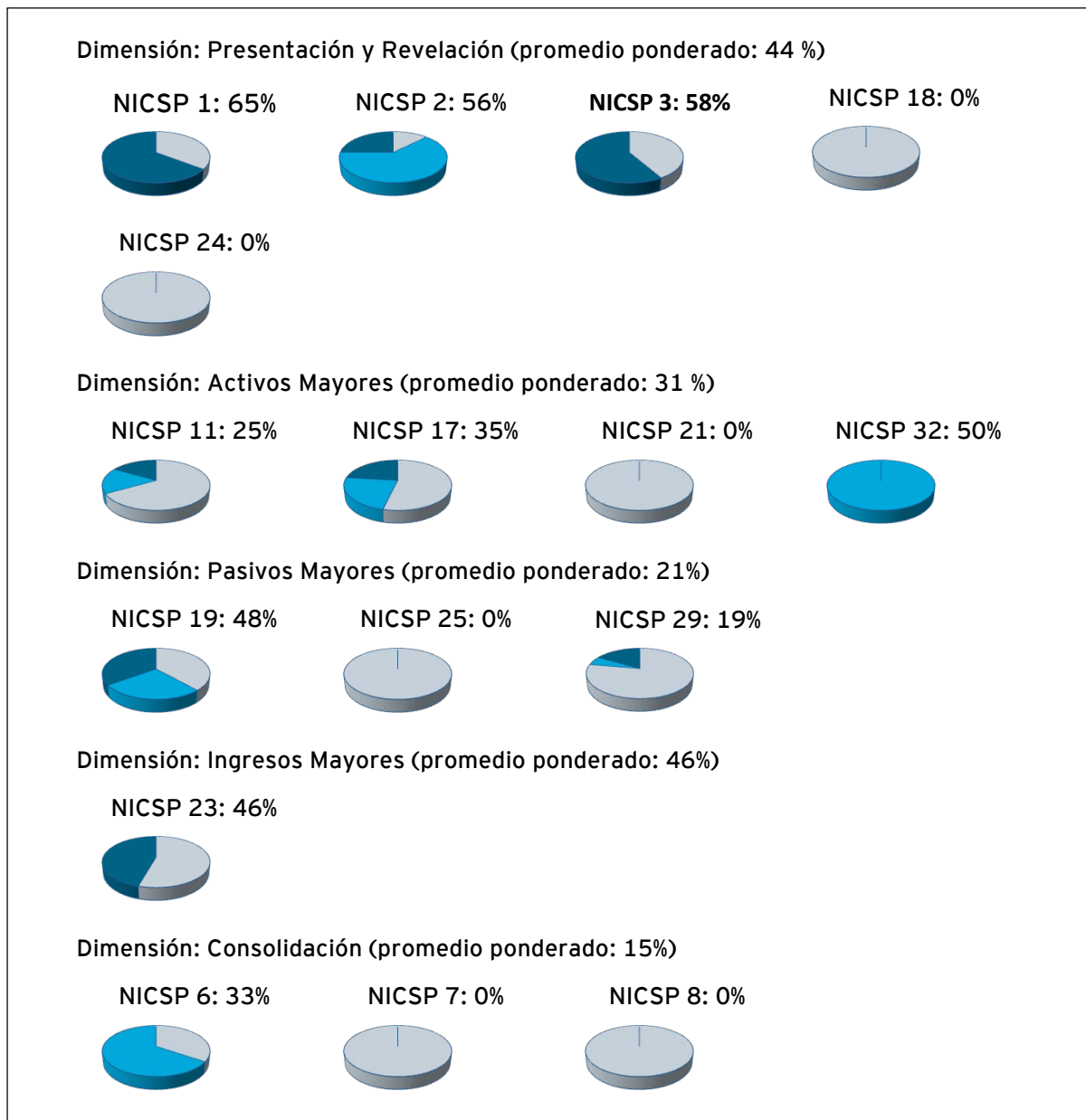


Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión

El nivel global de alineación es 31 %. El cálculo detallado del nivel global de alineación se presenta en el Anexo E.

¹⁰ El promedio en 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
Costa Rica	Dirección General de Contabilidad Nacional, Ministerio de Hacienda	Ricardo Soto Arroyo	Director General de Contabilidad Nacional (Contador Nacional)	6 julio 2016

Anexo B Lista de participantes del BID

Representantes del BID involucrados en la entrevista y preparación del informe			
País	Organización	Nombre	Cargo
Costa Rica	IDB	Andrés Suarez	Especialista Financiero

Anexo C Validación del informe

Instituciones gubernamentales involucrados en la validación del informe de país			
País	Organización	Nombre	Fecha de validación
Costa Rica	Dirección General de Contabilidad Nacional, Ministerio de Hacienda	Ricardo Soto Arroyo	27 de julio de 2017

