

4

LA CUENTA DE INVERSIÓN ARGENTINA FRENTE A LOS COMPROMISOS ADQUIRIDOS POR EL PROGRAMA "TRANSPARENCIA EN LAS CUENTAS PÚBLICAS"

Carmen Caba Pérez

(Universidad de Almería, España)

Elisa Isabel Caba Pérez

RESUMEN

El gobierno argentino durante las últimas décadas, fundamentalmente, ha ido tomado conciencia de la importancia de contar con un adecuado sistema de información financiera en la Administración pública, pues ésta se requiere para el proceso de toma de decisiones.

De otro lado, la IFAC (*International Federation of Accountants*), ha emitido recientemente una serie de normas internacionales de contabilidad pública que pretenden asegurar una transparencia financiera. Es decir, que los informes financieros emitidos por las administraciones públicas incluyan información financiera de calidad suficiente como para apoyar a los distintos usuarios en sus decisiones.

En este contexto, en este estudio se abordan cuáles deberían de ser los principales cambios a realizar en la Cuenta de Inversión Argentina para adaptarse al suministro de información pública recomendado por la IFAC.

PALABRAS CLAVE:

sistema de información financiera, administración pública, normas internacionales de contabilidad pública, Cuenta de Inversión, transparencia financiera.

ABSTRACT

During the last decades, the Argentine government has been increasingly becoming aware of the importance to have an appropriate financial information system in the public administration because it is required in the process of adopting decisions.

Furthermore, the IFAC (*International Federation of Accountants*) has recently published a series of international standards on public account in order to assure financial transparency. That is in order to the financial reports issued by the public administrations contain financial information of enough quality so as to give support to the different users in its decisions.

In this context, in this analysis it is tackle which should be the main changes to be introduce in the Argentina Investment Account so as to adapt itself to the public information supply suggested by the IFAC.

KEY WORDS:

financial information system, public administration, international standards of public account, Investment Account, financial transparency.

1 INTRODUCCIÓN

Aunque a lo largo de la historia de Argentina ha existido una preocupación incesante por el sistema de información financiera pública, ha sido en las últimas décadas cuando se han producido algunas de las más importantes reformas con el fin de mejorar la información que guía el proceso de decisión. Tal es así, que de forma paulatina el objetivo tradicional de la contabilidad pública de rendición de cuentas se ha visto complementado con el suministro de información útil para la toma de decisiones.

Esta reforma del sistema de información financiera gubernamental argentino, que se produjo en la década de los noventa, fue parte de una reforma más amplia, la de la administración financiera, contando con el respaldo de los organismos de financiación, entre los que se destaca el USAID y BID, que ofrecieron, además de respaldo financiero, apoyo técnico tanto en el proyecto inicial de reforma como en el de su consolidación. Así, en 1994 se aprobó un proyecto denominado “Programa de Consolidación de la Reforma Administrativa y Financiera del Sector Público Nacional” (826/OC-AR), cuyo costo total ascendió a 59 millones de dólares, participando los organismos de financiación internacionales en 47 millones de dólares, siendo el resto aportado por el estado argentino.

Sin embargo Argentina, a pesar de las importantes reformas llevadas a cabo

en los noventas, nunca ha considerado que ha llegado a su techo, sino que ha seguido trabajando para continuar mejorando su sistema de información financiera pública en el mismo sentido que se está haciendo en los países más avanzados contablemente. Tal es así, que la Contaduría General de la Nación del Ministerio de Economía argentino ha venido participando activamente en los talleres de trabajo realizados como consecuencia del convenio suscrito en el año 2001 sobre *Transparencias en las Cuentas Públicas* entre el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

En el marco de este programa, en el 2002, se emiten una serie de conclusiones, recomendaciones y planes de acción a seguir por el Ministerio de Economía de la República de Argentina (véase www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/ifac/conclusiones). Así entre ellas, creemos destacables por el tema que nos ocupa las siguientes:

a) Conclusiones

a1) La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSPs), constituye un necesario complemento para fortalecer la armonización y comparabilidad de los estados financieros del Sector Público Argentino.

a2) La Asociación Argentina de Contadores Generales se compromete a apoyar la homogeneización de las Normas Contables de todo el sector Público Argentino a través de su difusión, conocimiento y capacitación.

b) Recomendaciones

b1) Difundir las NICSPs, siendo adecuado la elaboración un cronograma de actividades que permita, a partir de las sugerencias y recomendaciones recibidas, poner en marcha un programa de actualización para su implantación en un plazo prudencial.

b2) Al comparar las aproximaciones conceptuales básicas existentes entre las NICSPs y las vigentes en el Sector Público Nacional argentino, se observa la inexistencia de la desagregación y del detalle analítico de la totalidad de transacciones económico-financieras contempladas en dichas normas internacionales. Por ello, correspondería iniciar un proceso de adecuación y armonización de ambas normativas, a la luz de la tipificación operativa predominante en la Argentina.

c) Plan de acción

c1) Revisar y armonizar la normativa del sistema de contabilidad general

de la Nación de Argentina y los conceptos y metodologías contenidas en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), como medio para contribuir a la transparencia de las cuentas públicas.

c2) La Contaduría General de la Nación a través de las direcciones correspondientes armonizará la normativa del sistema de contabilidad gubernamental con los conceptos y metodologías contenidas en las NICSPs.

