



Dirección General de Contabilidad Nacional

Plan General de Contabilidad Nacional
(Parte I)

Diciembre 2009

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN..... | 4 |
| ABREVIATURAS..... | 7 |
| CAPÍTULO I..... | 10 |
| CONTEXTO NACIONAL E INTERNACIONAL..... | 10 |
| 1. CONTEXTO NACIONAL..... | 10 |
| 1.1. Marco Legal..... | 10 |
| 1.2. Sistema de Administración Financiera (SAF)..... | 10 |
| 2. CONTEXTO INTERNACIONAL..... | 18 |
| 2.1. Organización Internacional de la Profesión Contable..... | 18 |
| 2.2. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB)..... | 23 |
| 2.3. Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público..... | 26 |
| 2.4. Otros aportes del IPSASB..... | 37 |
| CAPÍTULO II..... | 41 |
| 1. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA..... | 41 |
| 1.1. ASPECTOS GENERALES..... | 41 |
| 1.2. CARACTERÍSTICAS DEL SUBSISTEMA..... | 41 |
| 1.3. OBJETIVOS..... | 42 |
| 1.4. ORGANIZACIÓN CONTABLE..... | 42 |
| Entes Contables..... | 43 |
| Entidades de Gobierno..... | 44 |
| Unidades de Registro (URs)..... | 46 |
| 1.5. ÓRGANO RECTOR DE CONTABILIDAD PÚBLICA..... | 46 |
| 1.6. MOMENTOS DEL REGISTRO..... | 48 |
| 1.7. PRINCIPALES INSTRUMENTOS CONTABLES..... | 50 |
| 1.8. SISTEMA DE GESTIÓN DOCUMENTAL (SGD)..... | 52 |
| 1.8.1. Marco Legal..... | 52 |
| 1.8.2. Sistema de Gestión Documental (SGD)..... | 55 |
| Marco Conceptual..... | 55 |
| Objetivos..... | 56 |
| Concepto General..... | 57 |
| Requisitos..... | 58 |
| Conservación y Seguridad del soporte de guarda..... | 59 |
| De la anulación y destrucción del papel..... | 59 |
| De la consulta de la información..... | 59 |
| 1.8.3. Conclusiones..... | 60 |
| CAPÍTULO III..... | 62 |
| MARCO CONCEPTUAL CONTABLE DEL SECTOR PÚBLICO COSTARRICENSE..... | 62 |
| 1. ANTECEDENTES..... | 62 |
| 2 PROPÓSITO Y JUSTIFICACIÓN..... | 62 |
| 3 ALCANCE..... | 63 |
| 4 USUARIOS Y SUS NECESIDADES DE INFORMACIÓN..... | 63 |
| 5. OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS..... | 65 |
| 5.1 Situación financiera..... | 65 |
| 5.2 Desempeño..... | 66 |
| 5.3 Cambios en la situación financiera..... | 66 |
| 5.4 Información complementaria..... | 66 |
| 6. PREMISAS BÁSICAS..... | 66 |
| 6.1 Base Devengado..... | 67 |
| 6.2 Ente en marcha..... | 67 |

| | |
|---|-----------|
| 7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS..... | 67 |
| 7.1 <i>Comprensibilidad</i> | 67 |
| 7.2 <i>Relevancia / Importancia Relativa / Materialidad o Significatividad</i> | 68 |
| 7.3 <i>Fiabilidad</i> | 68 |
| 7.4 <i>Comparabilidad</i> | 69 |
| 7.5 <i>Restricciones a la información relevante y fiable</i> | 69 |
| 7.6 <i>Presentación razonable</i> | 70 |
| 7.7 <i>Compensación</i> | 70 |
| 8. ESTADOS FINANCIEROS | 70 |
| 8.1 <i>Estados Principales de los Estados Financieros</i> | 70 |
| 8.2 <i>Estados e Información Complementarios de los Estados Financieros</i> | 72 |
| 8.3 <i>Notas a los Estados Financieros</i> | 72 |
| 9. ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS | 73 |
| 9.1 <i>Activos</i> | 73 |
| 9.2 <i>Pasivos</i> | 73 |
| 9.3 <i>Patrimonio Neto</i> | 73 |
| 9.4 <i>Ingresos</i> | 74 |
| 9.5 <i>Gastos</i> | 74 |
| 9.6 <i>Ajustes Contables</i> | 74 |
| 10. RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS..... | 74 |
| 10.1 <i>La probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros</i> | 74 |
| 10.2 <i>Fiabilidad de la medición</i> | 74 |
| 10.3 <i>Reconocimiento de Activos</i> | 75 |
| 10.4 <i>Reconocimiento de Pasivos</i> | 75 |
| 10.5 <i>Reconocimiento de Ingresos</i> | 75 |
| 10.6 <i>Reconocimiento de Gastos</i> | 75 |
| 11. UNIDAD DE MEDIDA | 75 |
| 12. MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS | 75 |
| 13. CONCEPTOS DE PATRIMONIO NETO A MANTENER | 76 |
| 14. GRADO DE RELEVANCIA DE LOS DESVÍOS CONTABLES | 77 |
| CAPÍTULO IV | 78 |
| EMPRESAS PÚBLICAS (EP) | 78 |
| CARACTERÍSTICAS | 78 |
| DIFERENCIAS NORMATIVAS..... | 79 |
| a) <i>En el MCC</i> | 79 |
| b) <i>NICSP que no se aplican al Sector Privado</i> | 81 |
| c) <i>NICSP faltantes</i> | 82 |
| d) <i>NICSP en proceso</i> | 82 |
| f) <i>Diferencias conceptuales</i> | 88 |

Introducción

A escala mundial se han suscitado profundos cambios en materia de información contable gubernamental, los cuales se sustentan en la necesidad del Estado moderno de rendir cuentas de su gestión en forma confiable, oportuna y transparente, para brindar a la ciudadanía instrumentos que le permitan ejercer la imprescindible participación que requiere todo régimen democrático, además de facilitar el proceso de toma de decisiones por los distintos niveles de gobierno y por los mismos usuarios.

Por tal motivo, el crecimiento profesional del Sector Público se ha acelerado, adoptando una dinámica propia de la economía global, en sus diferentes variables e indicadores de gestión.

Ante la necesidad de modernizar la gestión gubernamental, se requiere el desarrollo y aplicación de normas contables profesionales válidas para todos los entes del Sector Público, estableciendo en primer lugar el marco general para su aplicación, en el que se sustentarán las normas contables generales y particulares que se emitan complementariamente para la Administración Pública. Para tal fin, corresponde partir del método deductivo de razonamiento contable, es decir, un sistema desarrollado a partir de objetivos y premisas básicas y, partiendo de los mismos, deducir principios lógicos que proporcionen las bases esenciales para aplicaciones contables concretas y prácticas.

El Gobierno de Costa Rica ha iniciado su camino hacia la modernización de la gestión gubernamental con la aprobación de la Ley N° 8131 “Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP)” y su Reglamento, donde establece que el Subsistema de Contabilidad Pública es uno de los subsistemas que integran el Sistema de Administración Financiera y faculta a la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) a ser el Órgano Rector del mismo con la responsabilidad, entre otras, de proponer las normas generales que regirán el citado subsistema.

Considerando la situación precedentemente expuesta y siguiendo el camino de la modernización de la gestión gubernamental, el Gobierno de Costa Rica ha complementado dicho proceso con la emisión del Decreto N° 34918-H, a través del cual se aprueba la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), de tal forma que permita acrecentar tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del Sector Público.

Por lo expuesto, se hace necesario contar con un Plan General de Contabilidad Nacional (PGCN) que permita ser guía del Subsistema de Contabilidad Pública, (SSCP) tanto para la DGCN como para las entidades del Sector Público Costarricense (SPC); conforme a un imprescindible ordenamiento metodológico. La pirámide normativa aplicable a la Contabilidad Nacional debe partir del Marco Conceptual Contable (MCC), entendiéndose como tal, conforme a la definición del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por su sigla en inglés), a “*un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados que se espera guiarán la elaboración de normas consistentes y que prescribirán la naturaleza, función y límites de la contabilidad e información financiera*”,

para continuar con las Normas Generales de Contabilidad y las Políticas Contables, todo ello complementado con el Plan de Cuentas Contable.

El presente PGCN se estructura de la siguiente forma:

Capítulo I: *Contexto Nacional e Internacional.* Presenta el marco legal de administración financiera existente en el Gobierno de Costa Rica y sus características, así como el contexto internacional relacionado con la normativa internacional contable sobre el Sector Público.

Capítulo II: *Subsistema de Contabilidad Pública.* Expone conceptualmente el Sistema de Administración Financiera (SAF) implementado por el Gobierno de Costa Rica y sus características.

Capítulo III: *Marco Conceptual Contable (MCC) del Sector Público Costarricense.* Constituye un soporte sustancial a la normativa contable y desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y de congruencia a las normas contables que lo complementan.

Capítulo IV: *Empresas Públicas (EP).* Desarrolla el concepto de las EP y las principales diferencias existentes entre las normas que les son aplicables, es decir, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con relación a las aplicadas por las entidades del sector gobierno general (SGG).

Capítulo V: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Activo* Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del activo de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001 (MEFP) del Fondo Monetario Internacional (FMI) y normas de la DGC.

Capítulo VI: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo.* Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del pasivo de acuerdo a NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo VII: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio Neto.* Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del patrimonio neto de acuerdo a NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo VIII: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Ingresos* Normas y políticas contables de las partidas más relevantes de los ingresos de acuerdo a NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo IX: *Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Gastos.* Normas y políticas contables de las partidas más relevantes de los gastos de acuerdo a NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo X: *Estados Financieros.* Normas y políticas contables de los EEEF principales y complementarios de acuerdo a NICSP o, en su defecto NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo XI: *Estados Financieros Consolidados.* Normas y políticas contables de los Estados Financieros Consolidados de acuerdo a NICSP o, en su defecto NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo XII: *Glosario.* Definiciones más relevantes en el marco del PGCN.

Abreviaturas

| Textos | Significados |
|--------------------------------------|---|
| AREA | Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores |
| CAP (por su sigla en inglés) | Grupo Asesor de Cumplimiento |
| CC | Centros de Consolidación |
| CFSPC | Clasificador Funcional del Sector Público Costarricense. |
| CGR | Contraloría General de la República |
| CISPC | Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense |
| CN | Contabilidad Nacional |
| Defensoría | Defensoría de los Habitantes de la República |
| DEVJ | Documento Electrónico con Valor Jurídico |
| DGCN | Dirección General de Contabilidad Nacional |
| EC | Ente Contable |
| ECPN | Estado de Cambios en el Patrimonio Neto |
| ECRCP | Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario |
| EDP | Estado de la Deuda Pública |
| EEFF | Estados Financieros |
| EEP | Estado de Ejecución Presupuestaria, sobre base de acumulación (o devengado) |
| EFE | Estado de Flujos de Efectivo |
| EFC | Estados Financieros Consolidados |
| EFPIG | Estados Financieros con Propósitos de Información General |
| EFS | Estados Financieros Separados |
| EIFS | Estado de Información Financiera por Segmentos |
| EP | Empresas Públicas |
| EPFM | Empresas Públicas Financieras Municipales |
| EPFN | Empresas Públicas Financieras Nacionales |
| EPM | Empresas Públicas Municipales |
| EPNFM | Empresas Públicas no Financieras Municipales |
| EPNFN | Empresas Públicas no Financieras Nacionales |
| ERF | Estado de Rendimiento Financiero |
| ESF | Estado de Situación Financiera o Balance General |
| ESEAF | Estado de Situación y Evolución del Activo Fijo |
| FASB (por su sigla en inglés) | Consejo de Normas de Contabilidad Financiera |
| FMI | Fondo Monetario Internacional |
| FOF (por su sigla en | Foro de Firmas |

| | |
|--|--|
| inglés) | |
| IAASB (por su sigla en inglés) | Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento |
| IASB (por su sigla en inglés) | Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad |
| IAESB (por su sigla en inglés) | Consejo de Normas Internacionales de Educación para Contadores |
| IASCF (por su sigla en inglés) | Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad |
| IAS (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales de Contabilidad |
| IAPS (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales de Prácticas de Auditoría |
| IFRS (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales de Información Financiera |
| IDNOE | Instituciones Descentralizadas no Empresariales |
| IESBA (por su sigla en inglés) | Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores |
| IFAC (por su sigla en inglés) | Federación Internacional de Contadores |
| IPSASB (por su sigla en inglés) | Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público |
| IPF | Instituciones Públicas Financieras |
| IPFB | Instituciones Públicas Financieras Bancarias |
| IPFNOB | Instituciones Públicas Financieras no Bancarias |
| IPFRS | Instituciones Públicas Financieras de Rectoría y Supervisión |
| ISQC (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales de Control de Calidad |
| ISA (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales de Auditoría |
| ISAE (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento |
| ISRE (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales de Trabajos de Revisión |
| ISRS (por su sigla en inglés) | Normas Internacionales para Servicios Relacionados |
| LAFRPP | Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos |
| MCC | Marco Conceptual Contable |
| MEFP | Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001 |
| NIC | Normas Internacionales de Contabilidad |
| NICSP | Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público |
| NIIF | Normas Internacionales de Información Financiera |
| NPC | Normas Particulares de Contabilidad |
| Notas | Notas a los Estados Financieros |

| | |
|--------------------------------------|---|
| OD | Órganos Desconcentrados |
| PAIB (por su sigla en inglés) | Comité de Contadores Profesionales en Empresas |
| PCS (por su sigla en inglés) | Comité del Sector Público |
| PGCN | Plan General de Contabilidad Nacional |
| PIOB (por su sigla en inglés) | Consejo Superior del Interés Público |
| PN | Patrimonio Neto |
| SAF | Sistema de Administración Financiera |
| SCN | Sistema de Cuentas Nacionales |
| SGC | Sector Gobierno Central |
| SGG | Sector Gobierno General |
| SGD | Sistema de Gestión Documental |
| SGL | Sector Gobiernos Locales |
| SGR | Sector Gobierno de la República |
| SMPC (por su sigla en inglés) | Comité de Firmas Pequeñas y Medianas de la IFAC |
| SP | Sector Público |
| SPC | Sector Público Costarricense |
| SPF | Sector Público Financiero |
| SPNOF | Sector Público no Financiero |
| SSCP | Subsistema de Contabilidad Pública |
| RLAFRPP | Reglamento de la LAFRPP |
| TAC (por su sigla en inglés) | Comité de Auditores Transnacionales |
| TSE | Tribunal Supremo de Elecciones |
| UC | Unidad de Consolidación |
| URs | Unidades de Registro |

Capítulo I

Contexto Nacional e Internacional

El presente capítulo expone conceptualmente el Sistema de Administración Financiera (SAF) implementado por el Gobierno de Costa Rica y sus características, el marco legal nacional que lo regula y el contexto internacional relacionado con la normativa contable sobre el Sector Público, marco este último que el Gobierno de Costa Rica ha decidido adoptar.

1. Contexto Nacional

1.1. Marco Legal

El presente PGCN se sustenta en las siguientes normas legales costarricenses:

- Constitución de la República de Costa Rica;
- Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. (LAFRPP)¹;
- Reglamentario de la Ley (RLAFRPP)²;
- Decreto N° 34918 del Gobierno de la República de Costa Rica sobre “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”;
- Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense (CISPC) y,
- Clasificador Funcional del Sector Público Costarricense (CFSPC).

1.2. Sistema de Administración Financiera (SAF)

El SAF se sustenta fundamentalmente en los siguientes aspectos:

- Enfoque de sistemas;
 - Interrelación de los sistemas;
 - Centralización normativa y descentralización operativa;
 - Principios del SAF;
 - Requisitos mínimos para operar un SAF y,
 - Organización básica de la información en un SAF.
-
- *Enfoque de sistemas*

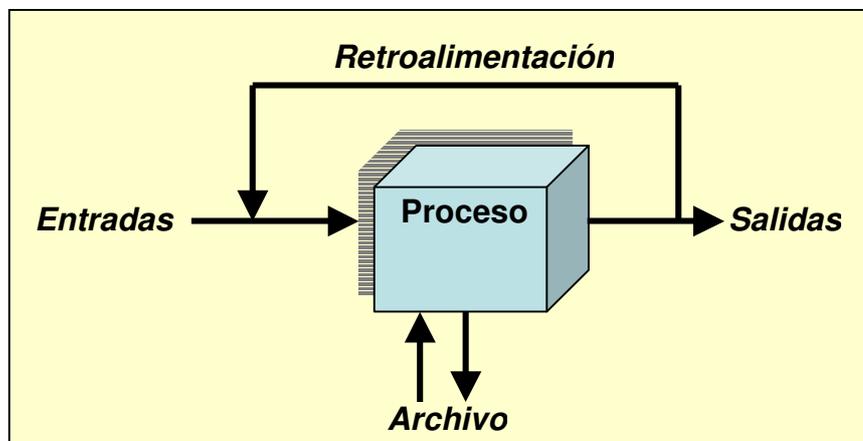
El enfoque de sistemas es un método utilizado para el estudio y administración de organizaciones complejas, entendiendo por sistema a “un conjunto de elementos

¹ Versión de la norma: del 22/07/2008

² Versión de la norma: del 09/01/2007

interdependientes e interactuantes; un grupo de unidades combinadas que forman un todo organizado y cuyo resultado (*output*) es más completo que el resultado que las unidades podrían tener si funcionaran independientemente”.

El análisis de sistemas es una técnica por la que un sistema se estudia mediante su desagregación en los subsistemas que lo conforman, mientras que cada sistema o subsistema está compuesto por los siguientes elementos o parámetros: entradas o insumos (*input*), procesamiento o transformaciones, salidas o productos (*output*) y retroalimentación (*feedback*). El sistema recibe entradas para poder operar, procesando o transformando esas entradas en salidas. Obviamente, durante el proceso se almacenan los datos con el propósito de utilizarlos posteriormente.



El primer paso para diseñar un sistema de información consiste en conocer los requerimientos de los centros de decisión de la organización, para establecer así las salidas que se esperan obtener del mismo y luego identificar los datos de entrada y los procesos necesarios para obtener esas salidas. Una vez identificados dichos componentes, se establecen las interrelaciones entre ellos de manera tal que garanticen la consistencia y calidad de los datos y se mejore la eficiencia del registro y producción de información.

El procesamiento consiste en transformar un conjunto de datos de entrada en información de salida y almacenarla para su uso posterior. El procesamiento puede ser manual o automatizado pero, dada la magnitud de la información financiera del Gobierno, debe ser automatizado.

El enfoque de sistemas brinda dos aportes sustanciales para organizar el flujo de datos y la toma de decisiones: la interrelación de sistemas y los criterios de centralización normativa y descentralización operativa.

- *Interrelación de sistemas*

En función de lo expuesto anteriormente, se dice que los sistemas de información están integrados cuando es posible fusionar los propios de cada organización objeto de estudio con otros de naturaleza similar y formar un solo sistema, a partir de la identificación de sus elementos básicos. Cuando las partes de un sistema están debidamente integradas, el total opera en forma más eficaz y eficiente de lo que lo haría la suma de las partes individualmente consideradas. Igualmente, vale señalar que la calidad de una de las partes de un sistema condiciona la calidad del resto de las partes que lo integran. No siempre es sencillo diseñar un sistema integrado, ya que en muchos casos se deben fusionar subsistemas afectados por diversos enfoques, normas, principios y técnicas específicas. Ello requiere una armonización normativa y operativa previa.

En el caso de la administración financiera, la integración es factible, en la medida que las normas que regulan los diferentes sistemas que la componen sean coherentes entre sí y que se den adecuadas respuestas técnicas para relacionar los diferentes tipos de información (presupuestaria, financiera, patrimonial, económica).

Por ello, con el objeto de lograr una transformación efectiva en los sistemas de administración financiera, se debe procurar un avance simultáneo en todos los subsistemas que lo componen y, para tal fin, se deben tener claramente definidos los puntos de contacto e interrelación entre los subsistemas, con la finalidad de evitar dispersión de productos y el consecuente fracaso del programa.

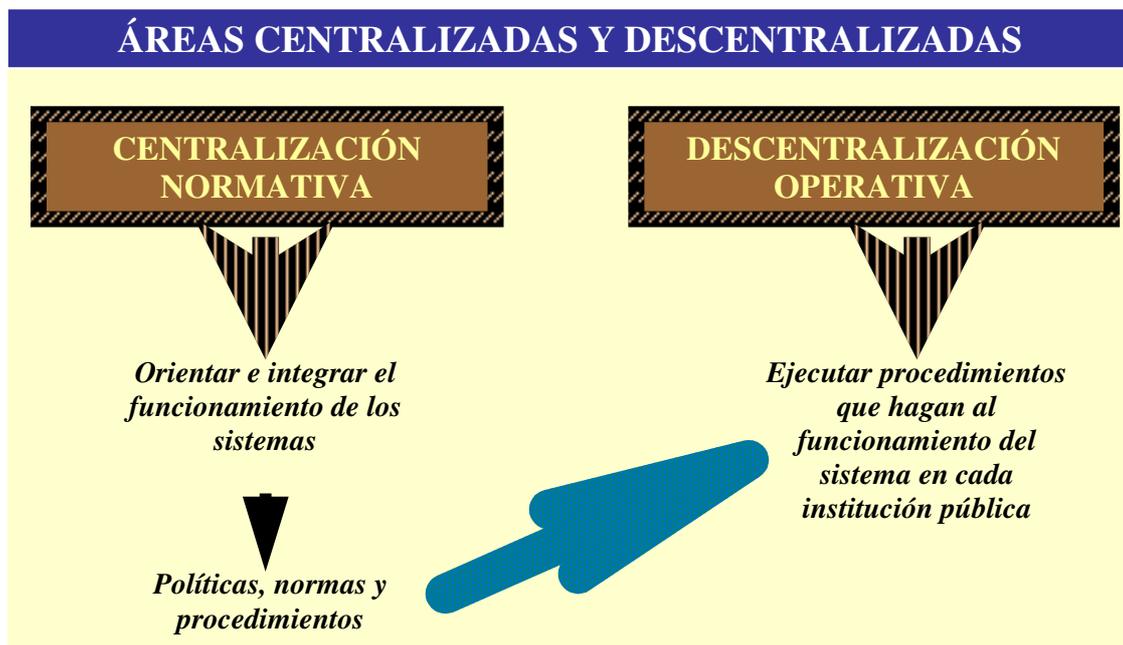
La interrelación o puntos de contactos, en el caso de sistemas de administración financiera, no sólo se dan entre los subsistemas que lo conforman, es decir, Presupuesto, Crédito Público, Tesorería y Contabilidad, sino que también existen relaciones financieras con otros sistemas que administran recursos reales, que suelen denominarse sistemas complementarios, como ser el Sistema de Administración de Bienes, el de Contrataciones, el de Administración Tributaria, el de Recursos Humanos, etc.