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	65%	323%
▶ NICSP 02 Estados de Flujo de Efectivo	4	56%	225%
▶ NICSP 03 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y E	2	58%	117%
▶ NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	1	0%	0%
▶ NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Fir	3	0%	0%
Activos Mayores: Reconocimiento y Medición			
▶ NICSP 11 Contratos de Construcción	1	25%	25%
▶ NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo	5	35%	174%
▶ NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	3	0%	0%
▶ NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	4	50%	200%
Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición			
▶ NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	4	48%	193%
▶ NICSP 25 Beneficios a los Empleados	5	0%	0%
▶ NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	3	19%	58%
Ingresos			
▶ NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y T	5	46%	228%
Consolidación			
▶ NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Separados	4	33%	131%
▶ NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas	2	0%	0%
▶ NICSP 08 Empresas Conjuntas	3	0%	0%
Subtotal A:	54	Subtotal B:	1674%
Nivel Global de Alineación con NICSP (Subtotal B / Subtotal A =)			31%

Anexo F Información adicional sobre la estructura del Sector Público

Información sobre la división de la estructura del Sector Público		
Categoría	Subcategoría	Instituciones descentralizadas
Gobierno Central		
Poder Legislativo	Asamblea Legislativa	
	Contraloría General de la República (CGR)	
	Defensoría de los Habitantes de la República	
Poder Judicial		
Tribunal Supremo de Elecciones (TSE)		
Poder Ejecutivo	Presidencia de la República	Comisión Nacional de Prevención de Riesgos y Atención de Emergencias (CNE)
		Consejo Nacional de la Persona Adulta Mayor (CONAPAM)
		Dirección General del Servicio Civil (DGSC)
	Ministerio de la Presidencia (MP)	Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD)
		Junta Administrativa de la Dirección General de Migración y Extranjería
	Ministerio de Gobernación y Policía	Junta Administrativa de la Imprenta Nacional (JAIN)
	Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto (RE)	
	Ministerio de Seguridad Pública (MSP)	Fondo Especial del Servicio Nacional de Guardacostas
	Ministerio de Hacienda (MHD)	Unidad de Coordinación del Proyecto Limón Ciudad Puerto
		Unidad Ejecutora Programa Regularización del Catastro y Registro
	Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG)	Consejo Nacional de Clubes 4-S
		Instituto Nacional de Innovación y Transferencia en Tecnología Agropecuaria (INTA) (Anexo N° 4)
		Servicio Fitosanitario del Estado
		Servicio Nacional de Salud Animal (SENASA)
	Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC)	Laboratorio Costarricense de Metrología (LACOMET)
	Ministerio de Obras Públicas y Transportes (MOPT)	Consejo Nacional de Concesiones (CNC)
		Consejo Nacional de Vialidad (CONAVI)
		Consejo de Seguridad Vial (COSEVI)
		Consejo Técnico de Aviación Civil (CTAC)
		Consejo de Transporte Público (CTP)
	Ministerio de Educación Pública (MEP)	Consejo Superior de Educación (CSE)
		Fondo Nacional de Becas (FONABE)
		Fondo Nacional de Becas de Solidaridad Social
		Instituto de Desarrollo Profesional U Ladislao Gámez Solano
	Ministerio de Salud	Comisión Nacional de Vacunación y Epidemiología
		Consejo Técnico de Asistencia Médico Social (CTAMS)
Dirección Nacional de Centros de Educación y Nutrición y de Centros Infantiles de Atención Integral (Dirección de CEN-CINA)		
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)		
Instituto Costarricense de Investigación y Enseñanza en Nutrición y Salud (INCIENSA)		
Oficina de Cooperación Internacional de la Salud (OCIS)		
Patronato Nacional de Ciegos (PANACI)		
Consejo de Salud Ocupacional (CSO)		
Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS)	Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)	
Ministerio de Cultura y Juventud (MCJ)	Consejo de Salud Ocupacional (CSO)	
	Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)	
	Consejo de Salud Ocupacional (CSO)	

		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
		Consejo de Salud Ocupacional (CSO)
		Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF)
	Ministerio de Justicia y Paz (Anexo N°4)	Agencia de Protección de Datos de los Habitantes (PRODHAB).
		Dirección Nacional de Notariado
		Junta Administrativa del Registro Nacional
		Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisiciones de Bienes
		Tribunal Registral Administrativo (TRA)
	Ministerio de la Vivienda y Asentamientos Humanos (MIVAH)	
	Ministerio de Comercio Exterior (COMEX)	
	Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN)	Fondo de Pre-inversión de Mideplan
	Ministerio de Ciencia, Tecnología y Telecomunicaciones (MICITT)	
	Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE)	Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (FONAFIFO).
		Comisión Nacional para la Gestión de la Biodiversidad (CONAGEBIO)
		Comisión de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca Alta del Río Reventazón (CONCURE)
		Instituto Meteorológico Nacional (IMN)
		Junta Directiva Del Parque Recreativo Nacional Playas de Manuel Antonio.
		Parque Marino del Pacífico
		Sistema Nacional de Áreas de Conservación (SINAC)
	Servicio de la Deuda Pública	
	Regímenes de Pensiones con Cargo al Presupuesto de la República	
	Obras Específicas	