Por tanto, nos encontramos que se considera interesante adoptar o armonizar la actual información contable emitida por sector público argentino a las NICSPs. Estas normas contables públicas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través de su Comité para el Sector Público (CSP), tienen como objetivo facilitar un punto de referencia para la elaboración de la información contable pública para que los países suministre información no únicamente de mayor calidad sino también equivalente y comparable, instando los Organismos Internacionales de Financiación a su adopción, caso del BID, a lo que la Contaduría General de la Nación Argentina parece estar totalmente de acuerdo.

En este contexto, el objetivo principal de este estudio es observar cuáles deberían de ser los principales cambios a realizar en la Cuenta de Inversión Argentina para adaptarse al suministro de información financiera pública recomendado por la IFAC. Para alcanzar este objetivo se propone un índice de coincidencia, que servirá para realizar la comparación entre la información financiera pública facilitada, en la práctica, por el sector público nacional no financiero argentino y la propuesta por la IFAC.

2 LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA CONTABLE PÚBLICO Y LA IFAC

En el marco de las reformas emprendidas por las Administraciones Públicas figura como elemento esencial el suministro de información sobre la situación económico-financiera y sobre la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos, de modo que sea útil para la toma de decisiones (Monzo, 2003). Ello ha llevado, en los últimos años, a que la contabilidad pública tenga un contenido más amplio y asuma el paradigma de utilidad de la información financiera como punto de arranque para llevar a cabo la modernización de los sistemas contables de las Administraciones Públicas.

Así las cosas, el concepto de contabilidad pública ha evolucionado, pasando a ser definida como un sistema elaboración y comunicación de información consistente en un conjunto de funciones interrelacionadas cuya finalidad es

transformar los datos financieros suministrados por la administración pública nacional, provincial o local, en información útil para la rendición de cuentas y para la toma de decisiones de los diferentes usuarios.

Ahora bien, también está potenciado este proceso de modernización de los sistemas contables públicos la necesidad de una armonización contable pública que lime las diferencias existentes entre los distintos países. Ello permitiría, por ejemplo, como indica (Brusca y Benito, 2002) potenciar la comparabilidad internacional de la información facilitada por los diferentes países, la cual es utilizada por Organizaciones Internacionales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, el BID, etc.

Para colaborar en este proceso de modernización la IFAC, a través de su Comité para el Sector Público, ha preparado un conjunto de normas de contabilidad para las entidades del sector público, conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs).

Según OMS (2006), las NICSPs constituyen un conjunto de normas de alta calidad en el ámbito de la contabilidad y la presentación de informes financieros en el sector público, según las cuales la contabilidad debe basarse en “valores totales devengados”. Como se apunta en las NICSPs, la adopción de éstas por los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por entidades del sector público en todo el mundo.

Como las NICSPs han sido producidas en forma independiente y han participado gobiernos de todos los continentes, los órganos de contabilidad profesionales y las organizaciones internacionales, como el Banco Mundial, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la actitud de rechazo a introducir unas normas contable públicas que no han sido producidas dentro del propio país u organismo puede ser menor (Brusca y Benito, 2002).

Varias organizaciones de las Naciones Unidas ya han sometido a la consideración de sus Estados miembros propuestas formales de adopción de las NICSPs, entre otras, la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Organización Mundial de la Salud (OMS), la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI). Otras como la OCDE, la Comisión Europea y la OTAN han adoptado recientemente las NICSPs para la preparación de sus informes financieros.

En el caso de Latinoamérica, la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) está apoyando este proceso. Así, la AIC firmó un convenio en mayo del

2001, con el Banco Interamericano de Desarrollo-BID denominado programa de “Transparencia en las Cuentas Públicas” (TC013013) con el objetivo de difundir las NICSPs entre los gobiernos de los países miembros, para que paulatinamente se fuera considerando su implementación o adopción. Concretamente este proyecto pretendía “mejorar la transparencia fiscal de los países de América Latina a través de la implantación de Standard en el sector publico en cuentas publicas, desarrollados según los intereses de los usuarios de estados financieros de entidades del sector”.

Con respecto al contenido de las NICSPs, basadas en las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), señalar que abordan diversas problemáticas contables (Cuadro 1).

Cuadro 1

Las NICSPs de la IFAC

NICSP-1: Presentación de los estados financieros.
NICSP-2: Estado de flujo de efectivo.
NICSP-3: Superávit o déficit neto del período, errores fundamentales y cambios en políticas contables.
NICSP-4: Efectos producidos por las fluctuaciones en los tipos de cambio.
NICSP-5: Costos por intereses.
NICSP-6: Estados financieros consolidados e información contable de las entidades controladas.
NICSP-7: Contabilización de inversiones en entidades asociadas.
NICSP-8: Información financiera sobre los intereses en negocios conjuntos.
NICSP-9: Ingresos ordinarios/recursos por transacciones con contraprestación.
NICSP-10: Información financiera en economía hiperinflacionarias.
NICSP-11: Contratos de construcción.
NICSP-12: Inventarios.
NICSP-13: Arrendamiento.
NICSP-14: Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros.
NICSP-15: Instrumentos financieros: presentación e información a revelar.
NICSP-16: Propiedades de inversión.
NICSP-17: Propiedades plantas y equipamiento.
NICSP-18: Información por segmento.
NICSP-19: Provisiones e información sobre activos y pasivos contingentes.
NICSP-20: Información a revelar sobre partes relacionadas.
NICSP-21: Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo.

