

Estado de adopción de NICSP en **URUGUAY**

Análisis de brechas de las NICSP

Banco Interamericano de Desarrollo
28 de marzo de 2017



Contenido

1.	Introducción	6
2.	Metodología	7
2.1	Enfoque	7
2.2	Método de análisis de brechas	7
2.3	Cálculo del nivel de alineación	8
3.	Información general en el marco contable actual	9
3.1	Complejidad de los arreglos contables institucionales.....	9
3.2	Sistema de registro y contexto TI	12
4.	Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas	12
4.1	Presentación y Revelación	13
4.1.1	NICSP 1 Presentación de Estados Financieros	13
4.1.2	NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo	16
4.1.3	NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	16
4.1.4	NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	18
4.1.5	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EE.FF.	19
4.2	Activos Mayores: Reconocimiento y Medición.....	19
4.2.1	NICSP 11 Contratos de Construcción	19
4.2.2	NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo.....	20
4.2.3	NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	20
4.2.4	NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	21
4.3	Pasivos Mayores	21
4.3.1	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.....	21
4.3.2	NICSP 25 Beneficios a los Empleados.....	22
4.3.3	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	23
4.4	Reconocimiento de Ingresos	24
4.4.1	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).....	24
4.5	Consolidación	24
4.5.1	NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas	25
4.5.2	NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas	25
4.5.3	NICSP 8 Empresas Conjuntas	25
5.	Reformas Contables Actuales - avances, planes y necesidad de acción.....	26
6.	Nivel calculado de alineación con NICSP.....	27
Anexo A	Lista de entrevistados	28
Anexo B	Lista de entrevistadores del BID	28
Anexo C	Validación del informe.....	28
Anexo D	Cuestionario (versión en blanco)	28
Anexo E	Cálculo del nivel global de alineación con devengo según NICSP	29
Anexo F	Lista de Referencias.....	30

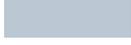
Lista de siglas

BCU	Banco Central del Uruguay
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BPS	Banco de Previsión Social
BROU	Banco República Oriental del Uruguay
CGN	Contaduría General de la Nación
ERP	Planificación de Recursos de la Empresa
EY	Ernst & Young
EE.FF.	Estados Financieros
FOCAL	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
IASB	International Accounting Standards Board
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
LAC	América Latina y el Caribe
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
OSE	Obras Sanitarias del Estado
PAD	Plan de Aportes Definidos
PBD	Plan de Beneficios Definidos
PCGA	Procedimientos Contables Generalmente Aceptados
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera
TI	Tecnología de la Información
TOCAF	Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y Normas Concordantes y Complementarias
UTE	Administración Nacional de Usinas y Transmisiones Eléctricas

Lista de figuras

	página
Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1	15
Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2	16
Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3	16
Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8	18
Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24	19
Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11	19
Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17	20
Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21	20
Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32	21
Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19	21
Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25	22
Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29	23
Figura 13: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 23	24
Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6	25
Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7	25
Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8	25
Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión	27

Referencia de color:

	Idéntico
	Similar
	Diferente

Lista de tablas

	página
Tabla 1: Resumen del marco contable legal dentro del gobierno central	10
Tabla 2: Resumen del ambiente TI	12
Tabla 3: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas	13
Tabla 4: Componentes de los Estados Financieros	14
Tabla 5: Presentación de Situaciones Financieras	14
Tabla 7: Requerimientos de consolidación	24

1. Introducción

Durante las últimas dos décadas, los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) han iniciado reformas importantes tendientes a mejorar la administración de las finanzas del gobierno. El enfoque principal de estas reformas ha sido el presupuesto y la política fiscal. Sin embargo, últimamente desde la crisis económica global del año 2008 / 2009, las normas internacionales de contabilidad de devengo son cada vez más importantes en las agendas de reforma en los países de LAC.¹

Las NICSP de devengo son prácticas de alta calidad sobre la contabilidad e información financiera de entidades públicas alrededor del mundo desarrolladas por el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés), como ente normativo independiente.² El IPSASB entiende que la adopción de las NICSP de devengo mejorará significativamente la calidad y comparabilidad de la información financiera públicamente disponible y tenderá a evaluaciones mejor informadas de las decisiones de asignación de recursos tomadas por los gobiernos, así mejorando la transparencia y responsabilidad³.

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

En el año 2014, el BID apoyó el establecimiento del Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), que comprende 16 países latinoamericanos⁴ y brinda un espacio para la reflexión, análisis permanente, e intercambio de experiencias, conocimiento y buenas prácticas para el desarrollo y mejora de los modelos de contabilidad gubernamental en la región.

El BID junto con EY están realizando un estudio sobre el estado de adopción de las Normas Internacionales de la Contabilidad para el Sector Público (NICSP), identificando brechas entre la legislación nacional y las normas internacionales de devengo, en 14⁵ países miembros de FOCAL en Latinoamérica y el Caribe. Las prácticas contables existentes en el sector público nacional se compararán entre los países participantes y con Nueva Zelanda como país de referencia.

El presente estudio permitirá el intercambio de conocimiento y experiencias entre los países miembros de FOCAL sobre sus procesos de implementación de NICSP, y al mismo tiempo aprovechar sinergias y promover asistencias técnicas más eficientes y efectivas. La realización de la encuesta ha ofrecido un

1 Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America - The Key to Efficiency and Transparency; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo; p. 198

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

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

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

5 Los miembros iniciales de FOCAL en 2014 (Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Nicaragua) con excepción de México.

espacio de auto-evaluación de la situación actual en cada país, enfocándose en los temas y aspectos más fundamentales de la implementación de NICSP.

2. Metodología

2.1 Enfoque

Para obtener datos comparables sobre los países seleccionados de LAC y Nueva Zelanda, se eligió un enfoque de encuesta. En base a los resultados de la misma se realizó un análisis de brechas para evaluar el nivel de alineación de los países con las NICSP de devengo⁶ seleccionadas como alcance del estudio. El nivel de alineación muestra la proximidad del marco contable nacional de un país con las NICSP de devengo y busca expresar esta proximidad en términos de porcentaje, permitiendo comparar las prácticas contables nacionales entre países.

El estudio se concentra en 16 de las 31 NICSP vigentes al 1 de enero de 2016 consideradas las más relevantes en el proceso de implementación y alcanza sólo la implementación a nivel de Gobierno Central. Como consecuencia, las demás 15 NICSP no se incluyen en el análisis y en el nivel global de alineación calculado del sistema contable del país con las NICSP de devengo. Adicionalmente, se identificaron los aspectos más significativos de cada norma como parte del análisis. En este sentido, un nivel de alineación de 100% implica que el sistema contable nacional respeta los conceptos fundamentales y los principios claves de la norma, tendientes a los mismos resultados contables en comparación con la NICSP de devengo, y no necesariamente que cada requerimiento de la norma de NICSP se ha reproducido en la legislación nacional.

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

2.2 Método de análisis de brechas

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

La metodología ofrece tres opciones con respecto al cumplimiento de la norma: se cumplen los requerimientos de la NICSP, no se cumplen, o se reconoce un avance. Ésta tercera categoría, reconoce el estado de transición de LAC hacia las NICSP, sin llegar a un cumplimiento pleno. Por consiguiente, cada entrevistado consideró los requerimientos de una NICSP de devengo con las prácticas actuales en su país e indicó si la práctica es “idéntica”, “similar” o “diferente” a la norma internacional.