Lo expuesto precedentemente ha quedado reflejado en el espíritu de la LAFRPP a través de su articulado, complementado por su Reglamentario, quedando fuera de este marco normativo el Sistema de Tribuciones, el Sistema de Recaudación de Aduanas y el Sistema de Recursos Humanos, como sistemas complementarios, tal como lo demuestra el siguiente esquema:

en función de las particularidades de determinados organismos públicos, y supervisar su aplicación.

- Administrar la información relevante relacionada con el sistema.
- Evaluar el cumplimiento de las políticas.

Por su parte, la descentralización operativa implica fortalecer la capacidad administrativa de las dependencias y entidades públicas para que puedan ejecutar eficientemente sus objetivos a través de una adecuada vinculación con los órganos centrales por parte de las Direcciones Administrativo- Financieras o de las Oficialías Mayores u otras unidades administrativas con funciones similares.



- **Principios del SAF**

El SAF debe cumplir los siguientes lineamientos:

- a) **Confiabilidad:** ofrecer certeza de los datos, los hechos y las cifras;
- b) **Economía:** la información debe obtenerse al menor costo, en igualdad de condiciones de calidad;
- c) **Eficacia:** consiste en el logro de los resultados de manera oportuna, en directa relación con los objetivos y metas;
- d) **Eficiencia:** se trata de la aplicación más conveniente de los recursos asignados para maximizar los resultados obtenidos o esperados;

- e) **Integridad:** se requiere cubrir la totalidad de las operaciones financieras y no financieras en el ámbito presupuestario y no presupuestario;
- f) **Oportunidad:** posibilitar la obtención de estados financieros actualizados en forma permanente;
- g) **Publicidad:** brindar a terceros la más amplia información financiera;
- h) **Seguridad:** proteger física y lógicamente la información contra el acceso no autorizado;
- i) **Transparencia:** ofrecer información sobre la gestión financiera del gobierno federal en forma clara, uniforme y pública;
- j) **Unicidad:** dada por el registro único de los datos, los que deben ser ingresados al sistema en el lugar donde ocurre cada transacción;
- k) **Verificación:** posibilitar el control, mediante pistas de auditorías, incluidas en todos los procesos.

- ***Requisitos mínimos para que pueda operar el SAF***

Para que pueda operar automáticamente un SAF e integrar la información presupuestaria, financiera, patrimonial y económica, deben satisfacerse los siguientes requisitos de diseño y operación:

- Universalidad del registro de las transacciones con efectos económico-financieros;
- Diseño de un sistema integrado de cuentas presupuestarias, patrimoniales y de resultados;
- Registro único de cada transacción;
- Selección de momentos contables que permitan interrelacionar los subsistemas de información presupuestaria, financiera y patrimonial; y
- Cumplimiento del Artículo 125 de la LAFRPP: *“Desarrollo del Sistema Integrado de Información. El Ministerio de Hacienda promoverá y apoyará el desarrollo y buen funcionamiento de un Sistema Integrado de Información de la Administración Financiera, como elemento facilitador del cumplimiento de los objetivos de esta ley. Asimismo, podrá establecer en qué casos y con cuáles requisitos, se utilizarán medios que faciliten el intercambio de datos y documentos mediante el empleo de tecnologías de la información y las comunicaciones, cuyo propósito sea: a) agilizar los procedimientos, sustituyendo los soportes documentales por soportes propios de la tecnología disponible en materia de información y comunicaciones; b) reemplazar los sistemas de autorización y control, formalizados mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales o mecánicos, por autorizaciones y controles automatizados, según los requerimientos de los sistemas de información que se habiliten para el cumplimiento de esta Ley y sus reglamentos, siempre que el órgano correspondiente garantice el ejercicio de la competencia.”*

a. Universalidad del registro

Se deben registrar todas las transacciones institucionales que tengan efecto económico-financiero, sean operaciones presupuestarias o no presupuestarias y tengan o no efecto monetario (movimientos de caja). El registro de las transacciones debe realizarse en

función de los momentos seleccionados con tal finalidad, que se denominan momentos contables.

b. Diseño de un sistema integrado de cuentas presupuestarias, financieras y económicas

Los clasificadores presupuestarios y los planes de cuentas contables utilizados en los registros presupuestarios, general y de cuentas nacionales deben permitir su acoplamiento modular, asegurando el procesamiento automático de la información y evitando conversiones o nuevas reasignaciones de los datos ya procesados.

Este requisito obliga a que entre los clasificadores y los planes de cuentas se especifiquen cuáles serán utilizados a nivel de cada transacción y, de ser necesario, cuáles surgirán por agregación de datos ya registrados a nivel de las mismas. Por otra parte, una de las condiciones que deben satisfacer los planes de cuentas utilizados, es que deben permitir la conversión automática de los datos presupuestarios y patrimoniales de la “base devengado” a la “base caja”.

El RLAFRPP, a través del artículo 131 referido a la “**Integración entre contabilidad presupuestaria y patrimonial**”, faculta a la DGCN a diseñar e implementar los mecanismos necesarios para convertir automáticamente los registros presupuestarios en patrimoniales, de tal forma que partiendo de un registro único de cada transacción presupuestaria, se generen las diferentes afectaciones en los registros contables.

c. Registro único de cada transacción

Por razones de eficiencia del sistema y confiabilidad de la información, todas las transacciones que realicen las dependencias y entidades y que tengan incidencia en la situación económico-financiera, deben registrarse una sola vez, suprimiéndose o evitándose los registros de la misma transacción o de datos similares en distintos subsistemas o centros de registro. Dicho registro único tiene efectos múltiples dentro del sistema.

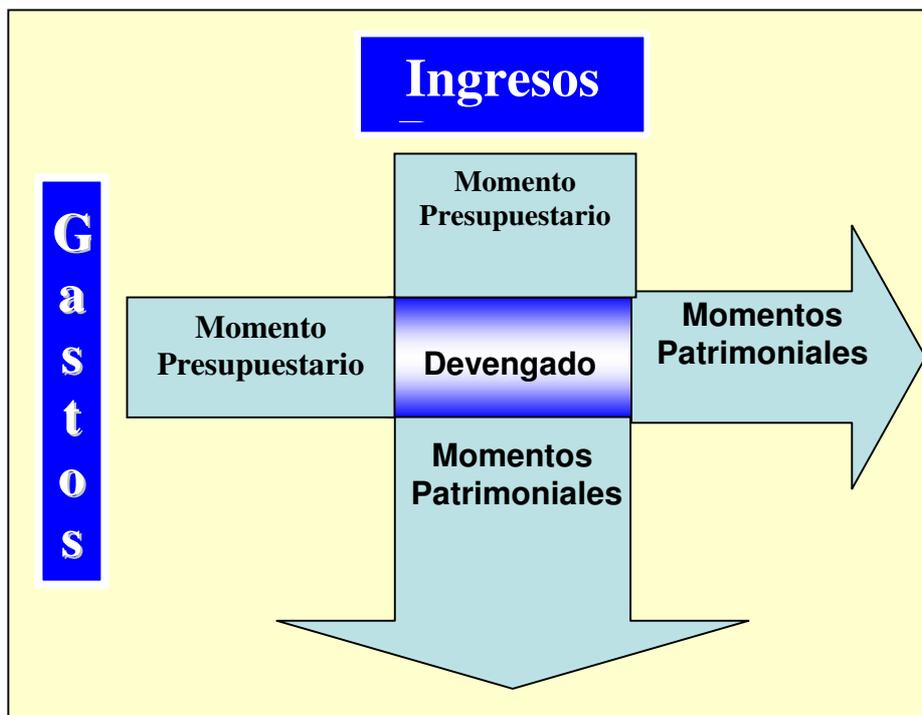
El RLAFRPP en su artículo 22 define las “**Unidades Financieras**” de la Administración Central, que dependerán jerárquicamente del órgano del cual sea parte, pero técnicamente del Ministerio de Hacienda. Estas unidades tienen entre sus funciones el registro electrónico de las operaciones. El mismo Decreto, a través de su artículo 123 establece que el SSCP será integrado, partiendo del registro único de cada transacción que permita la afectación presupuestaria, financiera y patrimonial.

d. Momentos del registro.

Los procesos administrativo-financieros que originan “ingresos” (fuentes) y “gastos y aplicaciones” (usos) tienen un momento o etapa clave de sus respectivas transacciones, que es el que permite integrar los registros presupuestarios, financieros y económicos.

El momento clave de registro de las transacciones es el del “devengado”, dado que interrelaciona automáticamente las cuentas presupuestarias con los planes de cuentas de la contable y permite lograr que las mismas cumplan plenamente sus objetivos. Dicho momento es la unión entre el presupuesto y la contabilidad.

El siguiente esquema muestra gráficamente cómo opera la interrelación definida:



- **Organización básica de la información en un SAF**

Todas las administraciones de las dependencias y entidades, sean gubernamentales o no, realizan procesos o trámites que por lo general pueden delinearse de manera uniforme con el objeto de permitir su sistematización. En este sentido, el SAF debe diseñarse con el propósito de convertirse en la herramienta de gestión de sus administradores en el quehacer diario, permitiéndoles además que mediante el procesamiento de la información, se generen los datos que requieran los niveles superiores de estas dependencias y entidades para tomar decisiones con el mayor grado de racionalidad posible o realizar el seguimiento de las respectivas actuaciones.

El SAF debe organizarse tomando en consideración un esquema modular, en el cual se definan dos (2) niveles de información:

- **El nivel central**, conformado por los módulos que requieren para su gestión los órganos centrales del sistema, integrados a la base de datos central de administración financiera y definidos conforme a sus atribuciones legales. Este nivel tiene la capacidad de generar información consolidada gerencial para los

niveles superiores, así como también aquella que sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Todos ellos conforman un Ente Contable Central.

- **El nivel operativo**, conformado por los módulos para la gestión de los organismos desconcentrados y descentralizados que incluye:
 - El registro sistemático de todas las transacciones que realicen las unidades responsables del registro.
 - La administración, por parte de los responsables de cada unidad de la información que se genere en éstas a los efectos de su gestión y control, así como para su remisión al nivel central. Esta información se constituirá en una herramienta de trabajo que permitirá a los usuarios incrementar su productividad y descargarse de los procesos rutinarios de poco valor agregado.
 - La elaboración y presentación de sus EEFF, atento su carácter de Entes Contables.

2. Contexto Internacional

Los aspectos conceptuales internacionales están referidos a las organizaciones internacionales que regulan la actividad de la profesión contable tanto en el Sector Privado como en el Sector Público, siendo este último el objeto principal a desarrollar, así como las normas contables que se emiten para dicho sector.

No se trata de un desarrollo excesivamente detallado de cada uno de los temas, sino que será una guía para la Contabilidad Nacional de Costa Rica, producto de la adopción de las NICSP (conocidas por su sigla en inglés “IPSASs” - International Public Sector Accounting Standards⁴), aprobada a través del Decreto N° 34918 de fecha 19/11/2008, a efectos de dar una visión del tema que permita identificar el contexto internacional⁵.

2.1. Organización Internacional de la Profesión Contable

Federación Internacional de Contadores - (IFAC)

Rol Profesional de la IFAC

La IFAC es la organización mundial que agrupa a la profesión contable. Trabaja con sus 163 organizaciones miembros en 119 países para proteger el interés público, alentando prácticas de alta calidad profesional de los contadores de todo el mundo. Los miembros

⁴ La Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reserva los derechos de propiedad de las normas emitidas y publicadas, sólo permitiendo sus copias cuando las mismas sean utilizadas para fines educativos o para uso personal.

⁵ La bibliografía se sustenta en la información provista por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de los documentos emitidos y/o la información expuesta en su página web www.ifac.org.

de la IFAC representan a 2,5 millones de contadores que prestan servicios en la práctica pública, la industria, el comercio, el gobierno y la enseñanza. Su estructura y gobernabilidad prevén la representación de sus diversos miembros y la interacción con grupos externos que confían en el trabajo de los contadores o tienen influencia sobre dicho ámbito.

El propósito de la IFAC es servir al interés público y contribuir a fortalecer la profesión contable a nivel mundial y el desarrollo de economías internacionales fuertes mediante el establecimiento y promoción de la adhesión a estándares profesionales de alto nivel, profundizando la convergencia internacional de dichos estándares y discutiendo los temas de interés público en los que la idoneidad profesional sea de suma importancia.

Organización de la IFAC

El gobierno de la IFAC está constituido por el **Consejo**, compuesto por un representante de cada uno de los organismos miembros y por el **Directorio**, cuyos miembros son elegidos por el Consejo en función de sus destacadas habilidades técnicas y especialización en el manejo de las condiciones internacionales y de la situación económica-financiera global, para contribuir al desarrollo de la alta calidad de las futuras normas internacionales de contabilidad.

El Directorio, con sede en New York, está integrado por un presidente y un vicepresidente, acompañados por 21 miembros y 18 países miembros que son elegidos por el Consejo por el término de tres (3) años. La elección es anual, de tal modo que un tercio de los miembros del Directorio se renueva cada año.

Membresía

Para ser parte integrante de la IFAC existen diferentes membresías, las cuales son: (i) total, (ii) asociada y (iii) afiliada

(i) Membresía total

La membresía total es para todas las organizaciones profesionales contables nacionales, que cumplan con las siguientes características:

1. Tener un respaldo legal o consenso general del cuerpo profesional nacional. Se entiende como consenso general, cuando tenga el soporte de la comunidad profesional existente.
2. Participar y/o contribuir a la profesión con el marco normativo.
3. Utilizar convenientemente los medios necesarios para una correcta y transparente política de admisión.
4. Proporcionar normas y guías de conducta en la profesión.
5. Comprometerse con la promoción de la IFAC y de todos sus programas.
6. Contar con respaldo financiero.

7. Contar con una estructura de funcionamiento interno que prevea la regulación de la profesión.

Los países son representados por un cuerpo o cuerpos de miembros, que pueden estar en el Consejo con derecho a voto, como así también nombrar miembros en el Directorio, Consejos y/o Comités de la IFAC. Los países miembros deben suscribir los objetivos de la IFAC y todos sus programas, por lo cual se comprometen a realizar sus “mejores esfuerzos” en el cumplimiento de dichos objetivos y planes, compromiso que es controlado periódicamente por la IFAC.

(ii) Membresía Asociada

La membresía asociada se otorga a aquellas organizaciones de profesionales contables nacionales que no alcanzan los requisitos para ser un miembro pleno. A estos miembros también la IFAC les exige la adhesión a sus objetivos y programas, además de las siguientes condiciones:

- a. Ser una organización con financiamiento suficiente.
- b. Asistir a los profesionales contables en la misión asignada dentro del país.

La IFAC permite a los miembros asociados participar en las sesiones del Consejo, pero sin derecho a voto, y participar como invitados en las actividades de la IFAC, cuando sus miembros tengan una maestría específica para contribuir a la mejor actividad de la Organización.

(iii). Membresía Afiliada

Los miembros afiliados son las organizaciones internacionales con interés en la profesión contable, que tienen el carácter de miembro internacional y, por lo general, representan a un área de interés en particular o a otro grupo de profesionales que se interrelaciona con la profesión contable. Dichas organizaciones deben demostrar:

- a. Tener una buena situación y gozar de reconocimiento internacional.
- b. Tener una estructura financiera y organizacional que apoye su existencia.
- c. Tener interés en la IFAC y en sus programas y actividades.

La incorporación debe ser aprobada por los miembros permanentes. Una vez incorporadas, pueden asistir a las reuniones del Consejo, pero sin derecho a voto y pueden también participar por invitación a las actividades de la IFAC como consecuencia de su especialidad o maestría y, como todos los miembros, deben adherir a los objetivos y programas de la IFAC.

Organismos de la IFAC

La estructura de la IFAC esta constituida por:

1. Consejos emisores de normas.
2. Comités.

3. Otros.

1.- Consejos de la IFAC

Los Consejos encargados de emitir normas son los que a continuación se detallan:

- 1. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.**
- 2. Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías.**
- 3. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.**
- 4. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.**

Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por su sigla en inglés): Asesora al Directorio en todos los aspectos relacionados con la ética profesional y desarrolla normas y guías sobre el tema, promoviendo el desarrollo de la profesión bajo buenas prácticas éticas y animando a sus miembros para que adopten normas internacionales en la materia.

Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB, por su sigla en inglés): Desarrolla las Normas Internacionales de Educación, fijando los puntos de referencia para la educación de los miembros de la profesión contable. Las normas tratan el proceso educativo que conduce a la calificación como contador profesional, así como el desarrollo profesional continuo de los miembros de la misma. El IAESB orienta a los organismos miembros e instructores de contabilidad a implementar y lograr la mejor práctica en la educación de la profesión contable mundial.

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por su sigla en inglés): es el emisor de las siguientes Normas:

- Normas Internacionales de Auditoría (ISAs).
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión.(ISREs).
- Normas Internacionales de Prácticas de Auditorías (IAPSs).
- Normas Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento (ISAEs).
- Normas Internacionales en los Servicios Relacionados (ISRSs).
- Normas Internacionales en el Mando de Calidad (ISQCs).

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB, por su sigla en inglés): Desarrolla las NICSP (**IPSAS**, por su sigla en inglés), a través de las cuales se establecen los requisitos de la información financiera a presentar por parte de los Gobiernos.

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB, por su sigla en inglés) controla el trabajo de:

- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
- Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
- Panel Asesor de Cumplimiento

2. *Comités*

- **Comité de Naciones en Desarrollo de IFAC:** Apoya el desarrollo de la profesión contable en todos los países en vías de desarrollo. El comité representa los intereses de la profesión en países en vías de desarrollo, proporcionando orientación y otros recursos para satisfacer sus necesidades y buscando apoyo para el desarrollo de parte de la comunidad de benefactores para fortalecer la profesión contable en dichos países.
- **Comité de Nominaciones de IFAC:** Hace recomendaciones respecto a la composición de los consejos y comités de la IFAC. Se rige por el principio de elegir al candidato más adecuado para desempeñar estas tareas, las que son voluntarias.
- **Comité de Contadores Profesionales en Empresas de IFAC (PAIB, por su sigla en inglés):** Proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre los contadores en todo el mundo que desarrollan su actividad en el comercio, la industria, el Sector Público, la educación y en entidades sin ánimo de lucro.
- **Comité de Auditores Transnacionales de IFAC (TAC, por su sigla en inglés):** Está dedicado a representar y a satisfacer las necesidades de los miembros del **Foro de Firmas (FOF, por su sigla en inglés)**. Desempeña un papel destacado al impulsar a las firmas miembro para cumplir con normas de alto nivel en el ejercicio internacional de la contaduría.
- **Comité de Firmas Pequeñas y Medianas de IFAC (EPMT, por su sigla en inglés):** A través del Centro Internacional para Firmas Pequeñas y Medianas (**SME, por su sigla en inglés**) dependiente del Comité, proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre **SMP** y los contadores que prestan servicios en pequeñas y medianas empresas.

3. *Otros*

- **Grupo Asesor de Cumplimiento (CAP, por su sigla en inglés):** supervisa la implementación y el funcionamiento del Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembros de la IFAC. El CAP también tiene la responsabilidad de hacer recomendaciones al Directorio de la IFAC con respecto al proceso de solicitud de afiliación, incluyendo la recomendación de nuevos solicitantes.
- **Grupo de Seguimiento (MG, por sigla en inglés):** comprende los reguladores internacionales y organizaciones relacionadas. Su papel es actualizar el PIOB considerando sucesos significativos en el entorno de regulación. Es también un vehículo de diálogo entre reguladores y la profesión contable a nivel internacional.
- **Grupo de Enlace de Regulación de la IFAC (IRLG, por su sigla en inglés):** incluye al Presidente de la IFAC, el Vicepresidente, el Director ejecutivo, los presidentes del IAASB, el Comité Transnacional de Auditores y el Foro de Firmas, y hasta otros cuatro miembros designados por el Consejo de la IFAC. Trabaja con el MG y aborda temas relacionados con la regulación de la profesión.
- **Foro de Firmas (FOF, por su sigla en inglés):** es una organización de firmas internacionales que realizan auditorías sobre estados financieros que se utilizan, o que

podrían utilizarse, fuera de las fronteras nacionales. Los miembros del Foro aceptan voluntariamente cumplir con ciertos requisitos tal y como se indica en su Constitución. El compromiso con las obligaciones de afiliación del Foro contribuye a elevar la calidad de las normas de la práctica internacional de la auditoría en beneficio de los usuarios de los servicios de la profesión.

2.2. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB)

El IPSASB es un consejo técnico de la IFAC, que ha reemplazado al Comité del Sector Público (PSC, por su sigla en inglés) creado a fines de 1986. Desde 1996 trabaja con el programa dirigido al desarrollo de las NICSP inherentes a la información financiera producida por parte de entidades del Sector Público a nivel de gobierno local, estadual y nacional.