Entre las problemáticas abordadas por las NICSPs se destacan aquellas con las que se pretende mejorar el contenido de la información contable incluida en la Cuenta General del Estado o Cuenta de Inversión, para que

refleje mejor la imagen fiel de la situación patrimonial y financiera de las entidades que integran el sector público estatal. Como es sabido, la Cuenta General del Estado o Cuenta de Inversión constituye una fuente de información fundamental que permite conocer la situación económica, financiera y patrimonial del sector público estatal, los resultados económico-patrimoniales del ejercicio, la ejecución y liquidación de los presupuestos y el grado de realización de los objetivos de todos los entes que abarca.

En relación con la información que integra este informe, la Cuenta General del Estado, la IFAC a través de la NICSP 1 y 2, orienta sobre los estados financieros a elaborar y presentar por las entidades que integran el sector público, estructura y requisitos. Con ello se trata de garantizar su comparabilidad tanto con los estados financieros emitidos por la misma entidad en períodos anteriores como con los estados financieros de otras entidades.

Así, se apunta como información útil para la toma de decisiones económicas los siguientes estados financieros: un balance de la situación financiera; un estado del desempeño financiero; un estado de los cambios en el activo/patrimonio neto; un estado de flujos de efectivo; y políticas contables y notas a los estados financieros. Adicionalmente, se insta a la presentación información que ayude a los usuarios a evaluar el desempeño de la entidad y la forma en que administra su activo, así como a tomar y evaluar decisiones acerca de la asignación de recursos.

No obstante, excepto para el caso del estado de flujos de efectivo, que se analiza con detalle en la NICSP 2, el contenido y estructura de la información a divulgar sobre los demás estados financieros se analiza con detenimiento en la NICSP 1. Además de señalar la estructura y contenidos de dichos estados financieros, en la NICSP 1 también se enumeran los atributos que sirven para que la información presentada en los estados financieros sea útil a los usuarios.

3 PREOCUPACIÓN EN ARGENTINA POR EL SISTEMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA PÚBLICA A LO LARGO DE LA HISTORIA

Antes de comenzar nuestro estudio sobre los cambios que sería necesario realizar en la Cuenta de Inversión Argentina para que se adaptara a las NICSPs, creemos oportuno hacer una breve revisión histórica de la preocupación que ha existido en este país por la reforma del sistema contable público, pues ello ayudará a comprender el contexto en el que nos movemos.

Por tanto, procedemos a describir algunos de los hechos acontecidos en los siguientes periodos: a) *Periodo Colonial hasta 1947*; b) *Periodo desde 1947 hasta 1992*; c) *Desde 1992 hasta nuestros días*.

a) *Periodo Colonial hasta 1947*

Durante el periodo colonial, los impuestos eran fijados por el monarca español, no interviniendo las autoridades que estaban actuando en Argentina y sólo ciertos servicios eran retribuidos por tasas establecidas por los cabildos. Las leyes de las Indias incluían disposiciones de cómo se debían de gobernar las haciendas pero no llegaba a ser un régimen de contabilidad pública, sino que iban dirigidas a resguardar los intereses y derechos del Rey.

Desde la independencia, en 1810, se establece la aprobación por el poder legislativo de los impuestos, no se podía imponer contribuciones ni gravámenes al pueblo sin previa consulta del cabildo y se establece el principio de la publicidad de las operaciones de hacienda, además de obligar a rendir la Cuenta de Inversión de las Rentas Pública a la Junta de Gobierno.

En 1820 se confecciona, por primera vez, un presupuesto de gastos, que es sometido a la aprobación por la legislatura y siendo éste considerado como el primer intento serio de introducir un instrumento de contabilidad preventiva.

Durante la presidencia de Rivadavia, en 1826, se adoptaron algunas normas en materia de contabilidad. Así, se dictó un reglamento de contabilidad e incluso se sancionó un decreto por el que se obligó a los empleados del Ministerio de Hacienda y de las Oficinas de la Contaduría a asistir a unas clases de contabilidad que eran dictadas por el profesor Brodard en el Banco Nacional.

Con la ley 217 de 26 de septiembre de 1859, se aprueba lo que podría considerarse como la primera *Ley Nacional de Contabilidad Pública* tal como indica Ale (1994), entre cuyas disposiciones incluía, la forma de apertura de la contabilidad del presupuesto y reglamentaba la forma de presentación de la Cuenta de Inversión al Congreso.