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

A continuación se define cada opción:

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

En caso que una pregunta se enfoque en temas (aún) no cubiertos por el marco contable nacional actual, este se clasificó como “diferente”. El cuestionario no ofrece la opción de respuesta “no aplicable” ya que se asume que para todos los requerimientos contables, las áreas seleccionadas de contabilidad deberían ser cubiertas por la legislación nacional.

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

2.3 Cálculo del nivel de alineación

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

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

Después de calcular el nivel de alineación para cada área de contabilidad (NICSP individuales), se evaluó el nivel global de alineación. Para calcularlo, un factor de ponderación de 1 a 5 se aplicó a cada norma.⁷ El factor de ponderación se basó en el juicio profesional del equipo del estudio. Este factor de ponderación refleja la importancia relativa de la norma en comparación con las demás en términos de información, la importancia de la situación del balance involucrado y si la norma es aplicable a todas o solo algunas de las entidades del sector público.

⁷

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

3. Información general en el marco contable actual

3.1 Complejidad de los arreglos contables institucionales

Esta sección presenta un resumen de los acuerdos de contabilidad y el estado de su alineación con NICSP a nivel de los organismos del presupuesto nacional.

Para mejor entendimiento del análisis de brechas, es importante conocer los aspectos específicos de cada país, tal como organización y complejidad del sector público. En el caso de Uruguay la estructura del sector público es la siguiente:

- ▶ Gobierno Central: Administración Central (Poder Ejecutivo), los organismos comprendidos en el Artículo 220, a excepción de los mencionados en el artículo 221 de la Constitución (Poder Judicial, el Tribunal de lo Contencioso - Administrativo, la Corte Electoral y el Tribunal de Cuentas, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados) y Poder Legislativo.
- ▶ Banco de Previsión Social (BPS) - artículo 221 de la Constitución.
- ▶ Gobiernos Departamentales.
- ▶ Entes industriales, comerciales y financieros (artículo 221 de la Constitución).

La siguiente tabla resume las entidades que pertenecen a la hacienda pública y presenta antecedentes generales sobre el marco legal de contabilidad, el sistema contable que se utiliza y las normas contables subyacentes.

Análisis de la complejidad de los arreglos contables institucionales				
Categoría de entidad pública	Nombre de la norma / ley / orden / práctica	Naturaleza de la norma contable	Sistema Contable	Normas Contables Subyacentes
Gobierno Central: Administración Central (Poder Ejecutivo), los organismos comprendidos en el Artículo 220, a excepción de los mencionados en el artículo 221 de la Constitución (Poder Judicial, el Tribunal de lo Contencioso - Administrativo, la Corte Electoral y el Tribunal de Cuentas, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados) y Poder Legislativo.	Constitución, Ley de presupuesto nacional, ley de rendiciones de cuenta, TOCAF (Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y normas concordantes y complementarias), Texto Ordenado de Inversiones (TOI), Texto Ordenado del Funcionario Público (TOFUP) y ordenanzas del Tribunal de Cuentas.	Constitucional y legal.	Único - Sistema de información financiera centralizado (SIIF). Consiste en un sistema de información financiera y presupuestal	Normas nacionales, contabilidad presupuestal y financiera
Banco de Previsión Social - BPS (prestaciones de jubilación)	Artículo 221 de la Constitución y Ordenanzas del Tribunal de Cuentas, TOCAF (Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y normas concordantes y complementarias), Texto Ordenado de Inversiones (TOI).	Constitucional y legal	Doble - adicionalmente se presenta información presupuestal	NIIF
Gobiernos departamentales	Constitución, Ley de presupuesto departamental, ley de rendiciones de cuenta, TOCAF (Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y normas concordantes y complementarias), Texto Ordenado de Inversiones (TOI).	Constitucional y legal.	Único - Consiste en un sistema de información financiera y presupuestal	Normas nacionales, contabilidad presupuestal y financiera.
Entes industriales, comerciales y financieros	Artículo 221 de la Constitución y Ordenanzas del Tribunal de Cuentas, TOCAF (Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y normas concordantes y complementarias), Texto Ordenado de Inversiones (TOI).	Constitucional y legal	Doble - adicionalmente se presenta información presupuestal	NIIF

Tabla 1: Resumen del marco contable legal dentro del sector público.

Marco Legal de Contabilidad y las Normas Contables Subyacentes

La contabilidad de la Administración Central y los organismos del Artículo 220 de la Constitución se realiza en base al Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF). El SIIF es un sistema en el cual se llevan los registros de ingresos y gastos de los distintos organismos del presupuesto nacional por partida única y la gestión presupuestal. La norma legal que reglamenta la aplicación del SIIF y los procedimientos administrativos y contables para estos Organismos es el Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y Normas Concordantes y Complementarias (TOCAF).

El TOCAF vigente es aprobado en base a decretos del Poder Ejecutivo, reglamentarios de las normas de carácter legal aprobadas por el Poder Legislativo. El TOCAF vigente se encuentra aprobado por el decreto 150/012 y se encuentra publicado en la página web la Contaduría General de la Nación (CGN).

A nivel de la Gobierno Central no se presentan estados financieros de acuerdo a las NICSP, el registro es realizado por partida única en el SIIF.

Adicionalmente al Gobierno Central existen organismos descentralizados que son el Banco de Previsión Social (BPS) y los entes industriales, comerciales y financieros. Dentro de esta categoría se encuentran el Banco República Oriental del Uruguay (BROU), Banco Central del Uruguay (BCU), la Administración Nacional de Usinas y Transmisiones Eléctricas (UTE), Obras Sanitarias del Estado (OSE), entre otros. Estos organismos llevan sus registros contables por partida doble en base a Normas Contables Adecuadas en Uruguay y la Ordenanza Número 81 del Tribunal de Cuentas de la República Oriental del Uruguay. Deben aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) aprobadas por el IASB.

Finalmente, los Gobiernos Departamentales deben llevar su contabilidad en forma similar al Gobierno Central.

Para efectos de análisis, clasificamos a los sistemas contables existentes en las siguientes cuatro categorías amplias:

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

Para el caso uruguayo, para los organismos que reportan bajo el alcance del SIIF, se utiliza el Sistema 2 - "Base de Efectivo Modificado". Los ingresos son registrados en base al criterio del método efectivo y los egresos principalmente por el criterio de lo devengado a excepción de intereses de deuda que se registran por el criterio de base caja.

3.2 Sistema de registro y contexto TI

Los siguientes sistemas informáticos se encuentran en la Gobierno Central:

- ▶ SIIF: Información presupuestal en base a partida única;
- ▶ Son utilizadas otras herramientas de TI independientes para cálculos de beneficios sociales y de liquidación de sueldos;
- ▶ Con referencia a las informaciones “Activos fijos” e “Inventario”, solamente se llevan registros de inventario físico y no se encuentran valuados en SIIF.
- ▶ Otros sistemas auxiliares independientes.

Los siguientes sistemas informáticos están implementados a nivel del gobierno central:

Tipo de sistema	Contabilidad General	Activos Fijos	Adquisición	Beneficios Sociales	Inventario	Tesorería	Presupuesto	Consolidación
Sistema Integrado de ERP	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>				
Sistema operativo con interfaces a los módulos principales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Herramientas de TI independientes	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
No hay sistema informático (planillas manuales, registros en papel)	X	<input type="checkbox"/>	X					

Tabla 2: Resumen del ambiente TI

4. Análisis de brechas en algunas normas NICSP seleccionadas

A continuación, un análisis de brechas para las áreas contables seleccionadas presenta el nivel de alineación de los requerimientos contables y financieros nacionales vigentes con respecto a la base de devengo de NICSP. No se consideran los planes de reforma a futuro sobre la implementación de la contabilidad de devengo/NICSP.