El Consejo inició su actividad con dicho carácter en noviembre de 2004, luego de la decisión del Directorio de la IFAC de aceptar y aprobar las recomendaciones de un panel revisor con presidencia externa, según el cual se estipuló que dicho Consejo tenía como función principal la emisión de las NICSP según su propia autoridad, es decir, como órgano independiente emisor de normas.

En la actualidad, el IPSASB cuenta con 15 miembros procedentes de los organismos integrantes de la IFAC. De todos modos, los nuevos términos de referencia del IPSASB permiten que se designen dos miembros públicos, los cuales pueden ser nominados por cualquier individuo u organización. Los miembros del IPSASB son designados por sus conocimientos y experiencia en la información financiera del Sector Público y tienen el apoyo de los asesores técnicos procedentes de la profesión contable de sus propios países. Los miembros de los organismos de préstamos multilaterales y determinadas organizaciones internacionales y regionales son observadores⁶ del IPSASB con derechos totales de permanencia en las reuniones, pero sin derecho a voto.

Las reuniones de trabajo del IPSASB son presenciales, con una periodicidad de tres (3) al año y se complementan con el trabajo vía *e-mail*, donde los miembros aportan sus ideas y cumplen con los compromisos asumidos en las reuniones a efectos de alcanzar los objetivos propuestos.

Programa de Normas

El Programa de Normas fue establecido como respuesta a la preocupación sobre la variabilidad en la calidad de la información financiera presentada por muchos gobiernos y sus organismos y la poca confiabilidad en dicha información, que condiciona muchas veces el éxito de los objetivos gubernamentales. La calidad de la información financiera

⁶Los observadores pueden cambiar cada año. Sólo a título de ejemplo algunos de los observadores son: Banco de Desarrollo Asiático (ADB), Comisión Europea (EC), Directorio Internacional de Normas Contables (IASB), Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría (INTOSAI), Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OECD), Banco Mundial, Naciones Unidas (UN) y el Programa de Desarrollo de Naciones Unidas (UNDP).

del gobierno con destino a los usuarios externos y gerentes de muchas jurisdicciones es generalmente pobre y puede afirmarse que la baja calidad de la información financiera está a menudo asociada a los bajos estándares de gerenciamiento financiero, a las deficiencias en el proceso de toma de decisiones económicas y a la ausencia de adecuadas rendiciones de cuentas. Un contexto tal contribuye a un nivel bajo de disciplina financiera y a menudo lleva al incremento de la corrupción.

La relación entre la buena gobernabilidad, la transparencia fiscal y los mejores resultados económicos también está siendo reconocida y haciendo responsables a los gobiernos, sus organismos y sus funcionarios, sobre la base de que la transparencia fiscal es una condición necesaria, aunque no excluyente, para el debido ejercicio de la rendición de cuentas. Sobre el tema, el IPSASB considera que los componentes claves de cualquier sistema de contabilidad gubernamental son los siguientes:

- la preparación de estados financieros de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas, desarrolladas para el interés del usuario de los estados financieros de las entidades del Sector Público; y
- una auditoría independiente que provea garantías de que dichas normas han sido respetadas.

El IPSASB opina que un impedimento de importancia para el logro de la debida rendición de cuentas y la transparencia financiera de los gobiernos y sus organismos es la ausencia de normas de información financiera generalmente aceptadas para dichas entidades.

Beneficios de las NICSP

Para los usuarios de los estados financieros de los gobiernos y sus organismos y aquellos preocupados por la transparencia financiera, los beneficios que surgen del desarrollo y mantenimiento de las NICSP incluirán:

- el establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas;
- la consistencia en la aplicación de dichas prácticas (tanto dentro del país / jurisdicción en forma periódica, como entre países por el mismo período); y
- la potencial armonización/convergencia de la información financiera entre las bases económica y contable, si ello fuera apropiado.

La adopción de las NICSP también comprende una mayor eficiencia y efectividad en la auditoría y análisis de los estados financieros gubernamentales, debido a que prácticamente en todo el mundo vienen adoptándose reglas comunes para la información financiera de transacciones y eventos similares. También significará que la idoneidad en la presentación de la información financiera (un recurso que escasea tan a menudo en el Sector Público) sea más dinámica y flexible, a través de los límites nacionales, con la esperanza de que, por ejemplo, las economías en desarrollo puedan acceder a este recurso a un costo más bajo.

Formadores de Normas Internacionales

En el Sector Privado, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASB**, por su sigla en inglés) es el cuerpo emisor de normas de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASC**, sigla en inglés) y tiene como objetivo emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (**IASs**, por su sigla en inglés) (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (**IFRSs**, por su sigla en inglés) (NIIF) para su aplicación por parte de entidades con fines de lucro. Estas Normas apoyan la eficiencia tanto del mercado de capital nacional como internacional. Las NIIF son un componente necesario de las recientes iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y mejorar la gobernabilidad corporativa. Las NIC y las NIIF se aplican a las entidades con fines de lucro, sean del Sector Público o Privado. El “Prefacio de las NICSP” confirma que las Empresas Comerciales del Gobierno deberán aplicar las mismas Normas Contables Internacionales que las entidades del Sector Privado.

Tales normas proveen a los gobiernos un medio de bajo costo para asegurar que los informes financieros de las entidades del Sector Público en su jurisdicción incluyan información financiera de suficiente calidad como para cumplir sus obligaciones de rendir cuentas y de apoyar la toma de decisiones internas del gobierno como así también aquella que necesita tomar un amplio rango de usuarios externos. En este contexto, las NICSP son un componente tan importante de las iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y la gobernabilidad del gobierno, como sus contrapartes del Sector Privado lo son para la economía privada.

El IPSASB ha iniciado un proceso de convergencia con las normas, revisadas por el IASB, dentro su proyecto de mejora de las NIC. La política de convergencia iniciada en el IPSASB con el Sector Privado, deberá tener un alcance tal que sea apropiado para el Sector Público, debiéndose respetar las características diferenciales con el Sector Privado.

El IPSASB se encuentra debidamente acreditado para desempeñar el papel [U1]de formador independiente de las NICSP, debido a las siguientes consideraciones:

- ha sido establecido para operar conforme al interés público y es independiente del control de aquéllos que pudieran pretender ejercer influencias sobre los resultados generados que no sean para dicho interés;
- posee la idoneidad técnica adecuada, conocimientos de acuerdos institucionales abarcados por sus miembros y una diversidad de relevantes membresías a nivel de usuarios, preparadores y auditores, además de una gran amplitud geográfica;
- adopta un proceso formal que provee a los usuarios la oportunidad de contribuir al proceso de desarrollo. Los borradores propuestos de cada NICSP se publican y distribuyen ampliamente a toda la profesión;
- suministra la oportunidad para que los formadores de normas nacionales, los organismos gubernamentales responsables del desarrollo de las políticas y lineamientos de información financiera y otros usuarios claves

participen directamente en el proceso de desarrollo de las NICSP mediante la formación de Comités de Guía y/o Grupos Consultivos; y

- es un Consejo Técnico de la IFAC y cuenta con la participación de organizaciones internacionales tales como Banco Mundial, FMI, ADB, UN, UNDP, INTOSAI y OECD, en condiciones de observadores del IPSASB, lo cual acrecienta el grado de autoridad para el desarrollo e implementación de los pronunciamientos.

2.3. Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los entes normativos nacionales, a establecer guías y normas contables para la presentación de la información financiera, pero aconseja la adopción de las normas emitidas por su intermedio. Las normas emitidas son fundamentalmente sobre la base de acumulación o devengado y también se han emitido normas sobre base caja, para aquellos países a los que aún les resulta difícil adoptar la base de acumulación.

Es de destacar que a la fecha de cierre del presente PGCN, el IPSASB está trabajando en los borradores del “Marco Conceptual Contable” para el Sector Público, dado que hasta entonces se aplicaba el emitido por el IASB. El Consejo entendió que las características propias del Sector Público hacían, necesario contar con su propio marco conceptual, el cual está previsto concluirlo en el año 2010. Dada esta situación, el Marco Conceptual Contable incluido en el presente Plan fue teniendo en cuenta los criterios aplicados a lo largo de todas las NICSP, del marco conceptual del IASB y las características propias del Sector Público costarricense.

Norma sobre la base de acumulación o devengado.

Se han emitido y aprobado⁷ 26 NICSPs sobre base devengado que regulan distintos aspectos, a saber:

1. ***de reconocimiento***, que determinan los momentos en que deben registrarse o darse de baja los activos y los pasivos,
2. ***de medición***, que establecen la valuación de los activos, pasivos, patrimonio, etc.
3. ***de exposición***, que disponen el contenido y la forma que deben cumplir los estados financieros a presentar por los gobiernos.

Seguidamente se transcriben todas las normas emitidas y aprobadas sobre base de acumulación o devengado, con los objetivos que cada una de ellas debe cumplir:

⁷ A la fecha de elaboración del presente PGCN.

| NICSP | | Objetivos |
|-------|---|--|
| 1 | Presentación de Estados Financieros | <p>El objetivo de la presente Norma es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito de información general, preparados sobre la base contable de acumulación o devengado y poder asegurar su “<i>comparabilidad</i>”, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades.</p> <p>La Norma establece:</p> <ul style="list-style-type: none"> • consideraciones generales para la presentación de los estados financieros, • guías para determinar su estructura, y • requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros. |
| 2 | Estado de Flujos de Efectivo | <p>El objetivo de esta Norma es exigir a las entidades que suministren información acerca de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • movimientos históricos de efectivo y equivalentes al efectivo, • mediante la presentación de un estado de flujos de efectivo, • clasificados según procedan de actividades de operación, de inversión o de financiación. <p>El estado de flujos de efectivo identifica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • las fuentes de entrada de efectivo, • las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa, y • el saldo de efectivo a la fecha de presentación de la información. |
| 3 | Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, • el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, y • los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. |
| 4 | Efectos de las Variaciones en las | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una</p> |

| NICSP | | Objetivos |
|-------|---|--|
| | Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera | entidad: <ul style="list-style-type: none"> • las transacciones en moneda extranjera, y • los negocios en el extranjero; y además • la conversión de los estados financieros a la moneda de presentación y • el tratamiento de las diferencias de cambio. |
| 5 | Costos por Préstamos | El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por préstamos: <ul style="list-style-type: none"> • regla general: el reconocimiento inmediato de los costos por préstamos como gastos; • tratamiento alternativo permitido: la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones. |
| 6 | Estados Financieros Consolidados y Separados | Esta Norma establece los requisitos para la preparación y presentación de: <ul style="list-style-type: none"> • los estados financieros consolidados, y • el tratamiento contable de: <ul style="list-style-type: none"> ○ las entidades controladas, ○ entidades controladas conjuntamente, y ○ asociadas, • los estados financieros separados de la entidad controladora, el partícipe y el inversor. |
| 7 | Inversiones en Asociadas | Esta Norma trata la contabilización que el inversor debe dar a su <i>inversión en una entidad asociada</i> , cuando dicha inversión otorgue una participación en la propiedad bajo la forma de una participación en el capital u otra estructura patrimonial formal. |
| 8 | Participaciones en Negocios Conjuntos | La Norma trata sobre la contabilización de: <ul style="list-style-type: none"> • las participaciones en negocios conjuntos, y • la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de los negocios conjuntos en los estados financieros de los participantes e inversionistas. |
| 9 | Ingresos de Operaciones con Contraprestación | El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las <i>transacciones con contraprestación</i> |

| NICSP | | Objetivos |
|-----------|--|--|
| | | <p>La norma determina cuándo deber ser reconocidos o contabilizados los ingresos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cuándo es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad, y • estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. |
| 10 | Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias | <p>Esta Norma establece los lineamientos para el tratamiento de la información financiera a presentar en países con economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de cualquier entidad, que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, quedarán establecidos en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de presentación de los estados financieros.</p> |
| 11 | Contratos de Construcción | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción.</p> <p>Un contrato de construcción comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la fabricación de un solo activo: ej. <i>un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel.</i> • la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño; ejemplos <i>de tales contratos son los de sistemas de abastecimiento de aguas reticulares, construcción de refinerías u otras infraestructuras complejas especializadas.</i> |
| 12 | Inventarios | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es el monto de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También facilita una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.</p> |
| 13 | Arrendamientos | <p>El objetivo de esta Norma es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los</p> |

| NICSP | | Objetivos |
|-------|--|---|
| | | arrendamientos operativos y financieros. |
| 14 | Hechos Ocurredos después de la Fecha de los Estados Financieros | <p>El objetivo de esta norma es prescribir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cuándo, una entidad debe proceder a ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, y • las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su emisión, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa. |
| 15 | Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar | El objetivo de esta Norma es mejorar la comprensión que los usuarios de los estados financieros tienen sobre el significado de los <i>instrumentos financieros</i> que se encuentran reconocidos dentro o fuera del estado de situación financiera del gobierno u otra entidad del Sector Público. |
| 16 | Propiedades de Inversión | El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y las exigencias de revelación correspondientes para las propiedades (terrenos o edificios) que, en su totalidad o en parte, se mantengan para obtener rentas o plusvalías o ambas, en lugar de estar destinadas a la producción, suministro de bienes o servicios, fines administrativos o venta. |
| 17 | Propiedades, Planta y Equipo | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma tal que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en tales activos, así como los cambios que se hayan producido en los mismos.</p> <p>Trata la contabilidad de propiedades, planta y equipo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el reconocimiento de los activos, • la determinación de su importe en libros y • los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos. |
| 18 | Información Financiera por Segmentos | El objetivo de la presente Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera para cada actividad o grupo de actividades de la entidad, que sean identificables, y para las cuales sea apropiado presentar información separada con fines de |

| NICSP | | Objetivos |
|-------|--|--|
| | | <p>evaluación y de toma de decisiones.</p> <p>Ejemplo de segmentos: Las clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como sanidad, educación, defensa y asistencia social (las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental del FMI).</p> |
| 19 | Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes | <p>El objetivo de la Norma es establecer una definición para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • provisiones, • pasivos contingentes, y • activos contingentes <p>Identifica las circunstancias en que deben ser reconocidas, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse.</p> <p>La Norma también requiere que, en las notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.</p> |
| 20 | Información a Revelar sobre Partes Relacionadas | <p>El objetivo de la presente norma es exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes cuando existe control y la revelación de información sobre transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas bajo ciertas circunstancias.</p> <p>El principal elemento a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas es identificar qué partes son controladas por la entidad que informa o mantiene una influencia significativa y determinar qué información debe revelarse sobre las transacciones con esas partes.</p> |
| 21 | Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo | <p>El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se reconozcan las correspondientes pérdidas por deterioro, como así también proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, prescribiendo además la información a revelar.</p> |
| 22 | Revelación de Información | <p>El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de revelación de información para</p> |

| NICSP | | Objetivos |
|-------|---|--|
| | Financiera sobre el Sector Gobierno General | <p>los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general (SGG) en sus estados financieros consolidados.</p> <p>La revelación de información adecuada sobre el SGG de un gobierno puede mejorar la transparencia de la información financiera y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades gubernamentales de mercado y las que no lo son y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.</p> |
| 23 | Ingresos sin contraprestación | <p>El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones en las que una entidad recibe valores de otra sin entregar un valor aproximadamente igual a cambio, y viceversa.</p> <p>Ejemplo: IMPUESTOS y TRANSFERENCIAS (Condonación de deudas, donaciones y regalos, legados, multas, servicios especiales).</p> |
| 24 | Presentación de información del presupuesto en los estados financieros | <p>Esta Norma requiere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del mismo en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, o que eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado y, por ello, tienen la obligación pública de rendir cuentas; y • la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes ejecutados. <p>Los requerimientos de esta Norma tienden a asegurar que las entidades del Sector Público cumplan con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sus obligaciones de rendición de cuentas, y • un aumento del grado de transparencia de sus estados financieros al demostrar el cumplimiento del presupuesto aprobado. |
| 25 | Beneficios a los empleados | <p>El objetivo de esta Norma es prescribir sobre la contabilización y exposición de los beneficios a los empleados. Esta Norma requiere que una entidad reconozca:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. un pasivo, cuando un empleado haya prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a ser pagados en el futuro; y 2. un gasto, cuando la entidad consume los potenciales beneficios o servicios económicos |

| NICSP | | Objetivos |
|-------|--|---|
| | | <p>derivados de un servicio proporcionado por un empleado a cambio de beneficios a los empleados.</p> <p>Comprende los siguientes beneficios a los empleados:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) beneficios a corto plazo: sueldos, sueldos y seguro social, las contribuciones, la licencia anual pagada y la licencia por enfermedad pagada y los beneficios no monetarios (cuidado médico, alojando, automóviles) para los empleados actuales; (b) beneficios post-empleo: son remuneraciones que un empleado deberá recibir de su empleador o de un tercero tras la terminación de su empleo, como las pensiones o ayudas a familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos, otros beneficios de la jubilación, el post-empleo, seguro de vida y post-empleo, el cuidado médico; (c) beneficios a largo plazo, que puede incluir la licencia del largo-servicio, la invalidez beneficio y los pagos extraordinarios; (d) beneficios por la terminación laboral: indemnizaciones por despidos. <p>No incluye los Planes de Jubilación.</p> |
| 26 | Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo | <p>El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo generador de efectivo (aquéllos que se mantienen para obtener un rendimiento comercial) se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro, como así también proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, prescribiendo además la información a revelar.</p> |

2.4. Otros aportes del IPSASB

Dentro de los objetivos del IPSASB se encuentra la provisión de guías y estudios especiales sobre los temas de interés al Sector Público⁸.

Se presentan las siguientes guías:

| Guías | | Resumen |
|-------|---|---|
| 1 | Información Financiera de Gobiernos Nacionales | Este estudio es de interés particular para los altos cargos con responsabilidad en temas financieros en los gobiernos, como ser políticos, auditores del legislativo y otros que utilicen los informes del gobierno, porque aborda los fundamentos básicos de la información financiera gubernamental. |
| 2 | Elementos de los Estados Financieros de los Gobiernos Nacionales | Este Estudio considera los elementos (tipos o clases de información financiera) a informar en los estados financieros preparados según bases de contabilidad diferentes que pueden emplearse por los gobiernos nacionales y sus unidades más importantes y la forma en que esos elementos pueden definirse. |
| 3 | Auditoría de Cumplimiento con la Legalidad - Una Perspectiva del Sector Público. | Este Estudio aborda aspectos de la auditoría de cumplimiento en el Sector Público que, en numerosos países, está sujeta a mandatos y objetivos muy diversos con respecto al Sector Privado. En un sistema democrático de gobierno, la obligación de rendir cuentas al público y, particularmente, a sus representantes electos, es un aspecto preponderante de la gestión de una entidad del Sector Público. |
| 4 | Utilización del Trabajo de otros Auditores- Una Perspectiva del Sector Público | Este estudio aborda el uso del trabajo de otros auditores, incluyendo los externos e internos, en la certificación financiera y auditoría de cumplimiento. Considera los temas que un auditor tiene que tener en consideración cuando utiliza el trabajo de otro auditor y proporciona una perspectiva del Sector Público para las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIA) 600 “Utilización del Trabajo de otro Auditor” y 610, “Consideración del Trabajo del Auditor Interno.” |

⁸ Se pueden encontrar en la página web del IPSASB: www.ipsasb.org

| Guías | | Resumen |
|--------------|---|--|
| 5 | Definición y Reconocimiento de Activos | Este Estudio identifica y describe la variedad de puntos de vista que existen sobre, cuándo y cómo los activos específicos deben ser medidos y reportados en el Sector Público. |
| 6 | Contabilidad e Información sobre Pasivos | Este Estudio proporciona una perspectiva del Sector Público sobre la definición y reconocimiento de pasivos. |
| 7 | Información sobre Rendimiento de las Empresas Públicas | Este estudio identifica los principales usuarios de la información sobre rendimiento, considera las necesidades de dichos usuarios y describe las formas de información que podrían estar disponibles para satisfacer estas necesidades. |
| 8 | La Entidad Financiera del Gobierno que Informa | Este Estudio considera las implicancias de los diferentes enfoques para definir la entidad financiera del gobierno que informa y las distintas técnicas para la elaboración de los informes financieros del mismo y la consecución de sus objetivos. |
| 9 | Definición y Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias | Este Estudio examina conceptos, principios y temas relacionados con las definiciones y reconocimiento de ingresos en los estados financieros con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales. |
| 10 | Definición y Reconocimiento de Gastos/Desembolsos | Este Estudio examina conceptos, principios y temas relacionados con el tratamiento de los gastos/desembolsos en los estados financieros con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales. |
| 11 | Información Financiera Gubernamental: Temas Usuales de Contabilidad y Prácticas. | Este Estudio trata de ayudar a los gobiernos de todos los niveles en la identificación de los temas asociados con la información financiera. Aunque algunas partes de este estudio pueden estar únicamente relacionadas con los gobiernos nacionales, otras son aplicables a todos los niveles de los gobiernos. |
| 12 | Perspectiva de Costos para Gobiernos. | Este Estudio pretende ayudar a los funcionarios de finanzas de los gobiernos y entes contables gubernamentales en sus esfuerzos por desarrollar e implementar la contabilidad de costos. |
| 13 | Gobernabilidad en el Sector Público: | Este Estudio perfila los principios de la gobernabilidad y su aplicación a las entidades del |

| Guías | | Resumen |
|-----------|--|--|
| | Perspectiva de un Organismo Gubernamental. | Sector Público. |
| 14 | Transición a la Contabilidad de Base Acumulada (o Devengada): Guía para los Gobiernos y Entidades Gubernamentales | Este Estudio proporciona una guía para ayudar a las entidades gubernamentales que tengan intención de adoptar la base de contabilidad de acumulación (o devengo) y presentar estados financieros que cumplan con las NICSP sobre dicha base. |

Documentos Ocasionales

Son experiencias plasmadas en documentos presentados por los miembros integrantes del IPSASB en sus respectivos países, tratados y aprobados por el Consejo⁹. Los países que han efectuado presentaciones son: Nueva Zelanda, Reino Unido, Francia, Argentina y Estados Unidos.

| Documento | |
|-----------|--|
| 1 | Implementación de la Contabilidad de Acumulación (o Devengo) en el Gobierno: La Experiencia de Nueva Zelanda. |
| 2 | Auditoría Integral de los Estados Financieros del Gobierno: La Experiencia de Nueva Zelanda. |
| 3 | Perspectivas sobre Contabilidad de Acumulación (o Devengo). |
| 4 | La delegación de Servicios Públicos en Francia: Un Método Original de Administración Pública: Servicios Públicos Delegados. |
| 5 | Contabilidad de Recursos: Marco de la Emisión de Normas de Contabilidad en el Sector Gobierno Central del Reino Unido |
| 6 | La Modernización de la Contabilidad del Sector Público en Francia. |
| 7 | El Sistema de Contabilidad Gubernamental en Argentina. |
| 8 | El Camino de la Contabilidad de Acumulación (o devengo) en los Estados Unidos de América. |

2.5. Bibliografía¹⁰

⁹ Se pueden encontrar en la página *web* del IPSASB: www.ipsasb.org

¹⁰ Se pueden encontrar en la página *web* del IPSASB: www.ipsasb.org

Para ayudar a desarrollar y coordinar los programas y a efectos de promover la educación e investigación para animar y facilitar el intercambio de información entre organismos miembros y partes interesadas, el IPSASB emitió una Bibliografía Seleccionada sobre Material de Contabilidad del Sector Público y de Auditoría.