En 1865, Uladislao Frías presenta al Congreso un proyecto de ley de contabilidad, inspirado en la ley francesa sobre Hacienda, la cual se discutió durante cinco en el Congreso hasta que finalmente se sancionó en 1870, convirtiéndose en la ley 428. Esta ley, estuvo vigente casi tres cuartos de siglo, hasta 1947, siendo considerada como un verdadero código de contabilidad.

Durante el periodo 1870 a 1947, siguió vigente la ley 478, pero continuaron dictándose una serie de leyes, decretos y acuerdos que suplían aquellos vacíos que había dejado dicha ley.

Así, sería la ley de 30 de junio de 1913, la que se podría considerar como uno de los primeros intentos de organizar la rama patrimonial de la contabilidad

en la Hacienda del Estado Federal. Mientras que por la resolución de 14 de julio de 1931 se reglamentó el registro de las operaciones que atañían a las contabilidades descentralizadas que se debían llevar en cada jurisdicción.

Pocos meses después, se aprobaría el acuerdo del 10 de febrero de 1932 en el que se proponía un plan uniforme de contabilidad de aplicación al sector público, en el que se daban normas de contabilidad sintética y analítica, sobre la forma de llevar los registros y la dinámica de asientos contables.

Posteriormente, mediante el decreto de 27 de julio de 1933 se volvieron a reiniciar las gestiones para intentar la implantación de la contabilidad patrimonial en la Hacienda Pública, tarea tardó en llevarse a cabo tres años. Por ello, en 1938 se autorizó al departamento de Obras Públicas organizar una oficina permanente de registro de Bienes del Estado, cuyas competencias serían, posteriormente, transferidas a la Contaduría General.

b) Periodo desde 1947 hasta 1992

Como hemos podido apreciar, la organización legal de la Contabilidad del Estado fue poco a poco complicándose, pues ante las lagunas que tenía la ley 428 se fueron aprobando numerosas leyes, acuerdos y decretos que muchas veces llevaron a la discusión en torno a la vigencia de ciertos principios legales.

Ante este hecho en 1932 el Senado designó una comisión para elaborar una Ley de Contabilidad, finalizada el 10 de septiembre de 1940, y sancionada siete años después, tras numerosos cambios, convirtiéndose en la ley 12.961.

Esta ley se fue acompañando poco a poco de una serie de normativas, entre la que cabe destacar el decreto 33.236 de 29 de diciembre de 1949, por el que se aprueba un plan de contabilidad del presupuesto de gastos para los entes centralizados y descentralizados, dándose normas precisas sobre los asientos a realizar.

A los siete años de estar en vigor la ley anterior, el ministro de Hacienda en este momento, promovió la necesidad de reformar la ley 12.961 para corregir los errores que en la práctica se había puesto de relieve. Para ello, se consultó a la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires, que designó una comisión, que aconsejó al Ministerio de Hacienda la modificación parcial de dicha ley. A tenor de lo anterior, la Contaduría General realizó un proyecto, pero contrariamente a lo pensado inicialmente, sería de reforma total de la citada ley, siendo el aprobado el 31 de diciembre de 1956 y entrando en vigencia al año siguiente de su aprobación.

Como había pasado en periodos anteriores se dictaron una serie de decretos y leyes con posterioridad a la aprobación de la citada ley, que vinieron a

complementarla, ejemplo de ello fue el decreto 7.384 de 21 de septiembre de 1964 que reglamentó el artículo 68 de la citada ley, referente a la contabilidad del patrimonio, o el decreto 1181 de 18 de febrero de 1966, por el que se aprueba el sistema de Contabilidad Integral de la Nación, no resultando factible de aplicar por la falta de continuidad en la decisiones políticas y fundamentalmente, como consecuencia de una estructura administrativa que no estaba preparada para absorber una transformación de las características contempladas en dicha norma legal.

c) Desde 1992 hasta nuestros días

La ley 23.354 de Contabilidad fue derogada el 29/10/92, manteniendo la vigencia de algunos artículos como del 51 a 54 inclusive, referente a la gestión de los bienes del Estado y del 55 al 64 inclusive, relativo a contrataciones.

Así, en 1992 se aprueba una ley denominada Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control, siendo desarrollada en materia contable por la aprobación de una serie de resoluciones y circulares entre las que cabe destacar la resolución 1397/93 que establece el “Catálogo básico de Cuentas del Sistema de Contabilidad general” en el que se determina los tipos de estados contables y sus respectivos modelos de presentación, la resolución 25/95 sobre “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el sector público Nacional”, resolución en la que está actualmente basado el sistema contable argentino, y por la sanción en 1996 del “Plan General Público”.

Cuadro 2

Evolución del proceso normalizador en Argentina

1820	Se confecciona por primera vez un presupuesto de gastos que es sometido a la aprobación de la Legislatura.
1826	Se dicta un reglamento de contabilidad y se sanciona un decreto por el que se obliga a los empleados de las oficinas de contaduría a asistir a unas clases de contabilidad dictadas por Brodard en el Banco de España.
1859	Se aprueba lo que podría considerarse la primera Ley Nacional de Contabilidad Pública, que incluía la forma de apertura de la contabilidad del presupuesto y la presentación de la Cuenta de Inversión al Congreso.
1870	Se sanciona una nueva Ley de Contabilidad, Ley 428, tras 5 años de discusión en el Congreso, inspirada en la Ley francesa sobre Hacienda.