El siguiente análisis de brechas se centra en los requerimientos contables y financieros nacionales vigentes con respecto a la base de devengo de NICSP para la Administración Central y otros organismos incluidos en el Artículo 220 de la Constitución, con excepción de los organismos industriales, comerciales y financieros que llevan su contabilidad de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera.

Las preguntas se estructuran alrededor de la base de devengo de NICSP y se agrupan por tema. Para cada norma contable seleccionada, el análisis se enfoca en los requerimientos principales de NICSP.

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

Dimensiones	Áreas contables seleccionadas
Presentación y Revelación	NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros
	NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo
	NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
	NICSP 18 Información Financiera por Segmentos
	NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros
Activos Mayores: Reconocimiento y Medición	NICSP 11 Contratos de Construcción
	NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo
	NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo
	NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente
Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición	NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
	NICSP 25 Beneficios a los Empleados
	NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
Ingresos	NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)
Consolidación	NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Separados
	NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas
	NICSP 08 Negocios Conjuntos

Tabla 3: Áreas contables seleccionadas sujetas al análisis de brechas

4.1 Presentación y Revelación

4.1.1 NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

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

Componentes de los Estados Financieros	No se presenta	Frecuencia de presentación (NICSP 1.66)	Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)
Estado de situación financiera (balance general)	X		
Estado de resultados financieros (Estado de resultados/Estado de ganancias y pérdidas)	X		
Estado de cambios en activos netos	X		
Estado de flujo de efectivo	X		

Componentes de los Estados Financieros	No se presenta	Frecuencia de presentación (NICSP 1.66)	Duración del proceso de información financiera (NICSP 1.69)
Comparación de los montos presupuestados y reales, como estado financiero adicional separado o como columna de presupuesto en los estados financieros	<input type="checkbox"/>	Anual	6 meses
Políticas contables y notas a los estados financieros (resumen de las principales políticas contables y otra información explicativa) - NICSP 1.21	<input type="checkbox"/>	Anual	6 meses
Otro(s) estado(s): Sistema de tesoro, asistencia a seguridad Social, comparativo presupuesto caja, sistema de endeudamiento, fuentes y usos de fondos, Financiamiento. (Tomo 1 ejecución presupuestal y rendición de cuentas).	<input type="checkbox"/>	Anual	6 meses

Tabla 4: Componentes de los Estados Financieros

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

Tabla 5: Presentación de Situaciones Financieras

La siguiente tabla de barras ilustra los resultados del análisis de brechas para NICSP 1 sobre la Presentación de EE. FF, Estado de Situación Financiera, Distinción “corriente” y “no corriente” y Revelaciones:

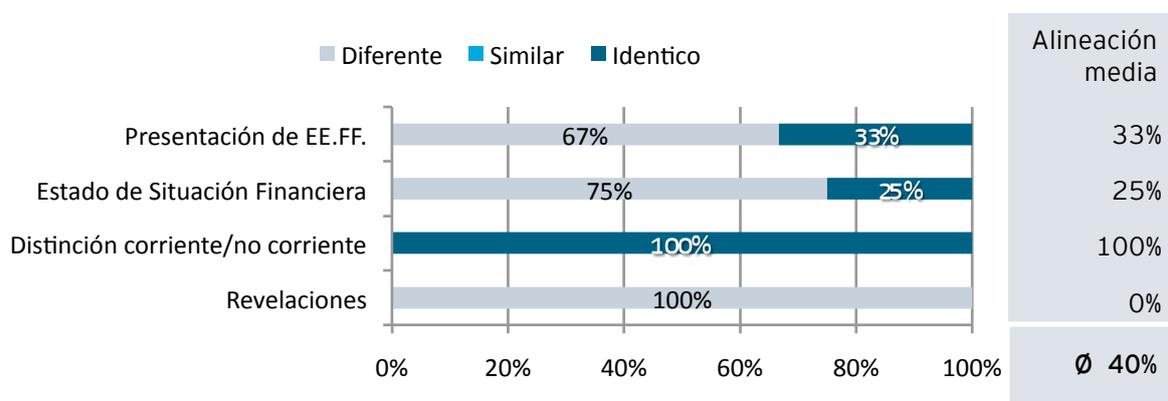


Figura 1: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 1

De acuerdo a las preguntas realizadas con los representantes del gobierno uruguayo se ha llegado a las siguientes conclusiones, las cuales están reflejadas en el cuadro anterior:

- ▶ Sobre la distinción entre “corriente” y “no corriente”, se ha informado que no hay diferencias en la definición de activos y pasivos corrientes y no corrientes.
- ▶ Sobre las relevaciones en los Estados Financieros, de acuerdo a las NICSP 1.32 y NICSP 1.33, se observan diferencias cuando la entidad se desvía de un requerimiento de sus políticas / leyes y normas contables, de revelar:
 - ▶ b1. “...que la administración ha concluido que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo”
 - ▶ b2. “...que ha cumplido con las normas aplicables, con excepción de un requerimiento en particular para así poder lograr una presentación razonable”.
 - ▶ b3. “...el nombre de la norma del cual la entidad se desvía, la naturaleza del desvío, inclusive el tratamiento que la Norma requeriría, la razón por la cual el tratamiento sería engañoso bajo las circunstancias ya que estaría en conflicto con los objetivos de los estados financieros establecidos en esta Norma, y el tratamiento adoptado”.
 - ▶ b4. “...para cada periodo presentado, el impacto financiero del desvío de cada ítem en los estados financieros que se habría informado si se cumpliera el requerimiento”.
 - ▶ b5. “La entidad hace las revelaciones presentadas en los puntos arriba, cuando esa entidad se ha desviado de un requerimiento de una Norma en un periodo anterior, y tal desvío afecta los montos reconocidos en los estados financieros del periodo actual”.

En Uruguay la normativa no permite apartarse de los procedimientos establecidos en el TOCAF. No existe tampoco una norma que indique las revelaciones a realizar en caso de que existan apartamientos a la norma y por eso se indica anteriormente que la norma es diferente.

- ▶ En cuanto al “Estado de Situación Financiera”, en Uruguay se presenta la información para: activos financieros, efectivo y equivalentes al efectivo, cuentas por pagar de transacciones con contraprestación y pasivos financieros. Es diferente, o no se presenta, el resto de las partidas indicadas para el estado de situación financiera.

- ▶ En cuanto a los Estados que se presentan las diferencias son respecto a los siguientes estados que no se presentan:
 - ▶ Estado de situación financiera no se presenta con todas las partidas.
 - ▶ Estado de resultados financieros
 - ▶ Estado de cambios en activos netos
 - ▶ Estado de flujo de efectivo

No se cuenta con estos estados financieros mencionados en el sentido de que es partida única.