La Bibliografía se ha diseñado para incluir todos los materiales normativos y no normativos sobre contabilidad del Sector Público y auditoría emitidos por los organismos emisores de normas y Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Capítulo II

1. Subsistema de Contabilidad Pública

El presente capítulo expone conceptualmente el SSCP implementado por el Gobierno de Costa Rica y las características, misiones y funciones del mismo como parte integrante del SAF, así como el marco legal nacional que faculta a la DGCN a ser el Órgano Rector de Contabilidad Pública.

1.1. Aspectos Generales

El SSCP de Costa Rica se concibe como el conjunto de principios, normas, organismos y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, registrar, valorar, controlar, procesar, exponer e informar sobre las transacciones producidas por los ejecutores del gasto e ingreso público y los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio público, todo ello a efectos de que coadyuve a mejorar la toma de decisión, la transparencia y la rendición de cuentas.

Es importante destacar que la reforma de SSCP como parte del SAF de Costa Rica supone un vuelco a la tradición de entender la contabilidad sólo como un instrumento de control legal, para convertirlo, además, en una herramienta de soporte a la evaluación de la gestión pública. Mediante el uso racional de la tecnología, la información podrá obtenerse en tiempo real, lo cual contribuye a apoyar el proceso de toma de decisiones, tanto de los organismos ejecutores como de los órganos coordinadores y la alta gerencia pública.

1.2. Características del Subsistema

El SSCP responderá a las siguientes características generales:

- a) Es sobre base de acumulación (o devengado)¹¹.
- b) Permitirá el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.
- c) Las transacciones se registrarán una sola vez¹² y, a partir de ese registro único, se deberán obtener todas las salidas de información que se requieran (contable, presupuestaria, tesorería) ya sea a nivel central o periférico.
- d) Será común, único, uniforme y aplicable a todo el Sector Público.
- e) Integrará las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las Cuentas Nacionales.
- f) Expondrá, en tiempo real, la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación de los fondos del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de la Administración Central¹³.

¹¹ Art. 124, art. 128 del RLAFRPP.

¹² Art. 123 del RLAFRPP.

- g) Estará basado en NICSP¹⁴ emitidas por el IPSASB de IFAC y, supletoriamente en las NIC/NIIF y las emitidas por la Contabilidad Nacional.
- h) Consolidará¹⁵ la información contable de las entidades del Gobierno Costarricense e integrará los patrimonios netos de las EP.

1.3. Objetivos¹⁶

El SSCP tiene los siguientes objetivos:

- a) Ser el núcleo integrador del SAF Costarricense¹⁷.
- b) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico-financiera de la Administración Central¹⁸.
- c) Procesar y producir información financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.
- d) Presentar la información contable necesaria para facilitar las tareas de control, sean estas internas o externas.
- e) Producir los Estados Financieros necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria y económica, así como la situación patrimonial de las organizaciones públicas, todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que la ley establezca y con los lineamientos que el Órgano Rector requiera.
- f) Producir los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno General integrados por el Patrimonio Neto de las Empresas Financieras y No Financieras, que muestren la situación patrimonial y los resultados contables del Sector Público Costarricense (SPC), todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que la ley establezca y con los lineamientos que el Órgano Rector requiera.
- g) Producir la Rendición de Cuentas del Sector Público Costarricense, dentro de un marco de absoluta transparencia.
- h) Permitir que la información que se procese y produzca sobre el Sector Gobierno General se integre al Sistema de Cuentas Nacionales.

1.4. Organización Contable

La DGCN actuará como Órgano Rector del SSCP y, como tal, será responsable de diseñar, prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho subsistema en todo el ámbito del SPC.

¹³ RLAFRPP – Disposiciones Generales – Capítulo I – Art. 2: Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias.

¹⁴ Decreto N° 34918 el Gobierno de la República de Costa Rica y Art. 124 del RLAFRPP.

¹⁵ Art. 124 del RLAFRPP – Estados Consolidados del Sector Público.

¹⁶ Art. 91 de la LAFRPP

¹⁷ Art. 15 de la LAFRPP

¹⁸ Art. 93 – inc. e. de la LAFRPP.

Para posibilitar el funcionamiento eficiente de la contabilidad es necesario definir la estructura contable del SPC a fin de organizar el flujo de información y la responsabilidad en la emisión de estados financieros.

Por lo expuesto, corresponde determinar los EEFF conforme al actual Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense (CISPC), a saber.

Entes Contables

La información contable del Sector Público se expone en los “Estados Financieros con Propósitos de Información General” (EFPIG)¹⁹, *que deben ser preparados sobre la base contable del devengado, destinados a cubrir las necesidades de información de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información (ciudadano).*

Los EFPIG se refieren siempre a una entidad identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron. Cada una de estas entidades públicas que administran recursos y obligaciones constituye, al margen de su naturaleza jurídica, una unidad contable independiente con atribuciones y deberes propios, los cuales en su conjunto conforman el *Ente Contable* (EC).

Ente Contable: *Son aquellas unidades contables de las entidades del Sector Público que cumplen con las siguientes características:*

- (i) naturaleza jurídica independiente,*
- (ii) administran recursos, obligaciones y sus patrimonios,*
- (iii) tienen bajo su responsabilidad el registro contable de la universalidad de sus transacciones, y*
- (iv) satisfacen todos los requisitos de presentación de los EFPIG según lo dispuesto por la NICSP 1 – “Presentación de Estados Financieros”.*

La responsabilidad de la emisión de los EFPIG está en cabeza de la entidad gubernamental y sólo podrán emitir dichos estados de acuerdo con la NICSP 1 las que cumplan la condición de EC.

Sobre la base del CISPC, las entidades identificadas como Entes Contables del SPC son las siguientes:

Poder Ejecutivo, incluyendo los Ministerios y Órganos Desconcentrados (OD),

Asamblea Legislativa,

Poder Judicial,

Contraloría General de la República (CGR),

¹⁹ NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros”

**Defensoría de los Habitantes de la República (Defensoría),
Tribunal Supremo de Elecciones (TSE),
Cada una de las Instituciones Descentralizadas no Empresariales (IDNOE),
Gobiernos Locales:**

**Cada una de las Municipalidades,
Consejos Municipales,
Cada una de las Instituciones Descentralizadas no Empresariales
Municipales,
Cada una de las Federaciones Municipales, y
Los Comités Cantorales de Deportes y Recreación,
Cada una de las Empresas Públicas No Financieras Municipales
(EPNFM),
Cada una de las Empresas Públicas No Financieras Nacionales (EPNFN),
Cada una de las Instituciones Públicas Financieras Bancarias (IPFB),
Cada una de las Instituciones Públicas Financieras No Bancarias (IPFNOB),
y
Cada una de las Instituciones Públicas Financieras de Rectoría y
Supervisión (IPFRS).**

Entidades de Gobierno

Las entidades o unidades del gobierno son aquéllas cuya actividad primaria es desempeñar las funciones legislativas, judiciales, ejecutivas y de control tanto del Gobierno Central como de los Gobiernos Locales, siendo así también entidades de gobierno las que reciben la delegación de dichas funciones.

Las entidades de gobierno tienen, entre otras, la responsabilidad de:

- proveer bienes y servicios a la comunidad;
- efectuar pagos de transferencia para redistribuir el ingreso y la riqueza, y
- financiar sus actividades, de manera directa o indirecta, principalmente mediante impuestos y otras transferencias obligatorias que reciben de unidades pertenecientes a otros sectores.

Todas las unidades gubernamentales forman parte del SGG.

Las NICSP se aplican a los estados financieros de las entidades de gobierno que, más allá de su autonomía, respondan jurisdiccionalmente a un área del SGG (Gobierno Central o Local). Ellas son: Administración Central/Local, Organismos

Desconcentrados, Instituciones Descentralizadas no Empresariales, Instituciones de Seguridad Social, Universidades y todo otro ente público que no cumpla con las condiciones de EP y que no tenga una naturaleza jurídica privada, aunque reciba transferencias del Gobierno.

A los fines de la presente Guía, las entidades de gobierno son *todas las instituciones que reúnen las siguientes características:*

- *tienen como función primaria las de Gobierno Central y/o Local,*
- *proveen bienes y servicios a la comunidad,*
- *no reúnen las características de una EP,*
- *son controladas por una unidad del Gobierno,*
- *se financian principalmente con fondos provenientes de la recaudación de impuestos,*
- *administran sus recursos, ya sean propios o recibidos por transferencias,*
- *administran sus activos y pasivos, y*
- *son parte del SGG.*

Las definiciones expuestas también están en un todo de acuerdo con la opinión del MEFP, que establece que las instituciones públicas para las que es factible recopilar información estadística deben tener *“la capacidad, por derecho propio, de poseer activos, incurrir pasivos y realizar actividades económicas y transacciones con otras entidades”*. Para ello, dichas entidades pueden:

- *compilar información en un conjunto completo de cuentas, incluidos balances que permitan la integración de los flujos y los saldos;*
- *tener disponibles todos los datos necesarios para compilar estadísticas que generalmente se obtienen de los registros contables existentes, y*
- *estar armonizadas con las estadísticas del Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN).*

El MEFP define las características que deben cumplir las unidades institucionales, las cuales son:

- *“... ser propietaria de bienes o activos por derecho propio significa que puede intercambiar la propiedad de bienes o activos mediante transacciones con otras unidades institucionales;*
- *tiene capacidad de tomar decisiones económicas y realizar actividades económicas de las que es directamente responsable ante la ley;*
- *tiene capacidad de incurrir en pasivos en nombre propio, de aceptar otras obligaciones o compromisos futuros y de suscribir contratos;*
- *existe un conjunto completo de cuentas para la unidad institucional, incluido un balance de activos, pasivos y patrimonio neto, o bien resulta posible y significativo, desde un punto de vista económico y jurídico, compilar un conjunto completo de cuentas para la unidad institucional siempre que se requiera...”*

Además, el citado MEFP establece que según *“...la complejidad de la organización gubernamental, puede ser difícil identificar las unidades gubernamentales. La mayoría de los ministerios, departamentos, organismos, juntas, comisiones, autoridades judiciales, organismos legislativos y otras entidades que constituyen el gobierno no son*

unidades institucionales porque no tienen la facultad de poseer activos, incurrir pasivos ni realizar transacciones por derecho propio. En general, todas las entidades financiadas mediante partidas asignadas en el marco de un presupuesto controlado por la legislatura deben amalgamarse en una sola unidad institucional...”

Unidades de Registro (URs)

Serán cada una de las unidades administrativas desde donde se podrán incorporar datos al SAF. Estas unidades deben estar ubicadas lo más cerca posible del lugar en donde ocurren las transacciones y no sólo introducen datos contables, sino cualquier información que se requiera para garantizar la administración de los distintos subsistemas interrelacionados. Los mismos son responsables directos no sólo del registro sino de la administración de sus unidades. Bajo este concepto, serán centros de registro del SSCP las siguientes dependencias:

- Dirección General de Presupuesto Nacional,
- Tesorería Nacional,
- Dirección de Crédito Público,
- Dirección General de Tributación,
- Dirección General de Aduanas, y
- URs de las Direcciones Administrativo-Financieras u Oficialías Mayores.

1.5. Órgano Rector de Contabilidad Pública

El Órgano Rector de Contabilidad es la DGCN, la cual está a cargo de un Contador/a y un Subcontador/a, debiendo ser ambos Contadores Públicos.

Dicho órgano rector tiene las siguientes competencias:

- Velar para que el SSCP cumpla con:
 1. Reflejar la ejecución presupuestaria, los movimientos y la situación del tesoro, así como las variaciones, composición y situación del patrimonio de los entes contables (LAFRPP - Art. 15 inc.c.).
 2. Permitir la preparación de la “Liquidación contable”, de tal forma que muestre el resultado contable del período, su efecto sobre el patrimonio nacional y la liquidación de los ingresos y egresos del presupuesto nacional (LAFRPP - Art. 50 y Art. 93 inc.g) (RLAFRPP Art. 133).
 3. Permitir la elaboración de “Informes Contables Básicos” tales como:
 - (a) La Liquidación de la Ejecución del Presupuesto,
 - (b) El Estado de la Deuda Pública,
 - (c) Los Estados Financieros de la Administración Central según NICSP, (RLAFRPP - Art. 124).

- (d) Los Estados Financieros Consolidados del SPC. (LAFRPP - Art. 95 y 96 y RLAFRPP Art. 124)
- Proponer al Ministerio de Hacienda el presente Plan General de Contabilidad Nacional que registrará el SSCP (LAFRPP - Art. 93 inc a.), el cual incluye el Glosario de Términos Contables (LAFRPP - Art. 93 inc h.).
 - Sustentado en el presente PGCN establecer los procedimientos contables a través de las Normas Particulares de Contabilidad (NPC) (LAFRPP - Art. 93 inc b.).
 - Velar porque el resto de las entidades del SPC cumpla con lo estipulado en el PGCN y en las NPC (LAFRPP - Art. 93 inc c).
 - Asesorar a todo el SPC sobre el SSCP y en NICSP. (LAFRPP - Art. 93 inc d.).
 - Llevar la contabilidad de la Administración Central²⁰ (LAFRPP - Art. 93 inc e.)²¹.
 - Llevar los registros auxiliares de consolidación de los movimientos contables (LAFRPP - Art. 93 inc f.).
 - Tener a su cargo el Archivo, documental o por medios electrónicos, de la información financiera de la Administración Central (LAFRPP - Art. 93 inc i y RLAFRPP Art. 130).
 - Administrar los sistemas contables de los ingresos y los gastos presupuestarios (RLAFRPP – Art. 127).
 - Realizar los siguientes registros contables:
 1. asientos de apertura y cierre del ejercicio.
 2. ajustes contables al inicio y al cierre (RLAFRPP - Art. 132 inc. d).
 3. ajustes por reconocimientos de variaciones de fideicomisos y de participaciones en el patrimonio en entidades,
 4. las fianzas y garantías depositadas. (RLAFRPP - Art. 132 inc. f.),
 5. las altas, bajas y modificaciones, de los bienes nacionales de la Administración Central (muebles, inmuebles, intangibles y semovientes), su depreciación, valuación y revalúo (RLAFRPP - Art. 134), y
 6. otros ajustes y registros contables que resulten pertinentes.
 - Realizar las conciliaciones necesarias a efectos de garantizar la confiabilidad de los saldos (RLAFRPP - Art. 132 inc. g).
 - Definir claramente los momentos de registro para cada una de las transacciones, velando fundamentalmente por que el devengado de las mismas esté de acuerdo con NICSP.
 - Diseñar funcionalmente la “Matriz de Relación Presupuesto / Contabilidad”, su administración y actualizaciones.
 - Mantener actualizado el presente PGCN de acuerdo con las NICSP y normativa complementaria.
 - Dictar las normas e instrucciones necesarias para la organización y funcionamiento del archivo contable de las dependencias y entidades de la Administración Financiera, las cuales establecerán los criterios de conservación de los documentos por medios magnéticos, aplicando los mecanismos de seguridad que garanticen su confiabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e inalterabilidad, mediante medios de prueba para cualquier instancia judicial.

²⁰ RLAFRPP – Disposiciones Generales – Capítulo I – Art.2: Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias.

²¹ El cumplimiento total, del presente requerimiento, podrá ser dentro de los tres años de implementadas las NICSP, hasta completar la integración del sistema financiero para la administración central.

- Cumplir con el entrenamiento y la capacitación permanente de su personal, en materia de NICSP y conforme a los lineamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías de la IFAC.
- Controlar que el SPC cumpla con lo establecido en el presente PGCN.

1.6. Momentos del Registro

La DGCN, como Órgano rector en la materia define y precisa los diferentes momentos de registro para cada uno de los ingresos y gastos que se generan en todas las transacciones económico-financieras del Gobierno de Costa Rica, destacando que el devengado es el momento donde el presupuesto y la contabilidad se integran.

Los momentos de registro presupuestarios de los gastos están desarrollados en el artículo 128 del RLAFRPP. Los conceptos expuestos seguidamente complementan y amplían, para mayor claridad, los momentos claves del registro del gasto, los cuales son:

- **Comprometido:** es el registro de la aprobación, por autoridad competente, de un acto administrativo por el que se formaliza una relación jurídica con terceros para ejecución de obras, adquisición de bienes y servicios, contratación de personal o los actos mediante los cuales se otorgan transferencias. En el caso de las obras a ejecutarse y bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, respectivamente, durante cada ejercicio. Conforme señala el R LAFRPP, se *“registra el compromiso real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, o de realizar gastos por otros conceptos. Este momento es registrado a partir de la emisión electrónica del documento de ejecución presupuestario respectivo”*.
A los efectos de cumplir con el RLAFRPP, que en su artículo 132 inc b) establece que la DGCN *emitirá un certificado de los gastos comprometidos y no devengados*, se requiere que la Contabilidad Nacional lleve un registro de los mismos.
- **Devengado:** Las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos cuando ocurren independientemente del momento del pago. Por ello, se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. El RLAFRPP define el Devengado como: *“registrar el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, de cualquier clase de bienes y servicios contratados o consumidos, así como el registro de las transferencias aplicadas o los gastos realizados por otro concepto de conformidad con el marco jurídico existente, durante el ejercicio económico, independientemente del cuando se efectúe el pago de la obligación. Este momento es registrado a partir de la aprobación electrónica por parte del órgano receptor, de los documentos de ejecución correspondientes”*.

Para las NICSP, la Base contable de acumulación (o devengo) se define como “el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación”.

El concepto del devengado dado por las NICSP supera el concepto dado en el RLAFRPP ya que bajo dicho concepto se podrán registrar, a través de asientos contables, sustentados en documento de notas de abono y cargo o minutas contables²², los hechos económicos en los ejercicios que guardan relación, más allá de tener un documento de ejecución correspondiente, por ejemplo cuando las contingencias son probables, en cuyo caso serán reconocidas como Provisiones (deudas)²³.

- **Pagado:** es el momento en el que se refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones asumidas, la que se concretará mediante la entrega del medio de pago al acreedor u ordenando la transferencia bancaria al banco depositario o agente financiero.

El R LAFRPP define el pagado cuando se “Registra la cancelación de los montos que han sido ordenados para cancelar a un acreedor del Estado o beneficiario de una transferencia. Este momento es registrado a partir de la recepción de información de los pagos acreditados en el sistema bancario nacional”.

Los momentos de registro de los ingresos están desarrollados en el artículo 129 del RLAFRPP. Los conceptos expuestos seguidamente complementan y amplían, para mayor claridad, los momentos claves del registro de los ingresos, los cuales son:

- **Estimación inicial:** son las estimaciones de recursos por recaudar aprobadas por Ley.
- **Devengado:** Las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro). Por ello, se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación.

El RLAFRPP define el reconocimiento del derecho de cobro, expresando que “refleja la identificación del deudor y el monto de su obligación de pago. Este momento queda registrado con el recibo o comprobante emitido por los órganos responsables, afectando la contabilidad patrimonial”.

Para las NICSP, la Base contable de acumulación (o devengo) se define como “el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación”.

²² Minutas contables: documentos firmados por autoridad competente mediante los cuales se fundamentan los asientos y se refiere o acompaña la documentación de respaldo.

²³ NICSP N° 19 Activos y Pasivos Contingentes

- **Percibido:** Corresponde al momento en que se produce el ingreso efectivo de los fondos, independientemente del momento en que los mismos se hubieran devengado.

El RLAFRPP define *el cobro o recibo* como el momento en que “*el deudor deposita en los cajeros auxiliares del Banco Central el importe de su obligación o se reciben recursos producto de la cancelación de impuestos o tasas, del endeudamiento, donación o cualquier otro derecho reconocido. Este momento corresponde al abono o cancelación de los derechos reconocido.*”.