Información sobre las categorías de la estructura del Sector Público y sus propósitos	
Nombre de la Categoría	Propósito de la Categoría
1.0.0.0.000.000 SECTOR PÚBLICO:	Comprende todo el ámbito del Sector Público Costarricense, entendido como el conjunto de instituciones que realizan función de gobierno, son propiedad del gobierno o están bajo su control.
1.1.0.0.000.000 SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO:	Comprende las instituciones que realizan funciones económicas de gobierno como son la provisión de bienes y servicios fuera de mercado a la comunidad. Así como las empresas que realizan las actividades comerciales y productivas pertenecientes al gobierno o controladas por éste.
1.1.1.0.000.000 GOBIERNO GENERAL:	Agrupar las instituciones que se dedican a cumplir las funciones de Gobierno.
1.1.1.1.000.000 GOBIERNO DE LA REPÚBLICA:	Está conformado por las instituciones agrupadas dentro del Gobierno Central y los Órganos Desconcentrados, las cuales cumplen funciones de gobierno.
1.1.1.1.100.000 GOBIERNO CENTRAL	Comprende las instituciones que cumplen funciones de gobierno en el ámbito nacional y que no son desconcentradas ni descentralizadas. Está conformado por el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones.
1.1.1.1.500.000 ÓRGANOS DESCONCENTRADOS:	Son aquellas instituciones que se han creado para ejecutar actividades específicas con el fin de lograr una mayor agilidad en su ejecución, bajo la premisa de que una autoridad superior les ha otorgado en su calidad de subordinada, competencias sobre una materia en particular que tienen un alcance nacional. Comprende aquellas organizaciones vinculadas al Gobierno Central a las que por ley o reglamento, se les ha otorgado un nivel de desconcentración mínima o máxima.
1.1.1.2.000.000 INSTITUCIONES DESCENTRALIZADAS NO EMPRESARIALES:	Son instituciones con personalidad jurídica plena y patrimonio propio que realizan función de gobierno en el ámbito nacional, a quienes les ha sido asignada una competencia específica en la satisfacción de un fin público determinado. Además, presentan cierto grado de autonomía administrativa, política y organizativa, pero están sujetas a la tutela administrativa del Estado. Dentro de esta categoría se incluye la Caja Costarricense de Seguro Social, no se tiene como un sector independiente.
1.1.1.3.000.000 GOBIERNOS LOCALES:	Son entes autónomos con jurisdicción territorial determinada, encargados de la administración de los intereses y servicios locales de cada cantón. Incluye otras instituciones tales como Comités Cantonales de Deportes, federaciones, ligas y uniones relacionados con los Gobiernos locales.
1.1.2.0.000.000 EMPRESAS PÚBLICAS NO FINANCIERAS:	Incluye las empresas del Estado que desarrollan una actividad económica destinada a la producción y el intercambio de bienes y servicios para un mercado, incurriendo en costos de producción y fuentes de financiamiento propios de una empresa, que operan en régimen de competencia o de monopolio, la cual puede asumir distintas modalidades organizativas: órgano, institución autónoma, semiautónoma, ente público estatal o no estatal o ente privado. Se divide en Empresas Públicas no Financieras Nacionales y Empresas Públicas no Financieras Municipales.
1.1.2.1.000.000 EMPRESAS PÚBLICAS NO FINANCIERAS NACIONALES:	Incluye las empresas del Estado que desarrollan una actividad económica destinada a la producción y el intercambio de bienes y servicios para un mercado, incurriendo en costos de producción y fuentes de financiamiento propios de una empresa, que operan en régimen de competencia o de monopolio, la cual puede asumir distintas modalidades organizativas: órgano, institución autónoma, semiautónoma, ente público estatal o no estatal o ente privado. No incluye las empresas municipales.
1.1.2.2.000.000 EMPRESAS PÚBLICAS NO FINANCIERAS MUNICIPALES:	Son aquellas empresas que realizan actividades comerciales o industriales, cuya autoridad proviene de los Gobiernos Municipales, es decir son de su propiedad o están controladas económicamente por éstos.
1.2.0.0.000.000 SECTOR PÚBLICO FINANCIERO:	Incluye las instituciones dedicadas a la intermediación, movilización y distribución del ahorro del país, mediante la creación de activos financieros para ser transados por los agentes económicos. Sus fines específicos son: captar ahorros, conceder préstamos, proporcionar seguros, compra y venta de divisas y otros servicios financieros. Incluye además, las instituciones que ejercen funciones de autoridad monetaria, supervisión y control del sector financiero.
1.2.1.2.000.000 INSTITUCIONES PÚBLICAS FINANCIERAS NO BANCARIAS:	Comprende las instituciones que tienen como función principal la intermediación financiera por medio de la captación en cuentas corrientes y otros medios, con el fin de destinarlos por cuenta y riesgo propio a cualquier forma de crédito o inversión en valores.

Anexo H Lista de Referencias

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

Joseph Cavanagh, 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.