4.1.2 NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo

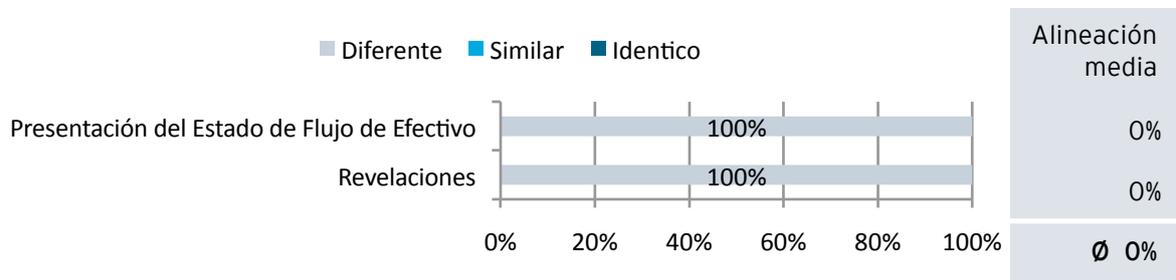


Figura 2: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 2

En el caso uruguayo, no se presenta estado de flujo de efectivo de acuerdo a NICSP. Se prepara información de flujo de fondos en base a otros criterios.

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

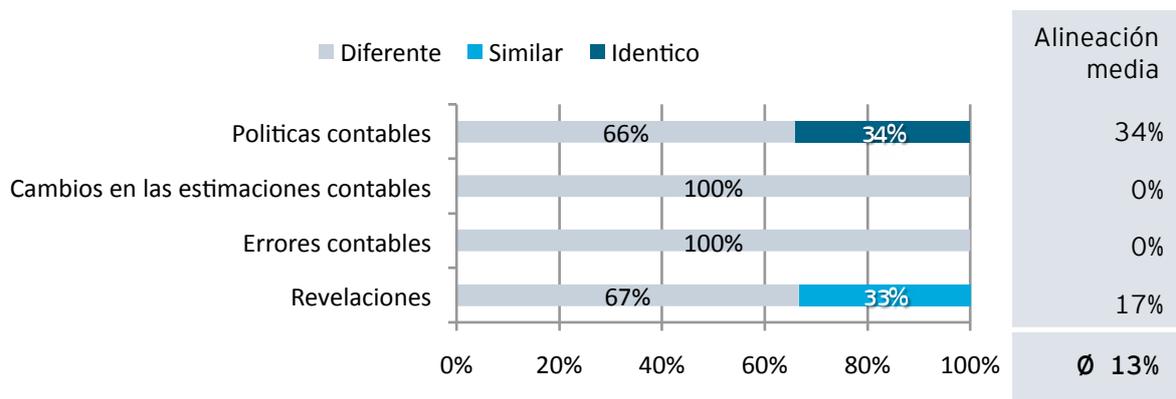


Figura 3: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 3

Las normas locales con respecto a la NICSP 3, son idénticas. La entidad no cambia sus políticas contables al menos que lo requiera una norma o ley o que el cambio generaría una información más confiable o relevante sobre la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo de la entidad.

Sin embargo, se observaron las siguientes diferencias:

Si hay cambios en las políticas contables, el Gobierno Central no aplica el cambio de forma retrospectiva y no ajusta el saldo inicial de cada componente afectado del activo neto/patrimonio neto para el primer periodo anterior presentado y los otros montos comparativos revelados como si la nueva política contable siempre se hubiera aplicado.

Si no es factible determinar los efectos específicos al periodo o el efecto acumulativo de la modificación de una política contable para uno o más periodos anteriores presentados, no se prevé una limitación sobre la aplicación retrospectiva de los cambios en las políticas contables.

Considerando que a nivel del Gobierno Central la información es presupuestal, no existe posibilidad de realizar cambios a períodos anteriores. Se ejecuta el presupuesto que está asignado a cada organismo.

Sobre los Cambios en las Estimaciones Contables, se observó lo siguiente:

- ▶ El efecto de un cambio en la estimación contable no se reconoce de forma prospectiva ni se incluye el excedente o déficit durante:
 - ▶ El periodo del cambio, si el cambio sólo afecta el periodo; o
 - ▶ El periodo del cambio y los periodos posteriores, si el cambio afecta ambos.
- ▶ En la medida en que una estimación contable genere cambios en los activos y pasivos, o se asocie a un ítem de activo neto / patrimonio neto, no se reconoce el ajuste del valor contable del activo, pasivo o activo neto/patrimonio neto asociado en el periodo del cambio.

Las diferencias anteriores se deben a que el Gobierno Central mantiene sus registros en base a información presupuestal y ejecución del mismo. No hay normativa establecida que establezca incorporar estimaciones ni se consideran posibles efectos por estimaciones.

Sobre los errores contables, las diferencias surgen por los siguientes temas:

- ▶ El Gobierno Central no corrige errores del periodo anterior de forma retrospectiva de acuerdo a lo indicado en la NICSP 3.47.
- ▶ No se incluye en la normativa posibilidad de aplicación retrospectiva de las correcciones de errores de periodos anteriores que bajo NICSP 3.48

Lo anterior ocurre debido a que es información presupuestal, por lo cual, una vez cerrado el ejercicio, el mismo se ejecuta sin posibilidad de realizar ajustes en períodos anteriores. Consecuentemente, no se pueden hacer cambios a períodos anteriores.

Sobre las revelaciones:

- ▶ La normativa es similar en cuanto a que, si hay un cambio en las políticas contables, el Gobierno Central revela la razón y naturaleza del cambio, una descripción de las provisiones transicionales y el efecto sobre los periodos presentados. Si surge un cambio en una normativa contable, el mismo es revelado en notas o en información explicativa. Es similar en el sentido de que no está establecido en la normativa local cómo se tiene que realizar esta revelación ni está establecido cuando se debe realizar, por lo cual la revelación del cambio es realizada a criterio de la CGN.
- ▶ Se considera como diferencia a que no se revela la naturaleza y monto del cambio en una estimación contable que afecta el periodo actual o se espera afectar los periodos posteriores.
- ▶ Se considera como diferente a que no se revela la naturaleza de cualquier error del periodo anterior, el monto de la corrección para cada línea afectada de los estados financieros, ni el monto de la corrección y una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error. (NICSP 3.54).

4.1.4 NICSP 18 Información Financiera por Segmentos

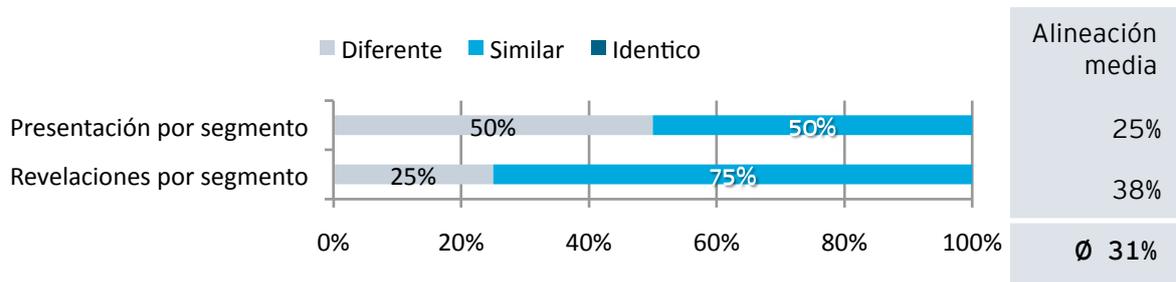


Figura 4: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 18

Presentación por segmentos:

Es similar - El Gobierno Central informa en base a segmentos de servicio no por NICSP. Solamente a nivel de gasto y no de recursos (NICSP 18.17). Según NICSP 18.17 un segmento de servicio es un componente distinguible de una entidad dedicada a entregar producción asociada o a cumplir objetivos operativos específicos consistentes con la misión global de cada entidad.