1.7. Principales Instrumentos Contables

Seguidamente se detallan los principales instrumentos contables a tener presente bajo el nuevo enfoque del SSCP, los cuales son:

- **Plan General de Contabilidad Nacional**, que incluye:
 - Marco Conceptual Contable,
 - Normas generales y políticas contables de acuerdo con NICSP, supletoriamente de NIC/NIIF y de las propuestas por la DGCN,
 - Glosario de términos contables, y
 - Plan de Cuentas Contable.
- Manual de Procedimientos Contables.
- Matriz de relación presupuesto y contabilidad.
- Normas particulares de contabilidad.

Normas de Contabilidad para el Sector Público Costarricense.

Tal como lo establece el Decreto N° 34918 del Gobierno de la República de Costa Rica, la contabilidad pública del SPC se llevará en el marco de la teoría contable, adoptando las NICSP, emitidas por el IPSASB de la IFAC, lo que otorgará una mayor confiabilidad al sistema. Si dichas Normas Técnicas no cubren alguna transacción contable necesaria para Costa Rica, supletoriamente se tomarán las NIC/NIIF del IASB o la DGCN determinará en su carácter de Órgano Rector del subsistema la respectiva normativa contable.

Las normas de contabilidad aplicables al SPC están ordenadas jerárquicamente, con el siguiente esquema:

1. **Marco Conceptual Contable:** “*constituye un soporte sustancial de la normatización contable y desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y de congruencia a las normas contables que lo complementan*²⁴”.
2. **Normas Generales de Contabilidad:** Comprenden la normativa general y las políticas contables de las partidas más relevantes de los EEFF, de acuerdo con las NICSP o, en su defecto, NIC/NIIF y la normativa emitida por la DGCN como órgano rector del subsistema contable, incluyendo la normativa relacionada con

²⁴ Definición dada en el MCC del presente PGCN

la elaboración de los EEFF y de los EFCSPC. Dicha normativa permitirá exponer las principales mediciones de los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos.

3. **Normas Particulares de Contabilidad²⁵**: Son las normas y políticas contables que surgirán, con carácter más específico o detallado, conjuntamente con la aplicación de los procedimientos contables.

Plan de Cuentas Contable

A efectos de viabilizar el registro y procesamiento sistemático de los flujos económico-financieros en la contabilidad, se requiere de catálogos contables que permitan asignar y agrupar los cambios experimentados por las principales variables que determinan y resultan del desempeño de un ente, atendiendo a una precisa tipificación de la naturaleza de dichos flujos, de manera tal que las agregaciones y desagregaciones de información que surjan de la aplicación de tales planes exterioricen conjuntos homogéneos de flujos, diferenciales de otros conjuntos homogéneos del mismo nivel de apertura del Catálogo de Cuentas.

La utilización del Plan de Cuentas Contable por parte del SPC supone una mejora sustantiva en la producción de información a los fines de la gestión, toda vez que permite alcanzar una visión integral y permanente referida a los resultados de las operaciones y a la situación económico-financiera de cada ente.

Dicho Plan de Cuentas Contable, que es parte del presente PGCN y será obligatorio para todas las entidades del SPC, excepto las EP, permite alcanzar los siguientes beneficios:

- a) garantizar la aplicación de un lenguaje común, único y uniforme de la Contabilidad Nacional;
- b) identificar en forma precisa los componentes significativos de los EEFF, según el nivel de la institución pública de que se trate;
- c) identificar en forma precisa y detallada las partidas de créditos y deudas intergubernamentales;
- d) proveer de un cierto grado de automatización al proceso de consolidación;
- e) permitir la integración con el Clasificador Presupuestario; y
- f) ser la base y estar integrado con las Cuentas Nacionales.

Otros instrumentos Contables

No son parte de este PGCN: (i) el manual de procedimientos contables, (ii) la matriz de relación presupuesto / contabilidad y (iii) las normas particulares de contabilidad (NPC). Dichos instrumentos contables deberán tener un alto grado de especificidad o detalle a nivel de cada transacción u operación.

²⁵ No son parte del presente PGCN

Los procedimientos contables deben establecerse claramente y quedar por escrito en su respectivo manual para que los mismos sean incorporados al sistema informático, como modelo funcional rector del mismo, y que todos los ejecutores puedan aplicarlos en forma homogénea, debiendo ir acompañados de las NPC necesarias a efectos de concretar los registros contables, además de estar basados sobre los criterios internacionales.

El subsistema contable propuesto deberá contar con una matriz de relación presupuesto / contabilidad que permitirá obtener en forma automática los asientos que surgen de las transacciones presupuestarias y extra-presupuestarias. Dicha base permitirá producir, por agregación de la información previamente almacenada, los diferentes tipos de estados financieros y presupuestarios que se le requieren a la contabilidad pública.

La DGCN elaborará el manual de procedimientos contables y establecerá las NPC como así también la matriz de relación presupuesto / contabilidad, de cuya administración y actualización será responsable, evaluando y autorizando los pedidos de modificación a la misma que le planteen los restantes órganos rectores del SAF costarricense, así como las distintas entidades.

Libros Principales y Registros Auxiliares

El subsistema contable producirá los libros "Diario General" y "Mayor", en calidad de registros principales o centrales, y los registros auxiliares necesarios para cumplir con los requerimientos legales, técnicos y de control, así como para organizar la información y presentarla en forma apta para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera gubernamental.

La Ley General de Control Interno la Auditoría Interna deberá: *“Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno”*.

1.8. Sistema de Gestión Documental (SGD)

1.8.1. Marco Legal

Se mencionan a continuación las principales referencias legales relacionadas con el presente tema:

a) Específico de la administración financiera

La LAFRPP, a través del artículo 93 inc. i) de su Título VIII “Subsistema de Contabilidad”, faculta al Órgano Rector del mismo a *“Archivar, documentalmente o por*

otros medios, la información originada en las operaciones de la Administración Central²⁶ durante un lapso de cinco años”.

El RLAFRPP trata en varios artículos la temática del archivo documental, a saber:

- en el Capítulo IV “*Organización Financiera de la Administración Central*” determina que cada órgano de la Administración Central deberá contar con una “*Unidad Financiera*”²⁷ que será responsable de la administración financiera de la entidad a la que representan. Dichas unidades serán responsables, entre otras funciones, de: “*...Mantener y custodiar un archivo de los documentos que respaldan las operaciones contables que se realizan durante el proceso de ejecución presupuestaria, de conformidad con los Manuales de Procedimientos del Sistema Integrado de la Gestión de la Administración Financiera y la normativa legal vigente..2*”.²⁸
- el artículo 130²⁹ referido al Respaldo documental del registro contable, establece: “*El archivo contable documental resultante de las operaciones contables se mantendrá por 5 años, salvo en el caso de los salarios devengados por los funcionarios del Gobierno de la República, que se mantendrá por lo menos 50 años en las instituciones. No obstante lo anterior, es potestativo del Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos de cada una de las instituciones del Estado establecer un plazo mayor. Será responsabilidad de las unidades financieras a que se refiere el artículo 22 del presente Reglamento, archivar y custodiar la documentación que respalde esas operaciones contables, también durante un período de 5 años. Los archivos documentales podrán ser sustituidos por archivos electrónicos o microfilmados al amparo de las disposiciones legales establecidas*”.

b) Otras normas relacionadas

El archivo documental está dentro del contexto y normas relacionadas con los archivos en general y con la firma digital y los documentos electrónicos, a saber:

1. Ley No. 7202 del Sistema Nacional de Archivos (LSNA):

Artículo 3: “*Todos los documentos con valor científico-cultural son bienes muebles y forman parte del patrimonio científico cultural de Costa Rica. La determinación del valor científico-cultural del documento corresponderá a la Comisión Nacional de Selección y Eliminación de Documentos.*

Se consideran de valor científico-cultural aquellos documentos textuales, manuscritos o impresos, gráficos, audiovisuales y legibles por máquina que, por su contenido, sirvan como testimonio y reflejen el desarrollo de la realidad costarricense, tales como: actas, acuerdos, cartas, decretos, informes, leyes, resoluciones, mapas, planos, carteles, fotografías, filmes, grabaciones, cintas

²⁶ Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias (desconcentrados) – artículo No. 2 del RLAFRPP.

²⁷ Artículo No. 22 del RLAFRPP

²⁸ Artículo No. 23 inc. f) del RLAFRPP

²⁹ Reformado por el decreto ejecutivo No. 33585 del 9 de enero del 2007.

magnéticas, "diskettes", y los demás que se señalen en el reglamento de esta ley”.

Artículo 11: “La Junta Administrativa del Archivo Nacional, creada por ley No. 5574 del 6 de septiembre de 1974, será la máxima autoridad del Sistema Nacional de Archivos, actuará como órgano rector de dicho sistema, y tendrá como objetivos principales dotar de un edificio funcional a la Dirección General del Archivo Nacional, lo mismo que mantener una estrecha relación archivística y técnica entre los archivos del sistema...”.

Artículo 31: “Créase la Comisión Nacional de Selección y Eliminación de Documentos, como el órgano de la Dirección General del Archivo Nacional encargado de dictar las normas sobre selección y eliminación de documentos, de acuerdo con su valor científico-cultural, y de resolver las consultas sobre eliminación de documentos de los entes productores a los que se refiere el artículo 2 de la presente ley”.

2. Reglamento de la LSNA – Decreto Ejecutivo No 24023/95

Artículo 120: “Son funciones de la Comisión:

a. Dictar normas sobre Selección y Eliminación de los documentos que producen las instituciones mencionadas en el Artículo 2 de la ley que se reglamenta.

b. Resolver consultas atendiendo a la directriz de conservar lo que tenga valor científico-cultural, y autorizar la eliminación de los documentos que carezcan de este valor, en las diferentes etapas de formación de los archivos.

c. Analizar y aprobar las tablas de plazos de conservación de documentos que presenten las instituciones mencionadas en el artículo 2 de la ley que se reglamenta...”.

Artículo 138: “Cada una de las entidades mencionadas en el artículo 2° de la Ley que se reglamenta integrará un Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos, que estará formado por el asesor legal, el superior administrativo y el Jefe o Encargado del Archivo de la entidad productora de la documentación, o por quienes éstos deleguen, siempre y cuando reúnan las mismas condiciones profesionales. Entre esos miembros se nombrará, de acuerdo con lo que establece al respecto la Ley General de la Administración Pública, un presidente y un secretario, electos por mayoría absoluta, quienes durarán en el cargo un año, pudiendo ser reelectos. El Comité establecerá sus normas de trabajo y la frecuencia de las reuniones”.

3. Ley No. 8485 de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos (LCFDDE)

Artículo 3: “Reconocimiento de la equivalencia funcional. Cualquier manifestación con carácter representativo o declarativo, expresada o transmitida por un medio electrónico o informático, se tendrá por jurídicamente equivalente a los documentos que se otorguen, residan o transmitan por medios físicos. En cualquier norma del ordenamiento jurídico en la que se haga referencia a un documento o comunicación, se entenderán de igual manera tanto los electrónicos como los físicos. No obstante, el empleo del soporte electrónico para un documento determinado no dispensa, en ningún caso, el cumplimiento

de los requisitos y las formalidades que la ley exija para cada acto o negocio jurídico en particular”.

El artículo 5to establece que no se podrán consignar en documentos electrónicos los siguientes: “a) *Los actos o negocios en los que, por mandato legal, la fijación física resulte consustancial.* b) *Las disposiciones por causa de muerte.* c) *Los actos y convenios relativos al Derecho de familia.* d) *Los actos personalísimos en general”.*

Artículo 6: “***Gestión y conservación de documentos electrónicos.*** *Cuando legalmente se requiera que un documento sea conservado para futura referencia, se podrá optar por hacerlo en soporte electrónico, siempre que se apliquen las medidas de seguridad necesarias para garantizar su inalterabilidad, se posibilite su acceso o consulta posterior y se preserve, además, la información relativa a su origen y otras características básicas. La transición o migración a soporte electrónico, cuando se trate de registros, archivos o respaldos que por ley deban ser conservados, deberá contar, previamente, con la autorización de la autoridad competente. En lo relativo al Estado y sus instituciones, se aplicará la Ley del Sistema Nacional de Archivos, N° 7202, de 24 de octubre de 1990. La Dirección General del Archivo Nacional dictará las regulaciones necesarias para asegurar la gestión debida y conservación de los documentos, mensajes o archivos electrónicos”.*

Artículo 10: “***Presunción de autoría y responsabilidad.*** *Todo documento, mensaje electrónico o archivo digital asociado a una firma digital certificada se presumirá, salvo prueba en contrario, de la autoría y responsabilidad del titular del correspondiente certificado digital, vigente en el momento de su emisión. No obstante, esta presunción no dispensa el cumplimiento de las formalidades adicionales de autenticación, certificación o registro que, desde el punto de vista jurídico, exija la ley para un acto o negocio determinado”.*

1.8.2. Sistema de Gestión Documental (SGD)

Marco Conceptual

El SSCP finaliza su proceso con el archivo de la documentación financiera, aspecto que requiere la asignación de similares consideraciones cualitativas con relación a las restantes instancias secuenciales de la misma, por cuyo motivo es función de la DGCN, Órgano Rector del subsistema, completar el circuito de informaciones oportunas, pertinentes y fidedignas que faciliten la toma de decisiones y el accionar de los Órganos de Control, desarrollando un tratamiento adecuado para la guarda de la documentación que diera origen a todas las transacciones originadas en el SPC.

Tal como ha sido ya destacado en el presente PGCN, el SSCP debe estar sustentado en un sistema informático que le permita hacer realidad el funcionamiento del mismo, por cuyo motivo el cierre del ciclo contable (archivo) tiene que estar basado en el Sistema de

Gestión Documental (SGD), que pueda recibir, clasificar y acumular información tanto en papel como en soporte electrónico, archivarla y conservarla en soporte electrónico u óptico indeleble, cualquiera sea el soporte primario en que esté redactada y construida, utilizando medios de memorización de datos, cuya tecnología conlleve la modificación irreversible de su estado físico y garantice su estabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e inalterabilidad, asegurando la fidelidad, uniformidad e integridad de la información que constituye la base del registro contable.

La guarda de la documentación y sus procedimientos deben contemplar las características de la misma, ya se trate de condiciones de acceso posterior dinámicas (consultas permanentes) o predominantemente pasivas (consultas poco frecuentes), lo cual incidirá en los tiempos de respuesta y en los requisitos de los registros de documentación, para lo cual se instrumentarán procedimientos específicos de entrada de la misma, conforme a su volumen físico y cualitativo.

Objetivos

Por muchos años se ha entendido que el objetivo del archivo era únicamente “*guardar documentación*”, pero dicho proceso producía una serie de inconvenientes tales como: (i) consultas lentas, (ii) saturación del espacio y (iii) mayores costos de recuperación de la información, tanto en tiempo como desde un punto de vista estrictamente económico.

Bajo el nuevo concepto de administración financiera gubernamental, los archivos de documentación deben cumplir con los objetivos generales de *Efectividad, Eficiencia y Eficacia* que rigen al SAF, pero también con sus propios objetivos particulares, aquéllos que un archivo documental debe cumplimentar, tales como:

- **Acceso inmediato a la información.**
 - Utilizar un sistema de gestión documental que permita la búsqueda rápida de la documentación.
- **Concurrencia en la consulta.**
 - Permitir que varios usuarios en forma simultánea puedan tener acceso al mismo documento.
- **Independencia física de los lugares de guarda.**
 - Posibilidad de obtener la información directamente desde los puestos de trabajo del usuario, independientemente del lugar físico en donde éste se encuentre.
- **Perdurabilidad de la información.**
 - Encontrar un medio de soporte de la información que perdure en el tiempo, más allá de la evolución tecnológica y que permita su actualización permanente.
- **Reducción de espacios físicos.**
 - Dado el volumen de transacciones que genera la administración financiera, se necesita contar con un medio que permita reducir los espacios físicos ocupados sin perder la información.
- **Portabilidad y Conservación**

- Tener un soporte de archivo tal que permita una capacidad de guarda suficiente para contener toda la documentación de respaldo de la gestión financiera de la Administración Central y sus dependencias y que también cumpla las condiciones de fácil transporte y de guarda de seguridad ante posibles siniestros.
- **Unificación de la documentación.**
 - Permitir la interrelación de diferentes archivos independientes, facilitando de esta forma poder navegar entre archivos, partiendo desde cualquiera de ellos.

Concepto General

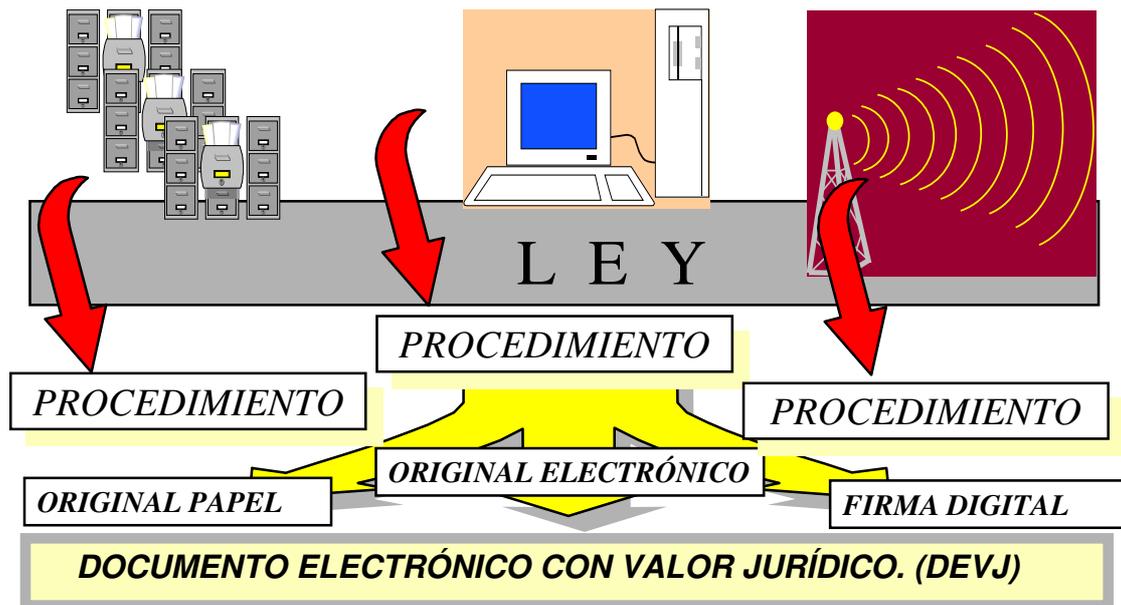
El SGD permitirá que la documentación financiera de la Administración Central y sus dependencias, como así también la administrativa y comercial que se incorpore a sus archivos, pueda ser guardada y conservada en soporte electrónico u óptico indeleble, cualquiera sea el soporte primario en que esté redactada y construida.

La DGCN deberá, a través de las NPC, establecer los procedimientos a seguir de acuerdo con el soporte (papel, informático) en que se generen los archivos originales. Dichas normas podrán estipular que el archivo original en papel pueda ser destruido o asignársele el destino que el Órgano Rector de Archivos determine, además de determinar el valor jurídico al archivo electrónico u óptico que se genere.

Los documentos originales, que ingresan al SAF, pueden hacerlo en diferentes medios, por ejemplo:

1. los provenientes directamente del SAF, respaldados en documentos con la firma digital (sin papel);
2. los provenientes directamente del SAF sin respaldo documental con firma digital o;
3. los provenientes del sistema, pero con respaldo o sustento en papel.

Más allá de las diferentes formas de ingreso al sistema, la salida del archivo deberá ser única mediante un documento electrónico con valor jurídico.



Si la información ingresa por medios electrónicos o por firma digital, se incorpora directamente al sistema. Si el soporte es papel, el mismo se digitalizará generando una imagen, la cual se guardará en un soporte electrónico u óptico, de tal forma que la información almacenada no pueda ser modificada, reemplazada o alterada, logrando que sea inmutable y con fácil acceso concurrente y remoto.

La inmutabilidad requerida en las imágenes brinda la garantía necesaria para que el soporte electrónico u óptico reemplace al papel, para lo cual el Documento Electrónico con Valor Jurídico (DEVJ) deberá ser fiel e íntegro, abarcando todas sus características (anotaciones, enmiendas, manchas), no pudiéndose agregar ninguna inscripción que altere la información contenida en aquél. En tal sentido, deberán utilizarse tecnologías de captura, memorización, archivos y visualización de la información que reduzcan al mínimo la posibilidad de manipulación de los datos contenidos en el documento.

Requisitos

Los siguientes requisitos son los mínimos que debe cumplir un SGD, a saber:

a) Generales:

La redacción, producción o reproducción de los documentos en un soporte electrónico u óptico indeleble, deberá efectuarse utilizando tecnologías y procedimientos que aseguren la fidelidad, uniformidad e integridad de la información que constituye la base de la registración.

b) De los procedimientos respaldatorios

La DGCN, a través de las NPC, determinará, con la autorización del Órgano Rector de Archivo – Dirección General de Archivo, los procedimientos que se deberán cumplir en el proceso de conversión de papel a soporte electrónico u óptico y los procedimientos a seguir para la destrucción del papel, como así también el tratamiento de la documentación.

c) El soporte utilizado para la redacción, producción o reproducción de documentos deberá garantizar su estabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e inalterabilidad. Por ello, la tecnología utilizada deberá conllevar la modificación irreversible de su estado físico, de modo que no sea posible el borrado ni la sobreescritura de la información registrada en el mismo.

Conservación y Seguridad del soporte de guarda

Los documentos originales en soporte electrónico u óptico indeleble deben conservarse en archivos de seguridad adecuadamente protegidos de los agentes atmosféricos y biológicos que pudieran afectarlos por el plazo establecido según la LAFRPP. La DGCN deberá disponer del archivo de seguridad adecuadamente protegido, por lo cual todo documento requiere tener dos copias de resguardo, mientras que por las NPC se establecerán las formas más adecuadas de guarda de la documentación.