(Continúa en la página siguiente.)

1894	Acuerdo por el que se atribuye a la Contaduría General la facultad de dictar normas uniformes para toda la administración pública.
1913	Primer intento de organizar la rama patrimonial de la Contabilidad patrimonial, ordenando realizar un inventario final que incluyese todos los bienes muebles, inmuebles y semovientes del Estado.
1932	Se aprueba un acuerdo por el que se propone un plan uniforme de contabilidad de aplicación al sector público, en el que se dan normas de contabilidad, sintéticas y analíticas, sobre la forma de llevar los registros y asientos contables.
1933	Se reinician gestiones para intentar implantar una contabilidad patrimonial en la Hacienda Pública.
1938	Se autoriza al departamento de Obras Públicas a organizar una oficina permanente de registro de bienes del Estado.
1947	Se aprueba una nueva ley de contabilidad, Ley 12.961, tras 15 años de discusión, bajo las siguientes ramas contables: presupuesto, gestión financiera, gestión patrimonial y de responsabilidades, legislando igualmente el contenido de la Cuenta de Inversión.
1949	Se va acompañando a la Ley de Contabilidad 12.961 de una serie de normativas, entre las que destaca el Decreto 33.236, por la que se aprueba un plan de contabilidad para el presupuesto de gastos, en el que se dan normas precisas sobre los asientos a realizar.
1955	Se consulta a la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires sobre los errores que en la práctica había puesto de relieve la Ley 12.961, la cual aconseja al Ministro de Hacienda su modificación parcial.
1956	A tenor de estas sugerencias se realiza un proyecto de reforma total a la Ley 12.961, que lleva a la aprobación de la Ley 23.354, conocida como ley de Contabilidad del 56.
1964-66	Se reglamenta la citada ley, ejemplo de ello es la aprobación del Decreto 7.384/64 referente a la contabilidad del patrimonio y el Decreto 1181/66 por el que se aprueba el Sistema de Contabilidad Integral de la Nación.
1992	Se deroga la Ley 23.354, manteniendo la vigencia de algunos artículos: del 51 a 54 inclusive, referentes a la gestión de los bienes del Estado y del 55 al 64 inclusive, relativos a contrataciones. Se aprueba la Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistema de Control.
1993	Se sanciona la resolución 1397/93 que establece el catálogo básico de cuentas del sistema de contabilidad general y determina los tipos de estados contables y sus respectivos modelos de presentación.
1995	Se aprueba la Resolución 25/95 sobre "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional.
1996	Se sanciona el Plan General Público argentino a través de la Resolución 473.
1998	Se establece la forma de apertura de las cuentas contables.
1999	Se modifica el Plan General Público a través de la Disposición 20 y se establece el tratamiento de la valoración de determinados bienes de dominio privado del Estado a través de la Disposición 57.

4 REFORMA DEL SISTEMA CONTABLE PÚBLICO ARGENTINO

PARA ADAPTARSE A LAS NICSPS

4.1. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Como ya hemos comentado, tras los talleres de trabajo realizados en Argentina, como actividades programa de *Transparencia en las Cuentas Públicas*, se planeó iniciar un proceso de revisión y armonización de la actual normativa del sistema de contabilidad general de la Nación de Argentina con los conceptos y metodologías contenidos en las NICSPs. Este proceso de armonización podría llevar a cabo mediante la emisión un dispositivo legal que estableciera la aplicación obligatoria, o incorporación de todas las NICSPs a la normativa contable pública argentina, o bien, mediante la modificación paulatinamente de algunas de las disposiciones de carácter contable vigentes en Argentina, para con ello ir acercándolas a esta normativa contable pública internacional.

Hasta el momento, aunque las NICSPs se divulgan en la página web de Ministerio de Economía Nacional Argentino no se han adoptado, tal como señala la propia Web, publicándose únicamente con carácter informativo (véase www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/ifac). Por ello, en este momento, no tiene sentido evaluar la incidencia que hayan podido tener las NICSPs en las normas contables públicas de Argentina o analizar el grado de aplicación de las mismas, que solo tendría sentido si finalmente se adoptarán, tal como se ha hecho en el ámbito privado (Street y Bryant, 2000). Sin embargo, sí lo tiene observar el grado de coincidencia entre la información mínima recomendada por las NICSPs y la suministrada en los informes financieros anuales que los gobiernos elaboran (Cuenta de Inversión o similar), tal como se ha realizado en trabajos como Benito y otros (2001) y Pina y Torres (2001).

Basándonos en estos antecedentes, vamos a plantear una metodología que nos permita observar, a través del análisis de su Cuenta General o Cuenta de Inversión, cuáles deberían ser las mejoras a introducir en este informe para que se adaptara al suministro de información financiera pública recomendado por las NICSPs.