La agrupación es realizada a nivel de organismos, sin embargo, esta agrupación no califica con la definición de segmento de acuerdo con la NICSP.

Es diferente ya que la entidad no informa en base a segmentos geográficos (NICSP 18.17). Según NICSP 18.17 un segmento geográfico es un componente distinguible de una entidad dedicada a entregar producción asociada a cumplir objetivos operativos específicos dentro de un área geográfica específica.

Revelaciones por segmento:

La entidad revela los gastos por segmento similar a lo establecido en las NICSP (NICSP 18.52) para una definición de los gastos por segmento ver NICSP 18.27. Es similar que la entidad revela el costo total incurrido durante el periodo para adquirir activos por segmento que se esperan usar durante más de un periodo (NICSP 18.54).

Similar a lo establecido en las NICSP la entidad presenta una conciliación entre la información revelada por segmentos y el total de la información en los estados financieros consolidados o de la entidad.

Es similar en el sentido de que se presenta información para cada organismo y luego se concilia la suma de los organismos con el total de la información a nivel de la Administración Central y organismos del Artículo 220 de la Constitución. No es idéntico debido a que esta información no cumple con la definición de segmentos de acuerdo a lo indicado en la NICSP 18.

La entidad no revela el valor contable total de los activos y pasivos por segmento. (NICSP 18.53 y .54). Para una definición de los activos o pasivos por segmento, ver NICSP 18.27. La diferencia se debe a que a nivel del Gobierno Central no se presenta información de activos y pasivos totales.

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

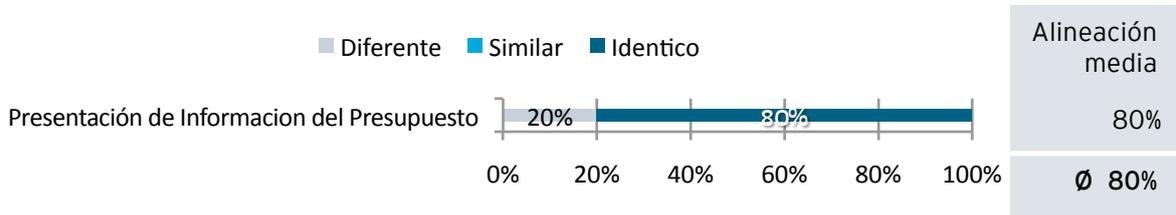


Figura 5: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 24

La información financiera y presupuestal del Gobierno Central se informa públicamente. El presupuesto se ejecuta en base al Sistema 2 - "Base de efectivo modificado". Los ingresos se reconocen por el criterio de lo percibido y los gastos por el criterio de lo devengado.

Se observó la siguiente diferencia: En el caso uruguayo, la información referente a las diferencias de base y oportunidad del presupuesto no se identifican por separado (NICSP 24.47) ya que no se cuenta actualmente con contabilidad patrimonial.

4.2 Activos Mayores: Reconocimiento y Medición

4.2.1 NICSP 11 Contratos de Construcción

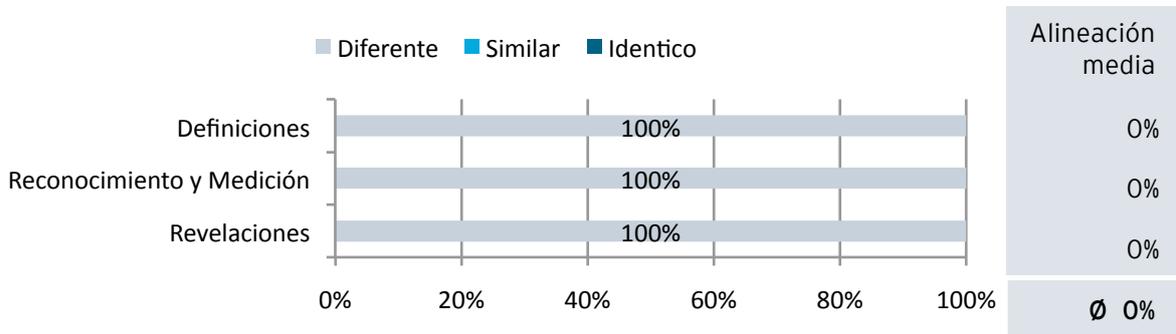


Figura 6: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 11

A nivel del Gobierno Central el registro de contratos de construcción no se realizan de acuerdo a lo indicado en la NICSP 11. El gobierno central no presta servicios de construcción. El Gobierno Central terceriza los servicios de construcción.

4.2.2 NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo

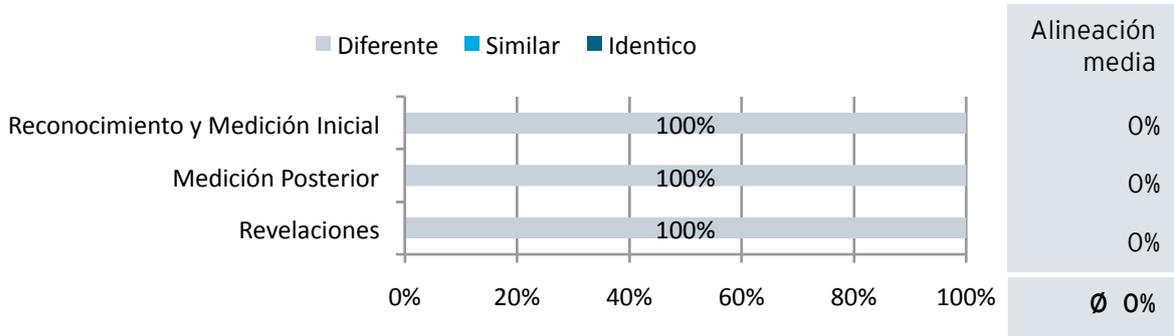


Figura 7: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 17

En relación a este tema, no se hace uso del período de transición de 5 años señalado en la NICSP 17.106. Tampoco se mantiene inventario físico de activos de infraestructura, activos militares ni activos de patrimonio. Actualmente no se cuenta con el software necesario y por ello no se registran estos inventarios. Existen planes de aplicarlo.

Los registros de activo fijo en ningún caso se registran en el estado de situación financiera y no se encuentran valuados. Solo se mantiene inventario físico de algunos activos. Depende del organismo si existe un inventario físico o no. La valuación de estos activos no es realizada a nivel del SIIF. A nivel de Contaduría General de la Nación si está centralizado el inventario físico de inmuebles y vehículos (sin valuación).

El estado global del registro y medición de la Propiedad, Planta y Equipo es “no comenzado” para todos los casos, por lo cual se considera diferente de la norma.

4.2.3 NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo

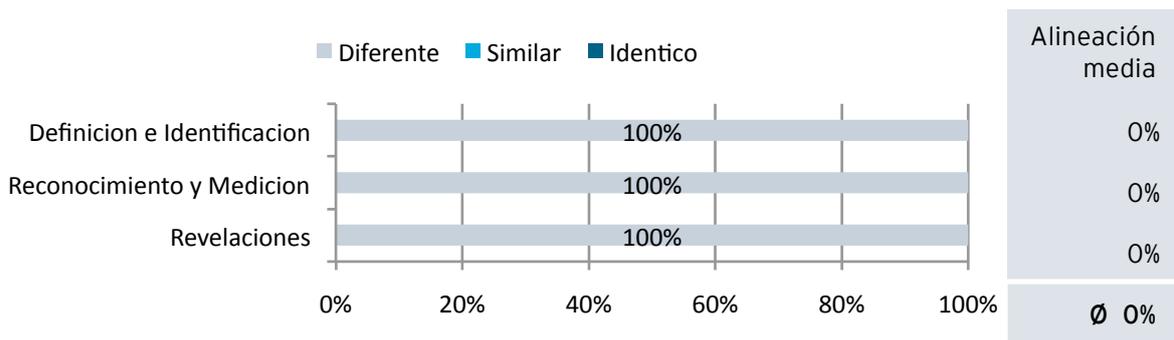


Figura 8: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 21

No se encuentra actualmente implementado un proceso para la identificación y registro de pérdidas por deterioro.