La DGCN podrá emitir copia certificada a partir de los originales en soporte electrónico u óptico indeleble de acuerdo con lo requerido en el marco legal y autenticar copias como originales en soporte electrónico u óptico indeleble. Las NPC determinarán quiénes son los funcionarios responsables de dichas funciones (certificación y autenticación).

De la anulación y destrucción del papel

Los archivos originales redactados o producidos en primera generación en cualquier soporte, una vez reproducidos en soporte electrónico u óptico indeleble, deberán observar los procedimientos de anulación y destrucción del papel que se establezcan en las NPC con acuerdo del Órgano Rector de Archivo.

La DGCN, previo a la destrucción de los documentos anulados en papel y resguardados en el soporte electrónico u óptico, determinará cuáles de ellos son de “Valor científico-cultural”, según la definición establecida en la Ley del Sistema Nacional de Archivo, dando intervención para sus efectos pertinentes a la Comisión Nacional de Selección y Eliminación de Documentos.

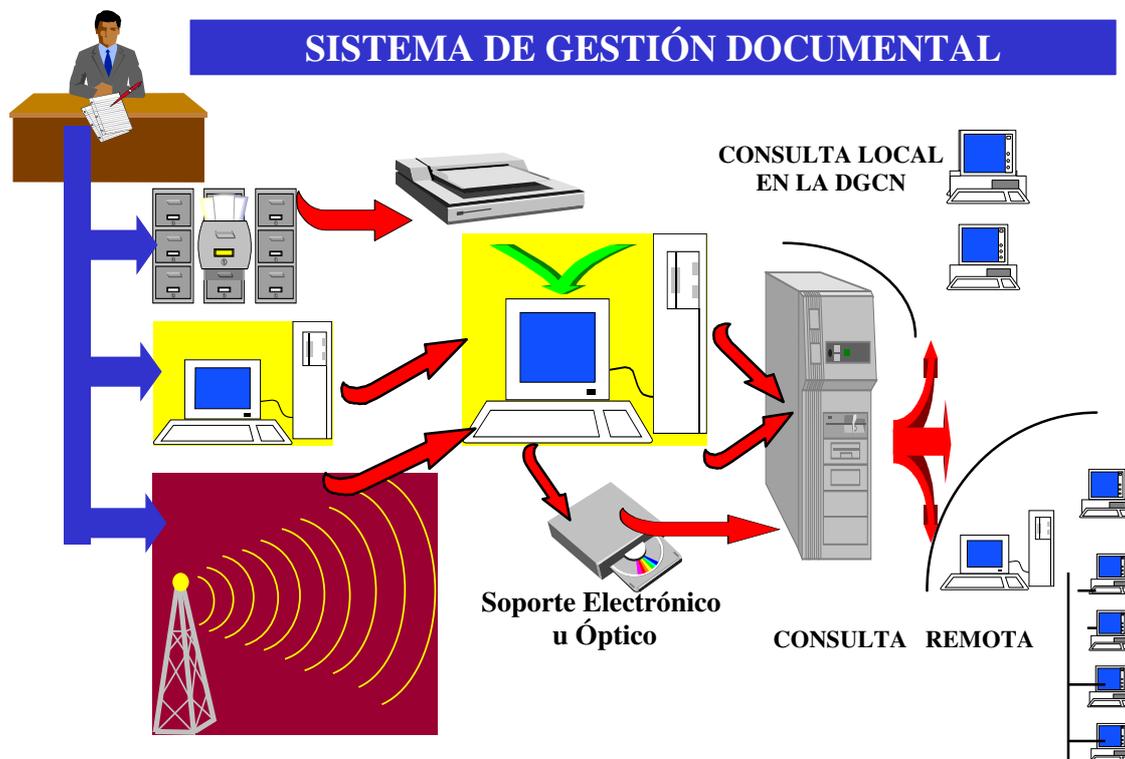
De la consulta de la información

Los archivos financieros son permanentemente consultados por diferentes usuarios, entre los que se pueden destacar:

- las URs de la Administración Central y sus dependencias,
- los funcionarios de la DGCN a efectos de las certificaciones que deben realizar según lo establece la LAFRPP y su RLAFRPP,
- los Órganos de Control interno y externo,
- el Poder Judicial, y

El SGD debe permitir que las consultas a la base de datos sean de fácil acceso, por lo cual se contemplará la posibilidad de ofrecer consultas locales en la DGCN y consultas remotas en las URs de la Administración Central y sus dependencias, permitiendo la consulta *online* de la documentación.

A modo de resumen, el gráfico siguiente muestra el funcionamiento del SGD expuesto en el presente PGCN:



1.8.3. Conclusiones

Los lineamientos básicos del SGD permitirán que la DGCN cuente con un archivo de documentación financiera, que le facilite disponer en forma centralizada la documentación financiera de la Administración Central y sus dependencias.

La documentación original en papel que será pasada a soporte electrónico u óptico indeleble, producirá documentos digitalizados, permitiendo consultas en forma local o remota, desde las distintas dependencias interesadas en los mismos, disminuyendo significativamente no sólo los altos volúmenes físicos de la documentación archivada

sino también el tiempo empleado en las tareas de guarda y recuperación de los archivos, obteniendo no sólo eficiencia en los tiempos, sino también un menor costo en el acceso a la información.

El SSCP que se implementará a partir del año 2010 incrementará geoméricamente la información y documentación financiera, por cuyo motivo el archivo de dicha documentación debe acompañar el moderno concepto contable que la República de Costa Rica adoptó, a fin de garantizar la transparencia en las cuentas públicas.

Capítulo III

Marco Conceptual Contable del Sector Público Costarricense.

1. Antecedentes.

La Contabilidad Nacional requiere contar con un MCC que actúe como guía y regulador normativo posibilitando superar la dispersión existente en materia de exposición y contenidos de la información financiera contable a nivel nacional y de gobiernos locales, dada la variedad de circunstancias sociales, económico-financieras y jurídicas de cada país.

El MCC, en la presente versión, constituye un soporte sustancial de la normativa contable que, apoyándose en la teoría general de la contabilidad, desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y congruente a las normas contables que lo complementan.

Sin un MCC, a modo de estructura integradora, las normas generales, las políticas contables y las normas particulares de contabilidad pierden su razón o sustancia. Para evitar dicho riesgo, se ha elaborado el presente MCC, ordenado y sistemático, para ser aplicado al reconocimiento, valuación, procesamiento y revelación de la información financiera y a la producción y presentación de los Estados Financieros (EEFF) del Sector Público Costarricense (SPC).

2 Propósito y justificación.

El propósito básico del MCC consiste en brindar un enfoque racional, lógico y deductivo, sobre la manera de elaborar y aplicar normas contables gubernamentales, tomando como punto de partida a los usuarios y sus necesidades, en pos de una mayor calidad y utilidad de la información financiera.

En el marco del proceso de implementación de las NICSP en todo el SPC y, dado que aún no está terminado por parte del IPSASB el proceso de elaboración del MCC para el Sector Público Internacional, surgió la necesidad del desarrollo del presente MCC para la emisión del PGCN, que contiene las normas y políticas contables esencialmente compatibles con las internacionales.

Cabe mencionar que el MCC desarrollado tomó como modelo a la contabilidad financiera con el objetivo de determinar las pautas para la preparación de informes de dicha naturaleza para uso externo, es decir para los usuarios de los EEFF e información complementaria.

La finalidad última consistió en volcar una visión de la contabilidad del Sector Público construida sobre una base social, que trascienda los límites del mismo Estado y asigne

una mayor amplitud a la responsabilidad de los administradores en materia de rendición de cuentas, contribuyendo a garantizar una mayor eficacia y eficiencia en el desempeño de sus funciones por parte de los órganos de control interno y externo.

De tal forma, el cumplimiento de dicho propósito contribuirá a racionalizar esfuerzos, lograr consistencia, mejorar la comunicación a nivel nacional e internacional y evitar, en lo posible, la manipulación y distorsión política de la información que surge de la CN.

Corresponde destacar que en el presente trabajo no se mencionan los principios de contabilidad generalmente aceptados para el SPC ya que, además de estar contemplados en la LAFRPP, se consideran implícitos en el mismo MCC. Así, conforme la implementación de las NICSP, se ha seguido en la materia y con las adecuaciones del caso, al modelo del MCC emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por su sigla en inglés) y su complementación con las NICSP.

El MCC incide directamente sobre la calidad de la gestión de los distintos niveles de gobierno (nacional y locales), contribuyendo al desarrollo coherente de futuras normas contables y a la implementación de la normativa internacional, coadyuvando a la misión del órgano rector en materia de emisión de normas contables, facilitando el ejercicio del control público interno y externo y brindando a los usuarios de los EEFF una óptima información para interpretar mejor la información financiera gubernamental.

3 Alcance.

Los contenidos mínimos incluidos en el presente MCC responden a la necesidad de clarificar el objetivo de los EEFF, las características cualitativas de la información y la definición de los elementos constitutivos (además de las pautas básicas de su reconocimiento y medición) y establecer los EEFF principales y complementarios a producir y presentar por el Gobierno de Costa Rica (conjunto de entidades que conforman el SPC).

Se ha contemplado que el MCC sea de aplicación obligatoria para la totalidad de los entes contables del SPC, facilitando así la correspondiente consolidación contable integral y su aporte a las cuentas nacionales.

Las EP también están obligadas a presentar sus EEFF, aunque dadas sus características operativas comerciales, más afines con el sector privado, y tal cual lo estipulan las NICSP, para dichos entes son de aplicación las NIIF y las NIC emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por su sigla en inglés). En el Capítulo IV del presente PGCN se detallan los requisitos específicos de las EP.

4 Usuarios y sus necesidades de información.

La definición de los usuarios de la información y sus necesidades en la materia están en función de los derechos que asisten a la ciudadanía para su acceso a la misma y a las necesidades propias de las entidades de gobierno en lo relacionado con su gestión,

rendición de cuentas y control, conforme al marco legal vigente en la Administración Pública de Costa Rica.

En concordancia con dicho contexto y de acuerdo a las condiciones propias de las entidades gubernamentales, los usuarios de la información financiera contable responden a la siguiente clasificación:

- ✓ **Los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial:** Son los usuarios primarios de la información financiera contable a los fines de evaluar la gestión de los recursos públicos, el cumplimiento de la legislación, la situación financiera y el desarrollo de las actividades realizadas y proceder a la consiguiente toma de decisiones.
- ✓ **Órganos de Control Interno y Externo:** Son los que tienen a su cargo el control de la hacienda pública en instancia previa, concomitante y posterior, a los fines de producir informes para medir el grado de legalidad, eficacia, eficiencia y economía de la gestión gubernamental, detectar los desvíos resultantes, deslindar las responsabilidades del caso, conforme a la legislación específica que regula su accionar, y recomendar y promover las acciones correctivas que se estimen pertinentes.
- ✓ **Ciudadanos:** Tienen primacía para acceder a la información contable, por ser quienes suministran los recursos necesarios para la gestión del sector público, incluyendo en esta definición a los contribuyentes, votantes, grupos de especial interés y receptores de bienes, servicios y ayudas suministradas por los distintos niveles de gobierno.
- ✓ **Inversores y Acreedores:** Son todas aquellos usuarios que suministran recursos financieros al Estado y que necesitan información útil para evaluar la capacidad y los riesgos de la Administración Pública o de un ente en particular para financiar sus actividades y satisfacer sus pasivos y compromisos.
- ✓ **Otras Administraciones Públicas y Organismos Internacionales:** Son los usuarios interesados en conocer la situación de las finanzas públicas a los fines de suministrar ayuda, reintegrable o no, para el desarrollo sustentable y otras necesidades del gobierno central y de los gobiernos locales.
- ✓ **Analistas sociales y económico-financieros:** Incluyen los medios de comunicación especializada y legisladores que solicitan información contable específica sobre determinados aspectos de la gestión gubernamental, además de estudiar y evaluar la situación y evolución financiera pública a través de la CN.
- ✓ **Empleados y sus sindicatos:** mantienen un interés basado en el rendimiento de la gestión y su relación con la política de remuneraciones, previsional y la factibilidad de otros beneficios sociales.

En lo inherente a las necesidades de los usuarios, en términos generales, las mismas se centran en obtener información que les ayude a tomar decisiones económicas, sociales y

políticas y a evaluar el uso de los recursos públicos por parte del gobierno nacional y local y de cualquier entidad gubernamental en particular.

Sobre el tema, se definió previamente el modelo de decisión de los distintos usuarios de la información contable con el propósito de evitar fracturas en el proceso de comunicaciones y la ruptura de la retroalimentación del conocimiento para los profesionales actuantes y usuarios en general. Ello se complementó con el análisis del ámbito político, social y económico de Costa Rica.

Dichas necesidades responden a obtener elementos de juicio confiables y suficientes para evaluar el cumplimiento de la legislación básica en la materia, las normas presupuestarias y contables, la adecuada administración de los bienes y recursos públicos, la capacidad de las entidades gubernamentales para captar y aplicar de manera responsable y transparente sus recursos, el potencial de servicios, las fuentes de financiamiento y el manejo de la deuda pública y, finalmente, la evaluación del desempeño mediante la información presupuestaria y contable.

5. Objetivo de los Estados Financieros

Los EEFF tienen como objetivo prioritario proveer información sobre el patrimonio de la entidad pública emisora a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones en la materia y la rendición de cuentas.

Para tal fin, la presentación de los EEFF deberá incluir información contable útil, indicando si los ingresos se obtuvieron y originaron de acuerdo con el mandato asignado a cada administrador gubernamental, las fuentes, asignación y usos de los recursos financieros, cómo el SPC y sus distintas entidades y niveles de gobierno financiaron sus actividades y concretaron las mismas, la capacidad demostrada para financiar sus actividades y satisfacer sus requisitos de tesorería, deuda pública y los correspondientes pasivos y compromisos y, finalmente, la información consolidada para evaluar la gestión integral del Gobierno de Costa Rica.

Los EEFF deben ser el medio para que los funcionarios gubernamentales respondan por la administración de los recursos públicos, transformándose de esta manera en una herramienta de rendición de cuentas claras y transparentes, por los recursos que le han sido confiados.

El presente marco ha contemplado fundamentalmente el suministro de información contable sobre los siguientes aspectos básicos:

5.1 Situación financiera

Las decisiones económicas a adoptar por parte de los usuarios de los EEFF, requieren tomar contacto con el grado de capacidad que el Gobierno o una entidad gubernamental

tienen para generar efectivo u otros recursos, cuya aplicación le permitan cumplir adecuadamente su misión y funciones.

La situación financiera de una entidad de gobierno se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez, así como por la capacidad de adaptarse a los cambios operados en el marco económico-financiero nacional e internacional. Así, la información contable sobre la situación financiera es útil para conocer los recursos económicos controlados por el Estado, predecir las necesidades futuras de financiamiento y toda otra transacción económica de relevancia para el usuario.

5.2 Desempeño

La información acerca del desempeño por parte del Estado con relación a su rendimiento financiero resulta de importancia para evaluar cambios potenciales en los recursos económicos que puedan ser controlados en el futuro, así como medir la variabilidad de los resultados acumulados, los del ejercicio y los futuros.

5.3 Cambios en la situación financiera

La información acerca de los cambios en la situación financiera de las entidades de gobierno es útil para evaluar sus actividades financieras, inversión y operatividad en el período que cubren los EEFF.

5.4 Información complementaria

Los EEFF no se agotan en los estados básicos exclusivamente, sino que a los fines de alcanzar una información clara y precisa se requiere la presentación de notas explicativas a los mismos e información financiera complementaria que posibilite ampliar y relacionar la información contable con la presupuestaria, de tesorería, de crédito público y de administración de bienes.

6. Premisas Básicas

El presente MCC ha considerado como premisas básicas a aquellos conceptos subyacentes en la medición contable de las transacciones económico-financieras y eventos específicos, sin los cuales no podrían lograrse resultados coherentes del proceso contable, a saber:

6.1 Base Devengado

En razón de la mayor utilidad y alcance del criterio contable sobre la base de acumulación o devengado, los efectos de las transacciones y demás sucesos de incidencia económico-financiera se reconocen cuando ocurren y afectan cualitativa o cuantitativamente el patrimonio de las entidades (independientemente de cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo). Es decir, que los EEFF elaborados y presentados sobre la base del devengado informan a los usuarios no sólo sobre las transacciones pasadas que suponen ingresos o egresos, sino también sobre las obligaciones de pago y los derechos de cobro futuro, todo lo cual contribuye a conocer con más amplitud la situación económico-financiera del Estado y/o de cada una de sus entidades en particular.

6.2 Ente en marcha

Los EEFF se elaboran sobre la base de que el ente contable está en funcionamiento y que continuará sus actividades de operación financiera dentro de un futuro previsible. Por ello se asume que la entidad de gobierno no tiene intención de liquidar o recortar de forma importante sus actividades. De no ser así, los EEFF debieran prepararse sobre una base diferente, con la consiguiente explicación sobre las causales de tales cambios de criterio.

7. Características cualitativas de los Estados Financieros

Las características cualitativas de los EEFF son atributos de la información contable que tienden a incrementar su utilidad y deben poder soportar, en el mayor grado posible, el devenir de la gestión en sucesivos períodos. Dichas características fueron desarrolladas sobre una base lo suficientemente amplia para que puedan aplicarse a todos los entes del SPC y ser susceptibles de verificación objetiva.

7.1 Comprensibilidad

Se trata de una cualidad esencial de la información contenida en los EEFF, es decir, que debe ser fácilmente entendible para los usuarios, suponiendo que los mismos tienen un conocimiento razonable de las transacciones económico-financieras gubernamentales y de su exposición contable.

Sin perjuicio de ello, no se debe excluir de los estados financieros la información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

7.2 Relevancia / Importancia Relativa / Materialidad o Significatividad

Para resultar de utilidad, la información contable debe ejercer influencia sobre las decisiones económico-financieras de los usuarios, ayudándolos a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad, como por ejemplo la información existente sobre el nivel actual y la estructura de los activos y pasivos gubernamentales en el marco de la capacidad del ente para su administración y posibles reacciones ante situaciones adversas. En el mismo sentido, puede resultar de gran relevancia el análisis de la información contable en su relación con la presupuestaria y de ambas con la planificación económica del Gobierno.

La mencionada relevancia de la información puede encontrarse afectada por su naturaleza e importancia relativa, es decir, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económico-financieras de los usuarios, tomadas a partir de los EEFF. La significatividad depende de la cuantía de la partida omitida o del error de valuación, en su caso, dentro de determinadas circunstancias particulares. De todas formas, debe tenerse presente que el nivel de desvíos en materia de relevancia y significatividad de la información es mucho más estrecho (debiera ser prácticamente inexistente) para el Sector Público que para el Privado.

7.3 Fiabilidad

La información contable es fiable (o confiable) cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, de tal forma que los usuarios puedan confiar en lo que la misma expone en los EEFF.

- **Representación fiel**

Para ser confiable, la información debe representar fielmente las transacciones económico-financieras que se exponen en los EEFF. Tal condición suele estar afectada, entre otras causales, debido a dificultades propias de la incorrecta identificación de las operaciones, lo cual puede producir un grado de incertidumbre que en ocasiones no se refleja en los EEFF o en sus notas explicativas.

- **La esencia sobre la forma**

Las transacciones deben contabilizarse y exponerse de acuerdo con su verdadera esencia y realidad económica y no sólo según su forma legal. Al respecto, deberá considerarse que no siempre la esencia de las transacciones y otros hechos de naturaleza económico-financiera es coherente con su forma legal o jurídica.

- **Neutralidad**

La información contable debe presentarse libre de sesgos o prejuicios, en cuyo caso la ausencia de cumplimiento de esta característica cualitativa puede conducir a una errónea toma de decisiones o a la formación de un juicio de valor predeterminado para desviar la realidad económico-financiera sujeta a evaluación.

- **Prudencia**

La característica de la prudencia consiste en la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar la exposición de determinados hechos o transacciones sujetas a incertidumbre, de tal manera que los activos y los ingresos no se sobrevaloren y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren. Ello no implica, por ejemplo, la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, pues de lo contrario los EEFF no resultarían neutrales ni confiables.

- **Integridad**

La información expuesta en los EEFF debe ser completa, sin perjuicio de lo expuesto al tratar la importancia relativa y materialidad, ya que cualquier omisión puede transformarla en falsa o equívoca, distorsionando su análisis e interpretación.

7.4 Comparabilidad

Para un mejor análisis de la información contable expuesta en los EEFF, los usuarios necesitan comparar la misma a lo largo de determinados períodos a los fines de identificar las tendencias de la situación financiera y patrimonial y del desempeño. Lo mismo ocurre cuando se trata de comparar EEFF de entidades gubernamentales diferentes. Asimismo, los EEFF comparados deben incluir los cambios ocurridos y sus efectos como consecuencia de aplicar políticas contables diferentes.

7.5 Restricciones a la información relevante y fiable

- **Oportunidad**

La información contable presentada con un indebido retraso pierde relevancia para los usuarios de los EEFF. Para evitar dilaciones en la presentación de información financiera, es necesario el logro de un equilibrio entre relevancia y oportunidad, de tal forma de alcanzar las mejores condiciones para la toma de decisiones económico-financieras y la correspondiente rendición de cuentas.

- **Equilibrio costo / beneficio**

La evaluación de beneficios y costos de la información es, sustancialmente, un proceso de juicios de valor que suelen aplicarse para cada caso en particular. Mientras que para el Sector Privado los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla, en el Sector Público esa restricción no es totalmente válida en términos económico-financieros, ya que en materia de transacciones públicas resulta prioritaria la transparencia de la gestión, lo cual muchas veces implica un mayor costo en relación con los beneficios.