Para ello, se propone un índice que compara los requisitos mínimos de información a facilitar en las cuentas anuales públicas recomendados por la IFAC con la información facilitada, en la práctica, por Argentina. Para obtener los datos a incluir en el índice se desarrolla una tabla de puntuación. La selección de los componentes de dicho índice de coincidencia ha tomado como referencia la NICSP nº1 y nº2. Este índice de coincidencia presenta dos niveles (véase anexo nº1):

a) *Primer Nivel:* en función de los estados financieros que deben ser elaborados por la entidad, independientemente del contenido que éstos presenten.

b) *Segundo Nivel:* se centra en el contenido que debe presentar cada uno de los estados financieros elaborados, apuntándose en líneas separadas la información incluir.

El primer nivel distingue cinco elementos que coinciden con cada uno de los estados financieros a elaborar recomendados por la NICSP N°1. Para el segundo nivel se han seleccionado 75 elementos, que se han distribuido como sigue:

	Número de variables	%
1. Elementos del Balance de Situación	15	20,00%
2. Elementos de la Cuenta de Resultados	7	9,33%
3. Elementos del Estado de Flujo de Efectivo	9	12,00%
4. Elementos del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	6	8,00%
5. Elementos de las notas a los estados financieros	38	50,67%
5.1. Elementos de la información de apoyo al Balance de Situación	16	21,33%
5.2. Elementos de la información de apoyo a la Cuenta de Resultados	2	2,67%
5.3. Elementos de la información de apoyo a los estados financieros en general	20	26,67%
Total	75	100%

Entre las alternativas que se presentan para puntuar estos elementos se ha optado por usar una puntuación dicotómica en la cual un elemento obtiene uno si se divulga la información recomendada por las NICSPs y cero si no lo es. Así, el total de requisitos mínimos de las NICSPs para la divulgación de información financiera pública que debiera suministrar la Cuenta de Inversión Argentina (TRNICSP) surgirá de la adicción de:

$$TRNICSP = \sum_{i=1}^m micsp_i$$

Donde $micsp = 1$ si el elemento $micsp_i$ coincide con el recomendado por las NICSPs.

$= 0$ si el elemento $micsp_i$ no coincide con el recomendado por las NICSPs.

Una vez todos los elementos han sido puntuados se ha creado un índice para medir el grado de coincidencia con los requisitos mínimos de información a facilitar en las cuentas anuales públicas (Cuenta General o Cuenta de

Inversión) recomendados por las NICSPs (TC). Así, partiendo de que m es el número máximo de elementos que podrían coincidir es decir, 5 para el primer nivel y 75 para el segundo, el índice se hallaría de la siguiente forma $TC = TRNICSP / m$. Ahora bien, hay que apuntar que se podrán hallar índices parciales para cada uno de estos estados - TC_b para el Balance; TC_p para la Cuenta de Resultados; TC_c para el Estado de Flujo de Efectivo; TC_n para el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y TC_s para las Notas a los Estados Financieros.

4.2. RESULTADOS

Hemos comenzado el análisis fijando nuestra atención en el grado de coincidencia de primer nivel, es decir en el tipo de estados financieros presentados en la Cuenta de Inversión Argentina, para ello fijamos nuestra atención además de en este informe, en la Ley 24.156/92 de Administración Financiera y Sistema de Control del Sector Público Nacional (L AFC).

Así, según el artículo 95 de la L AFC, la Cuenta de Inversión debe contener cuanto menos:

- *Estado de ejecución del presupuesto de la administración nacional a la fecha de cierre del ejercicio.*
- *Estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la administración central.*
- *Estado actual de la deuda tanto interna como externa, directa como indirecta.*
- *Los estados contables-financieros de la administración central.*
- *Un informe que presente la gestión consolidada del sector público durante el ejercicio con los respectivos resultados operativos, económicos y financieros.*

Además de esta información, apoyándonos en este mismo artículo, se debe adjuntar comentarios sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstas en los presupuestos, el comportamiento de los costos, indicadores de eficiencia de la producción pública, y finalmente, información sobre la gestión financiera del sector público nacional.

Como podemos observar, junto con la información de carácter presupuestario, aparece la necesidad de facilitar información de carácter económico-patrimonial y sobre la eficiencia, eficacia y economía en la gestión de los recursos. Ahora bien, dado que no se especifican en dicha norma los estados financiero-contables a presentar es necesario analizar los desarrollos posteriores de la Ley 24.156/92. Así, de acuerdo con lo dispuesto por el

Decreto 1.361/94, los estados a introducir en la Cuenta de Inversión son:

- 1- Balance de sumas y saldos de la Administración Central.
- 2- Estado de Recursos y Gastos Corrientes de la Administración Central.
- 3- Estado de Origen y Aplicación de fondos de al Administración Central.
- 4- Balance General de la Administración Central (que integre los patrimonios netos de los Organismos Descentralizados y Empresas y Sociedades del Estado).