4.2.4 NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente

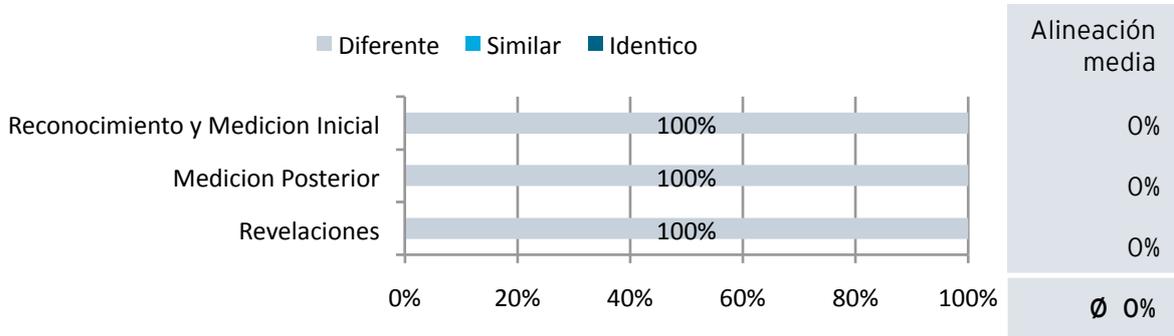


Figura 9: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 32

El Gobierno Central cuenta con disposiciones específicas para la contabilidad de acuerdos de concesión de servicios (Públicas-Privadas-Sociedades) en sus leyes y normas. Dichas disposiciones son diferentes a la NICSP 32.

4.3 Pasivos Mayores

4.3.1 NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

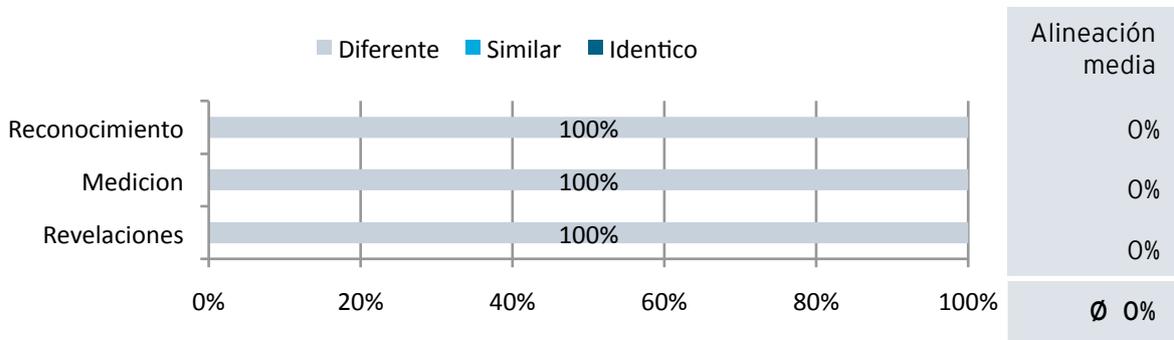


Figura 10: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 19

El Gobierno Central no cuenta con normativa específica para la contabilidad de provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

4.3.2 NICSP 25 Beneficios a los Empleados

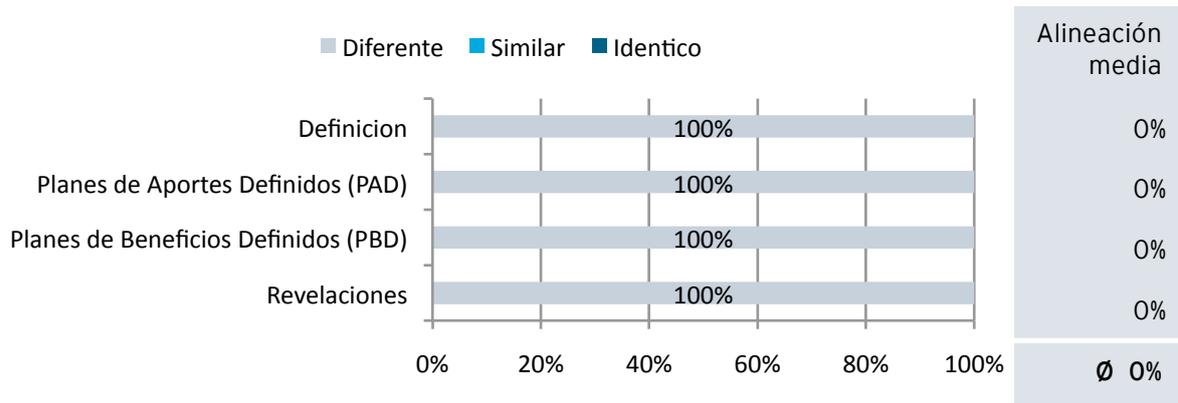


Figura 11: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 25

Algunas observaciones sobre los resultados de Uruguay sobre este tema:

- ▶ La Administración Central y organismos del Artículo 220 de la Constitución no hacen y no tienen planificado hacer uso del periodo transicional de tres años señalado por NICSP 33.36, permitiendo el no reconocimiento y/o medición de los planes de beneficios y los beneficios a los empleados de largo plazo.
- ▶ No hacen uso del periodo transicional según la NICSP 33 para ajustar las políticas contables a la NICSP 25 mientras siguen aplicando las políticas contables anteriores.
- ▶ Las pensiones para los funcionarios públicos se administran de forma central. No se calculan obligaciones previsionales y no hay registros de pasivos previsionales en el SIIF.
- ▶ No se calculan obligaciones previsionales (por ejemplo, servicio actuarial externo, cálculo interno).
- ▶ A nivel del sector público no se incorpora el cálculo actuarial, por lo cual no se aplica tasa de interés para descontar las obligaciones por beneficios post-empleo.