- **Equilibrio entre características cualitativas**

También se requiere el logro de un adecuado equilibrio entre las características cualitativas de la información contenida en los EEFF, sobre la base de un mejor cumplimiento del objetivo de los mismos, conforme al criterio de los profesionales actuantes, correspondiendo las mismas salvedades expuestas para el ítem precedente.

7.6 Presentación razonable

En la medida que se apliquen adecuadamente a los EEFF del SPC las características cualitativas y las correspondientes NICSP, las normas que se deriven del presente MCC, y las Normas y Políticas que se desprenden del PGCN, dichos estados expondrán, normalmente, una situación financiera y patrimonial fidedigna y verosímil que respete el interés de los distintos usuarios.

7.7 Compensación

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NICSP.

8. Estados Financieros

Los EEFF constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad pública.

Los estados financieros con propósitos de información general (EEFFPIG) son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas. Los presentes estados deben cumplir con lo requerido por el presente MCC punto 2.- “*Objetivo de los Estados Financieros*”, es decir, suministrar información acerca de la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos.

El presente MCC ha contemplado los EEFF básicos y la información complementaria que, como mínimo, deben elaborar y presentar, según corresponda, las entidades del SPC, a saber:

8.1 Estados Principales de los Estados Financieros

8.1.1 Estado de Situación Financiera o Balance General.

Tiene por finalidad exponer, al cierre del período contable, los Activos (bienes y derechos) con que cuenta la entidad pública para hacer frente a la producción de bienes y prestación de servicios que brindará a la comunidad, así como sus Pasivos (obligaciones contraídas) y el Patrimonio de la entidad.

8.1.2 Estado de Rendimiento Financiero

Tiene por finalidad exponer el resultado (ahorro o desahorro) de la gestión de una entidad pública, exponiendo todos los ingresos y gastos, en su concepto amplio, tengan incidencia presupuestaria o no, ocurridos en un período contable determinado.

8.1.3 Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Tiene por finalidad exponer, en forma resumida, el patrimonio neto al inicio del período y al cierre del mismo y las modificaciones producidas a lo largo del período, detallando las causas de las variaciones ocurridas, con desglose de sus principales componentes.

8.1.4 Estado de Flujos de Efectivo

Tiene por finalidad informar sobre las fuentes de entrada de efectivo y equivalentes de efectivo, con o sin incidencia presupuestaria, las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa y el saldo de efectivo y equivalentes de efectivo a la fecha de presentación de la información, exponiendo los motivos que ocasionaron las variaciones.

8.1.5 Estado de Ejecución Presupuestaria

Tiene por finalidad exponer el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento, presentando el desarrollo de los procesos de obtención de los ingresos estimados y de su utilización o afectación, en el marco de los gastos autorizados, permitiendo analizar posibles desvíos a nivel de su ejecución conforme a la base devengado, además de explicar las causales de los mismos.

8.1.6 Estados Financieros Consolidados

Tienen por finalidad brindar información financiera sobre una entidad económica, entendiéndose como tal a la agrupación de entidades públicas, tratadas como una sola entidad.

Los EFC deben mostrar los efectos patrimoniales y financieros de las actividades de una entidad controladora y sus entidades controladas como si hubieran sido efectuadas directamente por la primera, con prescindencia del hecho de que los miembros del grupo tengan personalidades jurídicas separadas.

8.2 Estados e Información Complementarios de los Estados Financieros

8.2.1 Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario

Tiene por finalidad exponer la interrelación existente y la correspondiente conciliación entre los resultados presupuestarios y los importes contables, sobre la base de que estos últimos suelen resultar de mayor alcance que los presupuestarios, incluyendo las explicaciones de las diferencias existentes.

8.2.2 Estado de la Deuda Pública

Tiene por finalidad informar sobre el estado y evolución de la deuda pública interna y externa expuesta por sector, durante el ejercicio que se informa.

8.2.3. Estado de Situación y Evolución del Activo Fijo

Tiene por finalidad informar sobre la composición de las Propiedades, planta y equipo de las entidades de gobierno y los Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público, en ambos casos incluyendo los que se encuentren afectados a concesiones, así como las Propiedades de inversión, los Recursos naturales – estén en condiciones de explotación o de mera conservación – y las Construcciones en proceso de activo fijo. En todos los casos, se expone tanto la situación al inicio y al cierre como la explicación de las variaciones producidas durante el ejercicio, además de las depreciaciones y sus variaciones, en los casos que resulten aplicables.

8.2.4 Estado de Información Financiera por Segmentos

Tiene por finalidad brindar información financiera en forma agrupada por su finalidad y función u otros grupos de actividades, áreas, regiones y demás desagregaciones específicas relevantes que componen el SPC en sus distintos niveles.

8.2.5 Análisis de la Gestión Financiera Consolidada del Sector Público

Tiene por finalidad suministrar información sobre la calidad de la gestión gubernamental sobre la base de indicadores de desempeño y grado de ejecución por nivel de actividades medidas en unidades físicas.

8.3 Notas a los Estados Financieros

Tienen por finalidad brindar información aclaratoria y ampliatoria relevante para facilitar la comprensión de los EEFF por parte de los usuarios, en materias tales como

las bases de presentación de dichos estados, las políticas contables específicas, la información exigida por las normas contables, la composición de activos, pasivos, ingresos y gastos, la información específica sobre contingencias, las restricciones al dominio de bienes inventarios y bienes del activo fijo, el financiamiento obtenido y los incumplimientos legales, entre otros.

9. Elementos de los Estados Financieros

Con el propósito de que los EEFF informen de modo eficaz la incidencia de las transacciones económico-financieras, corresponde agrupar dichos efectos diversos en amplias clases o grupos de información que tengan características similares. Dichas categorías o agrupamientos recogidos en los EEFF son considerados elementos de los mismos.

9.1 Activos

Un activo es un recurso controlado por una entidad pública, cuantificado en términos monetarios de una manera fiable, del que con fundamento se esperan obtener beneficios económicos o potenciales de servicios, derivados de operaciones pasadas que tienen un efecto económico sobre ella. Usualmente una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer las necesidades de la sociedad en pos del bien común.

9.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente de la entidad pública, surgida a raíz de sucesos pasados, a cuyo vencimiento y para su cancelación espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicios. Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad pública entregue recursos que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a las obligaciones legales con relación a terceros.

9.3 Patrimonio Neto

El Patrimonio Neto de una entidad pública es la parte residual de los activos de la misma, una vez deducidos todos sus pasivos, con la apertura contable que surge del respectivo manual y de conformidad con las normas legales vigentes.

Corresponde mencionar que al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio neto debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyace en la misma y no sólo a su forma legal.

9.4 Ingresos

Son los incrementos brutos en los beneficios económicos o potencial de servicio, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las contribuciones de capital a dicho patrimonio.

9.5 Gastos

Son las reducciones en los beneficios económicos o potencial de servicio, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por surgir obligaciones, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto y no están relacionadas con distribuciones que puedan realizarse y que disminuyan el capital integrante del patrimonio.

9.6 Ajustes Contables

La reevaluación o reexpresión del valor contable de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio neto. Lo mismo ocurre cuando se detectan errores u omisiones en los distintos rubros que integran los EEFF de la entidad pública.

10. Reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros

El presente MCC ha dado prioridad a las siguientes condiciones relativas a un mejor reconocimiento de los elementos de los EEFF, a saber:

10.1 La probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros

Los activos son los medios que poseen las entidades públicas para alcanzar sus objetivos, siendo los mismos utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad. Cuando los mismos no generan directamente entradas de efectivo, pero permiten prestar un servicio a la comunidad, son descritos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio”, mientras que los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de “beneficios económicos futuros”.

10.2 Fiabilidad de la medición

Una condición importante para el reconocimiento de cada elemento es que posea un costo o valor que pueda ser medido de tal forma que no afecte la verosimilitud de la información contenida en los EEFF.

10.3 Reconocimiento de Activos

Se reconoce un activo en el balance general cuando es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicios futuros que evidencien un alto grado de certeza en el cumplimiento de sus objetivos y que se pueda medir con fiabilidad.

10.4 Reconocimiento de Pasivos

Se reconoce un pasivo en el balance general cuando una entidad pública tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de sucesos pasados y es probable que la entidad, para la cancelación de dicha obligación, se desprenda de recursos que lleven incorporados beneficios económicos o potencial de servicios y, además, la cuantía del desembolso a realizar pueda hacerse como estimación fiable del importe de la obligación o cuantía del desembolso a realizar.

10.5 Reconocimiento de Ingresos

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento de los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, distintos de contribuciones al capital y, además, el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

10.6 Reconocimiento de Gastos

Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un decremento de los activos o un incremento de los pasivos, distintos de distribuciones de capital y, además, el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

11. Unidad de medida

Los EEFF deben expresarse en una “moneda funcional” que debe ser homogénea y de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde el cierre del EEFF. La moneda funcional será la de curso legal del país.

12. Medición de los elementos de los Estados Financieros

A los fines de determinar los importes monetarios para reconocer y contabilizar los elementos de los EEFF, es necesaria la adopción de una base o método particular de medición. En tal sentido, las bases de medición más usuales son:

- ✓ **Costo histórico:** Los activos se registran por el importe de efectivo o su equivalente o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio a la fecha de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del bien o servicio recibido a cambio de incurrir en la deuda o por las cantidades de efectivo o sus equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda en el curso normal de la transacción.
- ✓ **Costo corriente de reposición:** Los activos se registran contablemente por el importe de efectivo o equivalentes que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por su importe de efectivo o equivalentes al monto que se precisaría para liquidar dicho pasivo en el momento presente.
- ✓ **Costo amortizado:** es el costo mediante el cual la medida contable asignada a una cuenta por cobrar o por pagar se obtiene considerando: (a) su medida contable inicial; (b) la imputación gradual acumulada de cualquier diferencia existente entre dicha medida inicial y el importe por cobrar o por pagar al vencimiento; y (c) los pagos parciales efectuados por el deudor.
- ✓ **Valor realizable neto (o de liquidación):** es el precio estimado de venta en el curso normal de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los costos necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo o equivalentes que podrán ser obtenidos al momento presente por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan por el monto de efectivo o equivalentes que se espera pueda satisfacer las deudas en el curso normal de la transacción.
- ✓ **Valor presente:** Los activos se llevan contablemente al valor que rige en la actualidad, descontando los ingresos netos de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se registran por el valor actual, descontando los egresos netos de efectivo que se espera necesitar para cancelar las deudas en el curso normal de la transacción.
- ✓ **Valor razonable.** Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

13. Conceptos de Patrimonio Neto a mantener

En materia de EEFF del Sector Público se considera que el presente concepto se traduce en la consideración de los fondos invertidos o del poder adquisitivo invertido, por cuyo motivo capital es sinónimo de activos netos o patrimonio neto de la entidad pública,

prefiriéndose esta última denominación alternativa por responder más adecuadamente a los fines del Estado.

El concepto de mantenimiento de patrimonio neto en el Sector Público se relaciona con la manera en que una entidad pública mantenga el potencial de servicios a la comunidad, objetivo principal de dichas entidades.

14. Grado de relevancia de los desvíos contables

Sólo son admisibles las desviaciones a lo establecido por las normas contables profesionales en la medida que no afecten significativamente a la información contenida en los EEFF. Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene la condición de motivar algún cambio en la toma de decisiones por parte de algunos usuarios de los EEFF. Ello significa que sólo pueden ser admitidas las desviaciones que no induzcan a los usuarios a adoptar decisiones distintas de las que probablemente tomarían si la información contenida en dichos estados hubiera sido elaborada aplicando estrictamente la normativa profesional contable emitida por el Órgano Rector.

Capítulo IV

Empresas Públicas (EP)

Características

Las EP realizan principalmente actividades comerciales similares a las de las empresas del Sector Privado, es decir, venden bienes y/o servicios a individuos u organizaciones no gubernamentales, así como a otras entidades del sector público. Normalmente, se requiere que las EP operen comercialmente, es decir, que obtengan beneficios o que recuperen, a través de contraprestaciones, una parte sustancial de sus costos de operación.

Si bien sus actividades son similares a las de las empresas privadas, los EEFF de las EP pueden incluir información diferente (por ejemplo, comparación de desembolsos en el periodo con respecto a los límites establecidos por la legislación). Algunas EP emplean recursos para lograr una variedad de objetivos sociales o no financieros, además de sus objetivos comerciales.

Por lo expuesto, las NICSP establecen que las EP deben aplicar las NIIF y las NIC emitidas por el IASB.

La NICSP N° 1: “Presentación de Estados Financieros”, establece las características que deben tener las EP, a saber:

“Empresa Pública: es la entidad que reúne todas las características siguientes:

- a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre;*
- b) se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;*
- c) en el normal curso de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;*
- d) no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (distinta de compras de productos en condiciones de mercado); y*
- e) es controlada por una entidad del Sector Público.”*

El término EP incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en sustancia, diferentes de aquéllas que realizan actividades similares en el Sector Privado. Generalmente, las EP operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener obligaciones limitadas de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. La NICSP 6 “Estados Financieros Consolidados y Separados” proporciona guías para la presentación de información financiera y debe

recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del Sector Público.

El MEFP define a las EP como “Corporaciones Públicas”, estableciendo que son empresas pertenecientes o controladas por el gobierno que realizan básicamente actividades comerciales, e indicando que dichas empresas no se consideran parte del SGG, aunque se debe recopilar estadísticas sobre las mismas.

A los efectos del presente PGCN, las **Empresas Públicas** son aquéllas que reúnen todas o algunas de las siguientes características:

- a) efectúan operaciones de mercado, venden bienes y prestan servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;*
- b) tienen la facultad de contratar en su propio nombre;*
- c) cuentan con capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad específica;*
- d) no dependen de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha; y*
- e) son controladas por una entidad del Sector Público.*

Diferencias normativas

Sí bien las NICSP están armonizadas con las NIC/NIIF, existen diferencias dadas por las características propias del Sector Público y es intención del IPSASB y de la IFAC respetar dichas diferencias. Por tal motivo, todas las NICSP incluyen comentarios adicionales para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.

Las diferencias pueden ordenarse de la siguiente forma:

a) En el MCC

En el MCC, en el Ítem 1.3 in fine del mismo, se menciona que, para el caso de las EP y dadas sus características operativas más afines con el Sector Privado, son de aplicación las NIIF y las NIC emitidas por el IASB. Sin perjuicio de ello, las EP no quedan excluidas de presentar sus EEFF en condiciones similares a las exigidas para las restantes entidades del Estado.

| Concepto | MCC – PGCN | MCC – IASB |
|----------|------------------------|---|
| Alcance | Entidades del Gobierno | Empresas industriales, comerciales o de negocios en el Sector Privado y Público. |

| | | |
|---|--|--|
| Usuarios | Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial / Órganos de Control Interno y Externo / Ciudadanos / Inversores y Acreedores / Otras Administraciones Públicas y Organismos Internacionales / Analistas sociales y económico-financieros /empleados y sus sindicatos. | Inversores / Empleados / Prestamistas / Proveedores / Clientes / Gobierno y sus organismos públicos / Público en general. |
| Objetivo EEFF | Situación Financiera / Desempeño / Cambios en la Situación Financiera / Información complementaria: Para conocer recursos económicos del Estado, predecir necesidades futuras de financiación, el desempeño y el rendimiento financiero. | Proveer información sobre la situación financiera, desempeño y variaciones en la situación financiera de la empresa, para la toma de decisiones económicas. |
| Premisas Básicas | Base Devengado / Empresa en Marcha | Los denomina como “hipótesis”. |
| Características cualitativas de los EEFF (o atributos) | Comprensibilidad / Relevancia / Importancia relativa o materialidad (significatividad) y Fiabilidad (Representación fiel / Esencia sobre la forma / Neutralidad / Prudencia / Integridad / Comparabilidad) // Restricciones a la información relevante y fiable: Oportunidad / Equilibrio costo-beneficio / Equilibrio entre características cualitativas / Presentación razonable / Compensación. | Comprensibilidad / Relevancia (Pertinencia) / Significatividad / Confiabilidad (Representación de la realidad económica / Sustancia sobre la forma / Neutralidad / Prudencia / Integridad) / Comparabilidad). Restricciones a la información relevante y fiable: Oportunidad / Balance entre beneficio y costos / Cualidades de la información. |
| EEFF | Principales: Situación Financiera / Rendimiento Financiero / Cambios en el Patrimonio Neto / Flujos de Efectivo / Ejecución Presupuestaria. // Complementarios: Conciliación Resultados Contable y Presupuestario / Deuda Pública / Situación y Evolución del Activo Fijo / Información Financiera por Segmentos / Análisis de la Gestión Consolidada del Sector Público // Notas a los EEFF. | Surgen implícitamente del objetivo de los EEFF, o sea, balance general, estado de resultados y estado de cambios en la situación financiera, además de las notas y cuadros complementarios y otra información. |
| Elementos de los EEFF | Activos / Pasivos / Patrimonio Neto / Ingresos / Gastos. | Activos / Pasivos / Patrimonio Neto / Resultado del Período / |

| | | |
|---|--|--|
| | | Variaciones patrimoniales (cualitativas) / Desempeño: Ingresos / Gastos / Ganancias / Pérdidas / Ajustes por mantenimiento de capital. |
| Reconocimiento de los Elementos de los EEFF | Probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros / Fiabilidad de la medición / Activos / Pasivos / Ingresos / Gastos | Beneficios económicos futuros / Fiabilidad de la medición / Activos / Pasivos / Ingresos / Gastos |
| Unidad de Medida | Moneda Funcional - homogénea de curso legal. | Moneda nominal (en forma implícita). |
| Medición de los Elementos de los EEFF | Costo histórico / Costo corriente de reposición / Costo amortizado / Valor realizable neto (o de liquidación) / Valor presente / Valor razonable. | Costo histórico como método más comúnmente utilizados por las empresas, agregando, cuando corresponda, costo corriente, valor realizable (o de liquidación) y valor presente. |
| Concepto de Patrimonio Neto a mantener | Fondos invertidos o poder adquisitivo invertido para mantener el potencial de servicios a la comunidad. | Financiero, preferentemente, conforme a los conceptos de mantenimiento de capital financiero y del capital físico. |
| Grado de relevancia de los Desvíos Contables | Afectación significativa. | Relevancia (pertinencia) y significatividad. |

b) NICSP que no se aplican al Sector Privado

Elas son:

- NICSP No. 21 - “*Deterioros de Activo que no Generan Efectivo*”
- NICSP No. 22 “*Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*”
- NICSP No. 23 “*Ingresos de transacciones sin contraprestación*”
- NICSP No. 24 “*Presentación de información del presupuesto en los estados financieros*”.

c) NICSP faltantes

Las NICSP no cubren aún todas las necesidades de registros que puedan tener las entidades del Sector Público, como es el caso de aquellos temas que ya han sido tratados por las NIC/NIIF y otros que son específicos del sector y que están en estudio, a saber:

- Temas tratados por NIC/NIIF, pendientes de ser tratados por las NICSP:
 - NIIF No. 4 - “*Contratos de Seguros*”.
 - NIIF No.5 - “*Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.*”
 - NIIF No. 6 - “*Explotación y Evaluación de Recursos Minerales*”.
 - NIC No. 12 - “*Impuestos a las ganancias*”. (no sería de aplicación al SP)
 - NIC No. 20 - “*Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*”. (no sería de aplicación al SP)
 - NIC No. 26 - “*Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro*”.
 - NIC No. 33 - “*Ganancias por acciones*”.
 - NIC No. 34 - “*Información financiera intermedia*”.
 - NIC No. 38 - “*Activos Intangibles*”.
 - NIC No. 38 - “*Inversiones Financieras: Reconocimientos y Medición*”.
 - NIC No. 41.- “*Agricultura*”.

d) NICSP en proceso

Temas específicos del Sector Público en proceso de elaboración:

- Tratamiento de los bienes de herencias, (históricos y culturales).
- Las concesiones de los Estados.
- Agricultura.
- MCC.

e) Diferencias terminológicas

| NICSP | Concepto | NIC/NIF | Concepto |
|--|--|---|--|
| Estado de Situación financiera | <i>Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera.</i> | Balance | <i>Estado Financiero que muestra, a la fecha o fechas a que se refiere, el activo, el pasivo, las participaciones no controladas y el patrimonio de una entidad.</i> |
| Activos Netos /Patrimonio neto³⁰ | <i>Es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.</i> | Patrimonio neto | <i>Diferencia entre las medidas contables asignadas al total del activo y al total de pasivo.</i> |
| Ingresos | <i>Es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicios habidos durante el período sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos / patrimonio neto, que no esté relacionado con las contribuciones de los propietarios.</i> | Ingresos (con un significado más amplio) | <i>Son los incrementos en los beneficios económicos producidos durante el período contable, en forma de entrada o incrementos de los activos o de reducciones del pasivo, que dan como resultado aumentos en el patrimonio neto, distintos de los relacionados con los aportes de los partícipes del patrimonio. La definición de ingresos incluye tanto los ingresos ordinarios como las ganancias.</i> |
| Entidad | <i>Unidad de gobierno.</i> | Empresa | <i>Unidad económica con objetivo comercial.</i> |
| Ahorro / desahorro. | <i>Es el resultado positivo o negativo que pueden generar las entidades del gobierno.</i> | Ganancias | <i>Resultado obtenido por las Empresas.</i> |
| Entidad económica | <i>Es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.</i> | Grupo | <i>Conjunto integrado por una controladora y sus controladas.</i> |