Posteriormente, en la Resolución 473/96 por el que se aprueba el *Manual General de Contabilidad*, se muestra el formato de los estados financieros a producir, que son los básicos de cualquier contabilidad del sector privado, es decir, el Balance General, el Estado de Recursos y Gastos corrientes y el Estado de Origen y de Aplicación de Fondos, viéndose ampliados por la aprobación de la Disposición 20/99 con el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, modificado por la Resolución 63/99. Por tanto, las normas contables argentinas que tratan sobre la presentación de los estados financieros serían, fundamentalmente, Res. 1397/93, el Decr. N° 1.361/94, Res. 473/96 y Res. 63/99.

Ahora bien, hemos querido conocer que ocurre en la práctica, para lo que hemos procedido a analizar la Cuenta de Inversión 2006 de la Administración Nacional, es decir, el alcance temporal será el ejercicio 2006. En la Cuenta de Inversión observamos –Cuadro 3–, que se elaboran los estados a producir legalmente. Asimismo, sigue siendo la información presupuestaria la principal salida de información, aunque se ha añadido más información de carácter patrimonial e indicadores de gestión.

Cuadro 3

Información presentada en la cuenta de inversión de la nación Argentina

Sector Público Nacional no Financiero				
Administración Nacional			Universidades	Empresas públicas no financieras
Adm. Central	Adm. Descentralizada	Inst. S.S.		
Estados Presupuestarios				
Cuenta Ahorro Inversión-Financiamiento				
Estados Presupuestarios				
Cuenta Ahorro Inversión-Financiamiento				
Presupuesto de Gastos				
Presupuesto de Recursos				
Transferencias Interinstitucionales				
Fuentes y aplicaciones financieras				
Detalle de Cargos y horas cátedras				
Estados Contables	Estados Presupuestarios	Estados Presupuestarios	Estados Presupuestarios	Estados Presupuestarios
- Balance General	Cuenta Ahorro	Cuenta Ahorro	Cuenta Ahorro	Cuenta Ahorro
- Estado de Resultados	Inversión-Financiamiento	Inversión-Financiamiento	Inversión-Financiamiento	Inversión-Financiamiento
- Estado de origen y aplicación de fondos				
- Estado de Evolución del Patrimonio neto				
- Estado de movimiento y situación del tesoro				
- Estado de situación de la deuda pública				
Indicadores	Indicadores	Indicadores		
- Resultado de la Gestión pública	- Resultado de la Gestión pública	- Resultado de la Gestión pública		

Fuente: elaboración propia a partir de la Cuenta de Inversión 2006.

Antes de comenzar con el análisis de los resultados, queremos poner de manifiesto que las NICSPs analizadas únicamente centran su atención en la información económico-financiera y no en la información presupuestaria, por lo que no se hará referencia alguna a ésta última información.

En este contexto, hemos podido notar que, desde el punto de vista legal, en Argentina junto con la información de carácter presupuestario, aparece la necesidad de facilitar información de carácter financiero patrimonial. Asimismo, se observa como dentro del apartado X “Estados Contables” de la Cuenta de Inversión 2006 que no están incluidos todos los informes financieros propuestos por la NICSP n°1, pues no aparece un Estado de Flujo de Efectivo sino un Estado de Origen y Aplicación de Fondos. No obstante, en el apartado VI de dicha Cuenta de Inversión aparece elaborado un “Estado de Movimientos y Situación del Tesoro”, que expone la evolución de los saldos que integran las disponibilidades del Tesoro Nacional, destallando los saldos iniciales, las entradas y salidas de fondos clasificadas en función de su origen y los saldos resultantes de las distintas cuentas involucradas. Como vemos el objetivo de este estado es aportar una información muy similar al del Estado de Flujo de Efectivo, por lo que vamos a asimilarlo. Bajo esta situación vamos a proceder al análisis del grado de coincidencia de segundo nivel (véase anexo 1), es decir, partiendo del hecho de asimilar el Estado de Flujo de Efectivo con el Estado de Movimientos y Situación del Tesoro.

Cuadro 4

Grado de coincidencia de primer nivel de los estados contables argentinos con las NICSPs DE LA IFAC

	Argentina
Balance	1
Cuenta de Resultados	1
Estado de Cambios en el neto patrimonial	1
Estado de Flujo de Efectivo	1
Prácticas contables y notas a los estados financieros	1
<i>Grado de coincidencia de primer nivel</i>	<i>100%</i>

Comenzando por el análisis de los elementos que se recomiendan para el cuerpo principal del balance de situación según la NICSP n° 1, la situación que presenta este estado argentino es de coincidencia total. Es decir, se muestra el 100% de los elementos recomendados para el cuerpo principal del balance de situación por la NICSP n°1.

Asimismo, si a los elementos que se ofrecen en el cuerpo del balance de situación le adjuntamos los que pueden aparecer en éste o en las notas (anexo 1, sección 1 y 5.A), se pone de manifiesto que este porcentaje disminuye,

ya que alcanza sólo el 74,19% de los elementos recomendados para esta sección. Es más, en esta sección se pone de relieve la escasa importancia atribuida a la necesidad de suministrar información sobre activos como infraestructuras, pasivos como provisiones para pensiones o netos como patrimonio de otros entes públicos.