4.3.3 NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

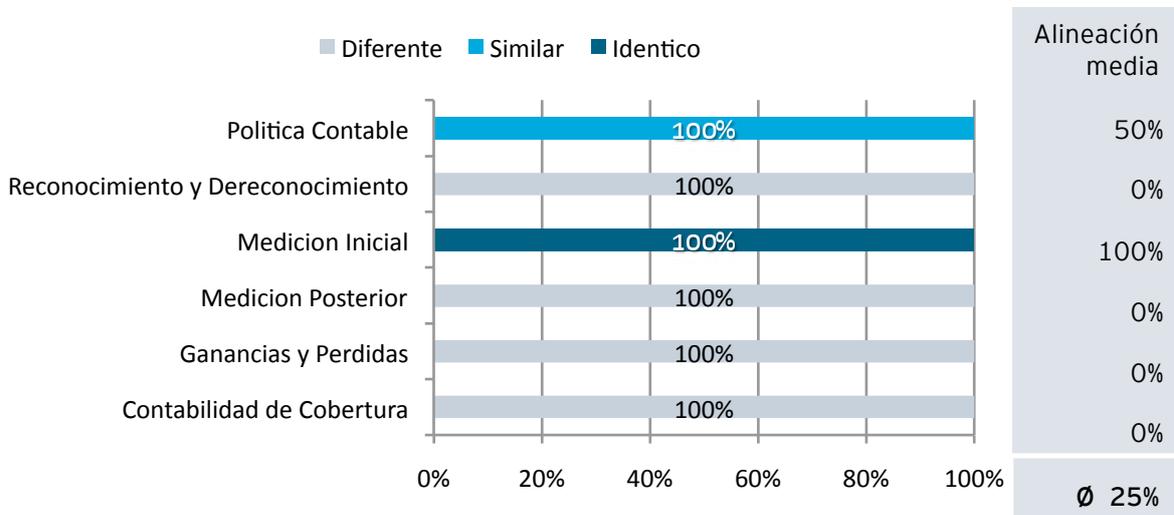


Figura 12: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 29

La normativa es diferente a la NICSP 29, excepto con respecto a la medición inicial.

En la medición inicial de un activo financiero o pasivo financiero, el Gobierno Central lo realiza a su valor justo más los costos de transacción directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o pasivo financiero. (NICSP 29.45). El valor justo asignado corresponde al valor de adquisición.

La normativa uruguaya es similar a las NICSP en cuanto a que se distingue en la política, leyes y normas contables, entre cuatro categorías diferentes de activos financieros (es similar en cuanto a que hay categorías de activos y pasivos financieros, sin embargo, no son las mismas categorías que indica la normativa):

- ▶ Préstamos y cuentas por cobrar
- ▶ Inversiones mantenidas hasta su vencimiento
- ▶ Activos financieros mantenidos para la venta
- ▶ Activos financieros al valor justo a través de ganancias o pérdidas

Y entre tres categorías de pasivos financieros:

- ▶ Pasivos financieros al costo amortizado
- ▶ Pasivos financieros al valor justo a través de ganancias o pérdidas
- ▶ Otros pasivos financieros inclusive contratos de garantía financiera y compromisos de préstamos

4.4 Reconocimiento de Ingresos

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



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

Actualmente no se aplica la NICSP 23. Los ingresos por impuestos se reconocen por el criterio de lo percibido. La normativa nacional obliga a registrar por el método de lo percibido a todo ingreso sin contraprestación.

4.5 Consolidación

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

Requerimientos de consolidación a nivel del gobierno central				
Nombre de la norma / ley / orden / práctica con respecto a la consolidación de cuentas	Marco Contable	Entidad Pública responsable de la consolidación	Obligatoria / Voluntaria	Alcance
Decreto 150/12 - TOCAF (Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera y Normas Concordantes y Complementarias)	TOCAF	Contaduría General de la Nación	Obligatoria	Gobierno Central

Tabla 6: Requerimientos de consolidación

4.5.1 NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Registro de Entidades Controladas

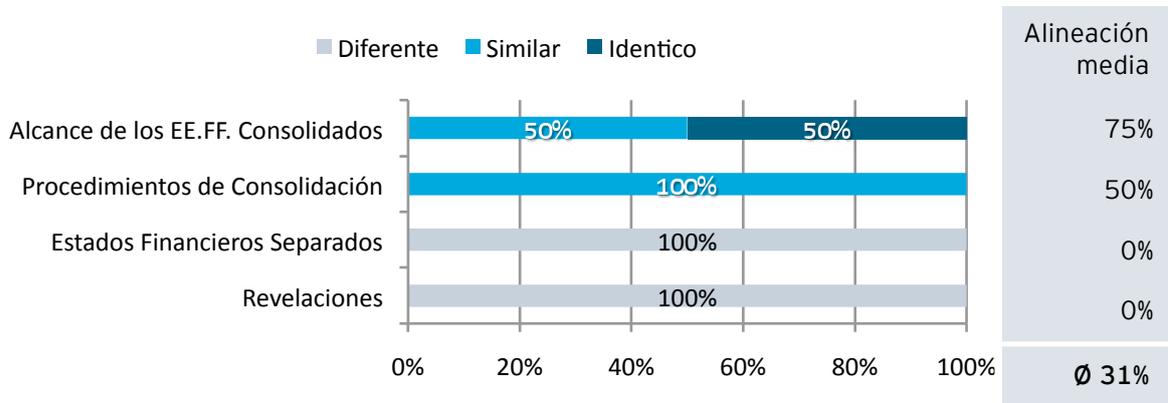


Figura 14: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 6

Al no haber contabilidad por partida doble no se elaboran estados financieros consolidados.

El alcance de la información financiera emitida por la Contaduría General de la Nación es de la Administración Central y organismos del artículo 220 de la Constitución (Gobierno Central), a través del balance de ejecución presupuestal.

4.5.2 NICSP 7 Inversiones en Empresas Asociadas

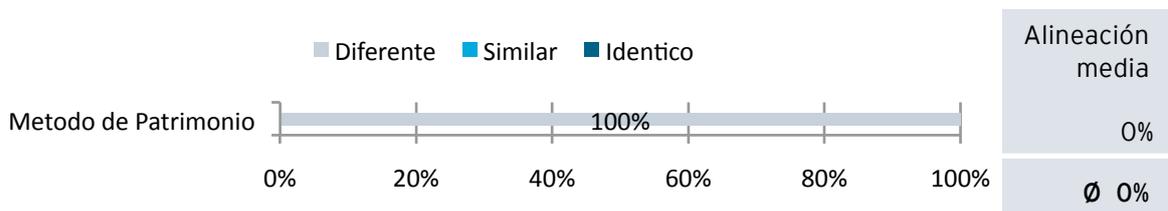


Figura 15: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 7

En el caso de Uruguay, no hay registro de inversiones en asociadas.

4.5.3 NICSP 8 Empresas Conjuntas

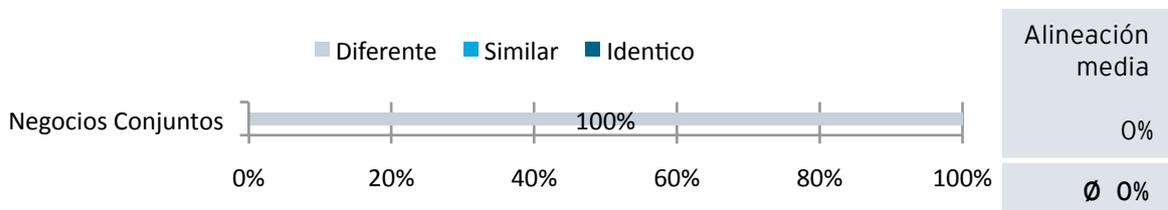


Figura 16: Ilustración de los resultados del análisis de brechas para NICSP 8

En el caso de Uruguay, no hay registro de negocios conjuntos.

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

El objetivo de esta sección es presentar los planes y los avances en las reformas contables. También se presentarán los posibles obstáculos a las reformas y la necesidad de tomar medidas mayores para cumplir los objetivos.

Actualmente se encuentra en proceso de ejecución el programa de Modernización de la Gestión Financiera Pública para una mayor eficiencia del gasto financiado parcialmente por el BID (operación 3161/OC-UR). Mediante este programa, se prevé el desarrollo e implementación de un nuevo SIIF y el fortalecimiento institucional de las unidades del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y Organismos Públicos.