³⁰ Para el presente PGCN se utilizará el término: Patrimonio Neto

| | | | |
|--|--|-------------------------------------|--|
| Entidad controladora | <i>Es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.</i> | Entidad controladora | <i>Es una entidad que tiene una o más subsidiarias.</i> |
| Entidad controlada | <i>Es aquella, incluyendo una entidad sin forma corporativa tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora).</i> | Subsidiaria | <i>Es una entidad controlada por otra.</i> |
| Acuerdo vinculante | <i>Acuerdos que establecen estipulaciones sobre los activos.</i> | Acuerdo contractual | <i>Acuerdo entre partes sustentado en un contrato.</i> |
| Fecha sobre la que se informa | <i>El período cubierto por los EEFF.</i> | Fecha del balance | <i>Fecha de cierre del balance.</i> |
| Pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo | <i>Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.</i> | No contiene esta definición. | |
| Importe de servicio recuperable | <i>El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.</i> | Importe recuperable | <i>Es el importe mayor entre su valor neto de realización y su valor de uso.</i> |
| Miembros del órgano de gobierno de la entidad o del Consejo de Administración | <i>Persona o personas físicas designada/s para conducir una entidad.</i> | Directivos | <i>Personas físicas designadas para conducir una empresa en forma individual o integrada en una junta.</i> |

| | | | |
|---|--|-------------------------------------|--|
| Estado de Rendimiento Financiero | <i>Es un estado financiero que expone los ingresos y gastos obteniendo el Resultado del ejercicio (ahorro / desahorro).</i> | Estado de Resultado | <i>Es un estado financiero que muestra un resumen de las causas del resultado del período que cubre.</i> |
| Transacciones sin contraprestación | <i>En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe un valor de otra entidad sin entregar un valor aproximadamente igual directamente a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir un valor aproximadamente igual directamente a cambio.</i> | No contiene esta definición. | |

f) Diferencias conceptuales

Las diferencias conceptuales más importantes entre las NICSP y las NIC/NIFF son:

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|----------|--|--------------|---|
| 1 | Requiere la presentación de un estado que muestre todos los cambios en el patrimonio neto. | 1/5 | Permite la presentación de un estado que muestre todos los cambios en el patrimonio neto o un estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, con excepción de los provenientes de las transacciones de capital con los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales. |
| | No define “Normas Internacionales de Información Financiera”. | | Define “Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)” para incluir las NIIF, NIC e Interpretaciones SIC/CINIIF. |
| | Utiliza el término “Potencial de Servicios”. | | No utiliza dicho concepto. |
| | Contiene comentarios sobre la responsabilidad de la preparación de los EEFF. | | No contemplado. |
| | Utiliza la frase “el objetivo de los estados financieros establecido en esta NICSP”. Aún no está aprobado el MCC para el Sector Público. | | Está contemplado en el MCC. |
| | Contiene comentarios sobre la oportunidad de los estados financieros debido a la carencia de un Marco Conceptual equivalente en las NICSP. | | Está contemplado en el MCC. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|----------|---|--------------|--|
| | No prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el ERF o en las Notas. | | Se prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presentare como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las Notas. |
| | Contiene una disposición transitoria que permite la no revelación de partidas que han sido excluidas de los EEFF a causa de la aplicación de una disposición transitoria de otra NICSP. | | No contemplado. |
| | Contiene un resumen de las características cualitativas (sobre la base del marco conceptual del IASB) en el Apéndice B. | | Está contemplado en el MCC. |
| 2 | Permite usar el método directo o el método indirecto para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación. | 7 | Recomienda que, cuando se use el método directo para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, en las notas a los estados financieros se muestre una conciliación entre el resultado y los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación. |
| | El Apéndice de la Norma no contiene ilustraciones sobre el Estado de Flujos de Efectivo de una institución financiera. | | Se contemplan ilustraciones sobre el Estado de Flujos de Efectivo de una institución financiera. |
| 3 | No requiere revelar información sobre ajustes básicos o ganancias diluida por acción. | 8 | Requiere revelar información del importe del ajuste o correcciones básicas o ganancias diluidas por acción. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-------|---|--------------|--|
| 4 | Contiene una disposición transitoria adicional que permite a una entidad, al adoptar por primera vez las NICSP, anular las diferencias de conversión acumuladas existentes en la fecha en la que adoptan por primera vez las NICSP con base de acumulación (o devengo). | 21 | Esta disposición transitoria está adaptada de la NIIF 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”. |
| 5 | No hay diferencias (más allá de las mayores aclaraciones para el Sector Público y de la terminología). | 23 | No hay diferencias. |
| 6 | Contiene guías específicas para determinar si existe control en el contexto del Sector Público. | 27/5 | No contemplado. |
| | Permite a las entidades usar el método de la participación para contabilizar las entidades controladas en estados financieros separados de la entidad controladora. | | No contemplado. |
| | Requiere que las entidades controladoras revelen información sobre una lista de las entidades controladas significativas en los estados financieros consolidados. | | No requiere esta revelación de información. |
| | Incluye una disposición transitoria que permite a las entidades no eliminar todos los saldos y transacciones entre las entidades integrantes de la entidad económica para los ejercicios que comiencen en una fecha que esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la presente. | | No contiene disposiciones transitorias. |
| | Contiene cinco ejemplos ilustrativos adicionales que reflejan el contexto del Sector Público en la Guía de Implementación. | | No contiene guías. |
| 7 | Se aplica a todas las inversiones en asociadas en que el inversor posea una participación en su propiedad, bajo la forma de una participación en | 28 | No contiene requisitos similares a los de participación en la propiedad. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|--|--------------|--|
| | el capital u otra estructura patrimonial formal. | | |
| 8 | Incluye una disposición transitoria que permite a las entidades que adopten el tratamiento de la consolidación proporcional no eliminar todos los balances y transacciones entre participantes, sus entidades controladas y entidades que controlan conjuntamente, para los periodos que empiecen dentro de los tres años siguientes a la adopción por primera vez de la contabilidad sobre base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. | 31 | No contiene disposiciones transitorias. |
| 9 | Ingresos de Transacciones con Contraprestación. No se refiere a actividades ordinarias. | 18 | Ingresos. Se refiere a “actividades ordinarias”. |
| 10 | No incluye guías para la reexpresión de EEFF a moneda constante. Contiene un apéndice que ilustra el proceso de reexpresión de los EEFF, usando un método indirecto, de una entidad que presenta sus EEFF en la moneda de una economía hiperinflacionaria. | 29 | Contiene guías para la reexpresión de estados financieros a moneda constante. No incluye el apéndice. |
| 11 | Incluye contratos vinculantes, los cuales no poseen la forma de contratos legales dentro del alcance de la Norma. Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma. | 11 | No los incluye. No los incluye. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|---|--------------|--|
| | Deja claro que el requisito para el reconocimiento inmediato de resultados negativos esperados sobre un contrato se cumple cuando los costos del contrato exceden al total de ingresos del contrato y se aplica sólo a contratos en los que se propone al principio de los mismos que los costos van a ser totalmente recuperados de las partes del contrato. | | No está explícito. |
| | Incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a los contratos de construcción no comerciales. | | No los incluye. |
| 12 | Reconoce que en el Sector Público algunos inventarios se distribuyen a cambio de una contraprestación nula o insignificante. | 2 | No contempla distribución a cambio de una contraprestación nula o insignificante. |
| | Aclara que los trabajos en curso de servicios que van a ser prestados a cambio de recibir directamente una contraprestación nula o insignificante, se excluyen del alcance de la Norma. | | No contempla contraprestación nula o insignificante. |
| | Requiere que cuando se adquieran los inventarios a través de una transacción sin contraprestación, su costo sea el valor razonable en la fecha de la adquisición. | | No contempla transacciones sin contraprestación. |
| | Requiere que si los inventarios se suministran a cambio de una contraprestación nula o insignificante, se valoren al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición. | | No contempla contra prestación nula o insignificante. |
| 13 | Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma. | 17 | No hace tal diferenciación. |
| | Tiene un apéndice adicional que ilustra la clasificación de un arrendamiento, el tratamiento de un arrendamiento financiero por parte del arrendador y el cálculo de la tasa de interés implícita en un | | No contemplado. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|---|--------------|--|
| | arrendamiento financiero. | | |
| 14 | Observa que cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, se requiere del uso del juicio profesional para determinar el impacto de estos cambios sobre el valor en libros de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros. | 10 | No contemplado. |
| | Contiene comentarios adicionales sobre la determinación de la fecha en la que se autorizan los estados financieros para su publicación. | | No contiene comentarios adicionales. |
| | Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma. | | No los incluye. |
| 15 | Se mantienen las secciones acerca de Cobertura de Transacciones Futuras Anticipadas y Otra Información a Revelar. | 32 | No se incluye. |
| | Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma. | | No los incluye. |
| | Incluye una definición de contratos de seguros. | | Los contratos de seguros sólo se incluyen como comentario. |
| | Incluye una guía de implementación para ayudar a los responsables de elaborar los estados financieros (Apéndice 1). | | No incluye tal guía. |
| | Incluye un ejemplo de las informaciones a revelar requeridas por la Norma (Apéndice 3). | | No incluye tal ejemplo. |
| 16 | Requiere que las propiedades de inversión sean valoradas inicialmente al costo y especifica que si un activo se adquiere por un costo nulo o insignificante, su costo es el valor razonable a la fecha de la adquisición. | 40 | Requiere que las propiedades de inversión se valoren inicialmente al costo. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|--|--------------|--|
| | <p>Hay un comentario adicional para aclarar que la Norma no se aplica en la tenencia de propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Dichas propiedades son contabilizadas de acuerdo con la NICSP N° 17 “<i>Propiedades, Planta y Equipo</i>”.</p> <p>Contiene disposiciones transitorias para la primera adopción.</p> <p>Incluye disposiciones transitorias adicionales, las cuales especifican que cuando una entidad adopta la base contable de acumulación (o devengado) por primera vez y reconoce las propiedades de inversión que no estaban reconocidas previamente, el ajuste debe presentarse en el saldo inicial de los resultados acumulados.</p> | | <p>No contemplado.</p> <p>Solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya han utilizado las NIIF.</p> <p>No incluye disposiciones transitorias.</p> |
| 17 | <p>No exige ni prohíbe el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural. Una entidad que reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural debe cumplir con los requerimientos de revelación de información de esta Norma con respecto a dichos bienes y puede, pero no está obligada a cumplir con otros requerimientos de la misma en relación con dichos bienes.</p> <p>Establece que cuando un elemento se adquiere sin costo alguno, o por un costo simbólico, su costo es su valor razonable a la fecha de su adquisición.</p> | 16 | <p>No contempla una disposición similar.</p> <p>Requiere que los elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo se midan inicialmente al costo.</p> |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-------|---|--------------|---|
| | Este requerimiento no está incluido. | | Establece que cuando una empresa adopta el modelo de revaluación y contabiliza los elementos de propiedades, planta y equipo por su importe revaluado, se revele el importe del costo histórico equivalente. |
| | Los incrementos o disminuciones de revaluación pueden compensarse para cada clase de activo. | | Los incrementos o disminuciones de revaluación sólo pueden compensarse para cada elemento, individualmente. |
| | Contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez y para las actualizaciones de la versión anterior de la Norma. | | Solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya utilizan las NIIF. |
| | Contiene disposiciones transitorias que permiten a las entidades no reconocer propiedades, planta y equipo para los períodos sobre los que se informa que comiencen dentro de los cinco años siguientes a la fecha de adopción por primera vez de la contabilidad sobre la base de acumulación (o devengado) de acuerdo con las NICSP. Las disposiciones transitorias también permiten a las entidades reconocer propiedades, planta y equipo por su valor razonable la primera vez que se adopta esta Norma. | | No incluye estas disposiciones transitorias. |
| | Incluye un comentario adicional para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público. | | No incluye comentarios. |
| | Contiene una Guía de Implementación sobre la frecuencia de las revaluaciones de las propiedades planta y equipo. | | No contiene una guía similar. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|--|--------------|--|
| 18 | Requiere que las entidades presenten información por segmentos de una forma apropiada para evaluar el rendimiento pasado y tomar decisiones sobre la asignación de recursos. | 14 | Requiere que se presente información por segmentos de negocio y segmentos geográficos. |
| | Incluye un comentario adicional para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público. | | No incluye comentario alguno. |
| | No requiere revelar los resultados por segmento. | | Requiere revelar los resultados por segmento, la depreciación y amortización de activos por segmento y otros gastos significativos que no conlleven salida de efectivo. |
| | Aconseja, pero no requiere, revelar los ingresos significativos que no impliquen entrada de efectivo e incluidos en los ingresos por segmento, la depreciación por segmento y otros gastos que no conlleven salida de efectivo, o los flujos de efectivo por segmento exigidos por la NICSP N° 2 “Estado de Flujos de Efectivo”. | | No contemplado. |
| | No requiere revelar información sobre segmentos secundarios, pero recomienda ciertas revelaciones mínimas, tanto de los “segmentos de servicio” como de los “geográficos”. | | Requiere revelación. |
| | No especifica un umbral cuantitativo que se deba aplicar para identificar los segmentos sobre los que se debe informar. | | Requiere revelación. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|--|--------------|--|
| 19 | Clarifica que la Norma no se aplica a las provisiones y pasivos contingentes resultantes de los beneficios sociales prestados por una entidad, por los cuales no reciba esta a cambio, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos. No obstante, si la entidad opta por reconocer provisiones por los beneficios sociales, la Norma requiere que se suministre determinada información a ese respecto. | 37 | No contemplado. |
| | Se ha modificado el texto en negrita de la NIC 37 y se ha agregado un comentario adicional para aclarar que, en el caso de los contratos de carácter oneroso, es la obligación presente neta, después de descontar las recuperaciones, la que se reconoce como provisión. | | Se mantiene el texto sin modificar. |
| | Aclara que, si bien las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios sociales de los trabajadores están excluidos del alcance de esta Norma, la misma, sin embargo, corresponde aplicarse a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios por cese que producen las reestructuraciones que la Norma aborda. | | No contemplado. |
| | Incluye la definición de “contratos pendientes de ejecución”. | | No tiene la definición. |
| | Los ejemplos del Apéndice C han sido modificados para mejor reflejar el ámbito del Sector Público. | | No fue modificado el Apéndice C. |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|------------------|--|------------------|--|
| | <p>Contiene un apéndice adicional (Apéndice E) que ilustra los asientos de diario para el reconocimiento de los cambios en el valor de una provisión que tienen lugar en el tiempo por efecto del factor descuento.</p> | | <p>No contemplado.</p> |
| <p>20</p> | <p>No ha sido adoptada la exclusión del alcance de la NIC 24 de las subsidiarias enteramente propiedad de la controladora, si esta tiene personalidad jurídica en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados.</p> | <p>24</p> | <p>Contempla la exclusión del alcance de la Norma de las subsidiarias enteramente propiedad de la controladora, si esta tiene personalidad jurídica en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados.</p> |
| | <p>Incluye una definición de “remuneración del personal clave de la gerencia”.</p> | | <p>No incluye esta definición.</p> |
| | <p>No incluye familiares próximos dentro de la definición de personal clave de gerencia.</p> | | <p>Incluye a los “familiares próximos” dentro de la definición de “personal clave de gerencia”.</p> |
| | <p>Contiene exigencias adicionales de revelación de información en relación con la remuneración del personal clave de gerencia y sus familiares cercanos y de otro tipo de transacciones entre la entidad y el personal clave de gerencia y sus familiares cercanos.</p> | | <p>No contemplado.</p> |
| | <p>Incluye un comentario adicional para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.</p> | | <p>Presenta exclusiones más limitadas para transacciones entre partes relacionadas que se llevan a cabo en el curso normal de las operaciones entre las partes.</p> |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|------------------|--|------------------|---|
| | <p>Excepto para determinada información a revelar sobre la remuneración y otras transacciones específicas con el personal clave de gerencia, la Norma no requiere la revelación de información sobre transacciones entre partes relacionadas que se lleven a cabo en plazos y condiciones normales.</p> | | <p>Se requiere la revelación.</p> |
| <p>21</p> | <p>Trata el deterioro de valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del Sector Público.</p> <p>No se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha sobre la que se informa, bajo el tratamiento alternativo permitido recogido en la NICSP N° 17, <i>Propiedades, planta y equipo</i>.</p> <p>Define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio.</p> <p>No incluye “marcado en negrita” como indicio de deterioro del valor, un cambio en el valor de mercado del activo.</p> <p>Incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro.</p> | <p>36</p> | <p>Se refiere al deterioro de valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro.</p> <p>No excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo, contabilizados según su importe revaluado en la fecha de los EEFF.</p> <p>Mide el valor en uso de un activo generador de efectivo como el valor presente de los flujos de efectivo futuros que el activo generará.</p> <p>Una disminución significativa e inesperada en el valor de mercado aparece en negrita en la NIC N° 36 como parte de un conjunto mínimo de indicios del deterioro, mientras que la NICSP N° 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.</p> <p>No hay equivalente.</p> |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-----------|---|--------------|--|
| | <p>Estas exclusiones incluyen activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, activos por impuestos diferidos, costos de adquisición diferidos y activos intangibles que surgen de derechos contractuales de los aseguradores en el marco de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF N° 4, “<i>Contratos de Seguro</i>” y activos no corrientes (o grupos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, de acuerdo con la NIIF N° 5, “<i>Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas</i>”. Éstos no han sido excluidos de la Norma, porque no existen otras NICSP equivalentes.</p> | | <p>El alcance de la Norma excluye a ciertas clases de activos que no se excluyen del alcance de la NICSP N° 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro bajo otras NIIFs.</p> |
| | <p>Trata el deterioro de activos individuales.</p> | | <p>No hay equivalente.</p> |
| | <p>Trata los “activos comunes de la compañía” de la misma forma que a otros activos no generadores de efectivo.</p> | | <p>Los trata como parte de las unidades generadoras de efectivo relacionadas.</p> |
| 22 | <p>Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General</p> | | <p>No hay norma equivalente en el Sector Privado.</p> |
| 23 | <p>Ingresos de transacciones sin contraprestación</p> | | <p>No hay norma equivalente en el Sector Privado.</p> |
| 24 | <p>Presentación de información del presupuesto en los estados financieros</p> | | <p>No hay norma equivalente en el Sector Privado.</p> |
| 25 | <p>El requerimiento de la Norma consiste en que las entidades apliquen una tasa que refleje el valor temporal del dinero, conteniendo también un requerimiento en relación con que las entidades revelen la base sobre la que ha sido determinada la tasa de descuento.</p> | 19 | <p>Para el descuento de las obligaciones posteriores al empleo, la Norma requiere a las entidades que apliquen una tasa basada en las ganancias sobre los títulos corporativos de alta calidad en consistencia con el tipo de cambio y el plazo estimado de las obligaciones de beneficios posteriores al empleo.</p> |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|------------------|---|------------------|--|
| | <p>Incluye una presunción refutable en relación con que los pagos por discapacidad a largo plazo no están en general sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de beneficios posteriores al empleo. Cuando se refuta esta presunción, la entidad considera si deberían contabilizarse todos o algunos de los pagos por discapacidad a largo plazo de la misma forma que los beneficios posteriores al empleo.</p> | | <p>No incluye dicha presunción refutable.</p> |
| | <p>Requiere que las entidades determinen un pasivo inicial para los planes de beneficios definidos la primera vez que los adoptan. Si este pasivo es mayor o menor que el pasivo que debería haberse reconocido en la misma fecha bajo la política contable anterior de la entidad, la misma deberá reconocer ese incremento/disminución en los superávit o déficit acumulados de apertura.</p> | | <p>Requiere que las entidades determinen un pasivo de transición para los planes de beneficios definidos y, si ese monto es mayor que el monto que debería haberse reconocido bajo la política contable anterior, se les permite a las entidades que reconozcan el incremento durante un período de hasta cinco años desde la fecha de adopción.</p> |
| <p>26</p> | <p>Se excluye del alcance de la NICSP 17, las propiedades, planta y equipo que generan efectivo, expresado su importe en libros al valor revaluados a la fecha del informe.</p> <p>No se aplica a activos intangibles que se revalúan a su justo valor en forma periódica.</p> <p>El Valor Llave está fuera del alcance de la Norma.</p> | <p>36</p> | <p>No excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo que generan efectivo llevados a importes en libros revaluados al momento de la fecha del informe.</p> <p>No excluye de su alcance a los activos intangibles que se revalúan a su justo valor en forma periódica.</p> <p>Incluye amplios requerimientos y guía sobre el deterioro del valor llave, la asignación de dicho valor a las unidades generadoras de efectivo y el testeo de las unidades generadoras de efectivo con valor llave, en relación con su deterioro.</p> |

| NICSP | Concepto | NIC/N IIF | Concepto |
|-------|---|--------------|---|
| | No incluye una definición de “activos corporativos” o requerimientos relativos a dichos activos. | | Incluye una definición de “activos corporativos” y requerimientos y guía sobre su tratamiento. |
| | No incluye el importe en libros de los activos netos de una entidad que sean superiores a la capitalización de mercado de la entidad, como una indicación de deterioro en letra negrita. | | El importe en libros de los activos netos de una entidad que son superiores a la capitalización de mercado de la entidad figura en letra negrita. |
| | Una venta forzada no es el reflejo del justo valor, menos los costos de venta. | | Una venta forzada es un reflejo del justo valor menos los costos de venta, si la gerencia está obligada a vender en forma inmediata. |
| | Incluye requerimientos y guías sobre el tratamiento de los activos que no generan efectivo que contribuyen a las unidades generadoras de efectivo, como así también a las actividades que no generan efectivo. | | No trata los activos que no generan efectivo que contribuyen con las unidades generadoras de efectivo y con las actividades que no generan efectivo. |
| | Incluye requerimientos y guías sobre el rediseño de los activos que pasan de generadores de efectivo a no generadores de efectivo y viceversa, requiriendo también que las entidades revelen los criterios desarrollados para distinguir los activos que generan efectivo de los activos que no generan efectivo. | | No hay requerimientos equivalentes. |