Dentro del plan de acción la etapa corresponde a la armonización de las NICSP con la normativa nacional. Adicionalmente, se encuentra en proceso la elaboración de los términos de referencia para la licitación del desarrollo de un nuevo sistema de información financiera.

6. Nivel calculado de alineación con NICSP

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

Las siguientes figuras muestran el nivel de alineación logrado del país con las NICSP individuales y el promedio ponderado⁸ de alineación por dimensión de área contable:

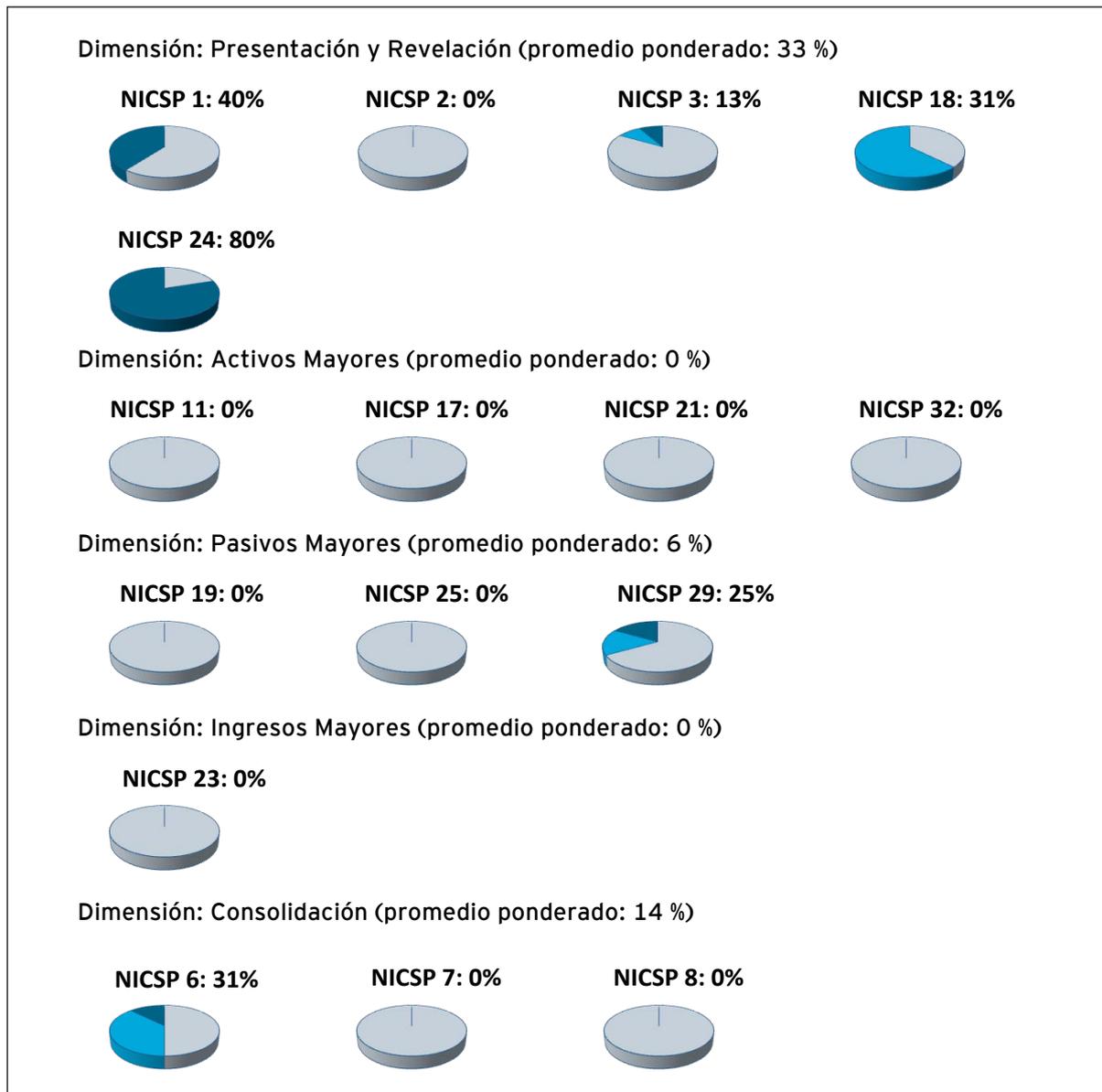


Figura 17: Nivel de alineación con las NICSP individuales y el promedio ponderado por dimensión

El nivel global de alineación es 13 %. El cálculo detallado del nivel global de alineación se presenta en el Anexo E.

⁸ El promedio en figura 17 es calculado con el factor de ponderación mostrado en Anexo E.

Anexo A Lista de entrevistados

Contraparte entrevistada de las instituciones gubernamentales				
País	Organización	Nombre	Cargo	Fecha de entrevista
Uruguay	Ministerio de Economía; Contaduría General de la Nación	Laura Remersaro (2016)	Ex-Contadora General	1 de julio de 2016

Anexo B Lista de participantes del BID

Representantes del BID involucrados en la entrevista y preparación del informe			
País	Organización	Nombre	Cargo
Uruguay	IDB	Nadia Rauschert (2016)	Especialista Fiduciario en Gestion Financiera
Uruguay	IDB	Abel Cuba (2017)	Especialista Fiduciario en Gestion Financiera

Anexo C Validación del informe

Instituciones gubernamentales involucrados en la validación del informe de país			
País	Organización	Nombre	Fecha de validación
Uruguay	Ministerio de Economía; Contaduría General de la Nación	Laura Tabarez (2017) - Contadora General de la Nación	28 de marzo de 2017

Anexo D Cuestionario (versión en blanco)

Referirse al Anexo 5 en el informe principal.

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

Normas NICSP incluidas en la evaluación del nivel de alineación con NICSP	Factor de ponderación (1 a 5)	Nivel de alineación por cada norma NICSP individual según el cuestionario	Calculo del nivel global de alineación
Presentación y Revelación			
▶ NICSP 01 Presentación de Estados Financieros	5	40%	200%
▶ NICSP 02 Estados de Flujo de Efectivo	4	0%	0%
▶ NICSP 03 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y E	2	13%	26%
▶ NICSP 18 Información Financiera por Segmentos	1	31%	31%
▶ NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Fir	3	80%	240%
Activos Mayores: Reconocimiento y Medición			
▶ NICSP 11 Contratos de Construcción	1	0%	0%
▶ NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo	5	0%	0%
▶ NICSP 21 Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo	3	0%	0%
▶ NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicio: La Concedente	4	0%	0%
Pasivos Mayores: Reconocimiento y Medición			
▶ NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	4	0%	0%
▶ NICSP 25 Beneficios a los Empleados	5	0%	0%
▶ NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	3	25%	75%
Ingresos			
▶ NICSP 23 Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y T	5	0%	0%
Consolidación			
▶ NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Separados	4	31%	124%
▶ NICSP 07 Inversiones en Empresas Asociadas	2	0%	0%
▶ NICSP 08 Empresas Conjuntas	3	0%	0%
Subtotal A:	54	Subtotal B:	696%
Nivel Global de Alineación con NICSP (Subtotal B / Subtotal A =)			13%

Anexo F Lista de Referencias

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

Joseph Cavanagh, Almudena Fernández Benito (2015): Public Accounting and Fiscal Credibility; en: Carlos Pimenta, Mario Pessoa (2015): Public Financial Management in Latin America - The Key to Efficiency and Transparency; publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo

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

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