Respecto a los elementos presentados en la Cuenta de Resultados argentino se aprecia que los elementos incluidos en este estado es algo mas dispar que en el caso anterior. Así, no se ha considerado relevante incluir elementos que muestren de forma diferenciada el déficit o superávit que se produce tanto por actividades de la explotación, como por ordinarias y extraordinarias, aunque suelen diferenciar algunos de estos elementos. También hemos podido apreciar el hecho de que no se han agregado los gastos de acuerdo con su función, dado que han tomado la opción de hacerlo de acuerdo con su naturaleza. Así, el grado de coincidencia que presenta este estado es del 66,6%, si se tiene en cuenta tanto los elementos recogidos en el cuerpo principal de dicho estado como los que aparecen en las notas (anexo 1, sección 2 y 5.B), y del 57,14% si se tiene únicamente en cuenta los del cuerpo principal.

En cuanto al estado de flujo de efectivo, ya hemos comentado que el estado de la Cuenta de Inversión argentina con el que lo vamos a comparar sería el Estado de Movimientos y Situación del Tesoro. Al analizar este último estado se observa como no se muestra separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de explotación o de inversión, ni tampoco el asociado a actividades extraordinarias, a intereses recibidos y pagados por actividades de la explotación, inversión y financiación. Lo que únicamente, en cierta medida, se presenta son los componentes de la partida de efectivo y equivalentes y la conciliación de estos montos con las partidas equivalentes incluidas en el balance de la situación financiera. Por tanto, habría que cambiar, prácticamente, en su totalidad el actual formato e información incluida en este estado, tomando cada una de las recomendaciones incluidas la NICSP nº2.

Por lo que a los elementos presentados en el estado de cambios en el neto patrimonial se refiere, observamos como éste presenta una mayor semejanza con el formato recomendado por la NICSP nº 1, que para el caso del estado contable anterior, coincidiendo en un 66,6%.

Finalmente es necesario referirnos a las notas a los estados financieros argentinos, fijando nuestra atención en aquella información que no supone una sub-clasificación de los elementos del balance o de la cuenta de resultados (anexo 1, sección 5.C). Lo primero que llama la atención es que

este estado es el bajo grado de coincidencia que muestra con los requisitos mínimos de las NICSPs, pues se observa que, el divulgado por Argentina en su Cuenta de Inversión alcanza solo el 40% de la información recomendada. Así, por ejemplo, no se informa sobre principios de consolidación utilizados o sobre políticas de reconocimiento y depreciación de los activos tangibles e intangibles. No obstante, destaca la presentación de información sobre la base contable y la política de reconocimiento de ingresos utilizada.

En suma, la Cuenta de Inversión Argentina llega a alcanzar, únicamente, el 56% de la información a presentar recomendada por la NICSP n° 1 y 2.

5 CONCLUSIONES

A través de la AIC, la IFAC con la firma del Programa de *Transparencia en las Cuentas Públicas* ha tratado de difundir las NICSPs, entre los gobiernos miembros, para que conocieran sus ventajas y consideraran su adopción o su armonización con la actual información contable pública elaborada, no obligando en ningún momento a los gobiernos Latinoamericanos su aplicación. En Argentina, tras los talleres de trabajo realizados dentro de este Programa, se planeó que la Contaduría General de la Nación Argentina llevara a cabo una armonización entre la normativa del sistema de contabilidad gubernamental argentino y los conceptos y metodologías contenidas en las NICSPs. Sin embargo, hasta el momento, no se ha llevado a cabo este proceso.

Así las cosas, el estudio aborda cuáles serían los principales cambios a operar en sus estados financieros de la Cuenta de Inversión Argentina si se llevará a cabo la citada armonización entre esta información con la recomendada por las NICSPs, desprendiéndose:

- Para la adaptación del modelo contable público argentino a la información financiera a presentar según las NICSPs se deben operar importantes cambios que afectarán al contenido de los mismos.

- Por lo que a los estados a presentar se refiere, existe consenso entre ambas normativas sobre la necesidad de elaborar un balance con un determinado cuerpo principal, aunque igualmente se evidencia claramente discrepancias en relación a la información a incluir en las notas.

- Tanto en la Cuenta de Resultados como en el estado de Cambios en el Patrimonio Neto es necesario realizar cambios importantes.

- En cuanto a la información que se presenta en el Estado de Movimientos y Situación del Tesoro dista bastante de la recomendada en la NICSP n° 2 para el Estado de Flujo de Efectivo.

A la vista de los resultados obtenidos podemos afirmar que, la difusión de información financiera a través de la Cuenta de Inversión Argentina en relación con la información recomendada por las NICSPs de la IFAC no es suficiente, por lo que sería necesario operar bastantes cambios para conseguir la armonización de los estados financieros públicos apuntados en ambas normativas.

En cuanto a las futuras líneas de trabajo, creemos interesante añadir tanto una dimensión longitudinal como temporal a esta línea de investigación. Es decir, analizar, por un lado, cuántos gobiernos Latinoamericanos, tras la labor de difusión dada por la AIC, han decidido implantar las NICSPs y en qué medida lo están cumpliendo y, por otro, analizar la implementación a través del tiempo de dichas normas, en aquellos gobiernos que hayan decidido adoptarlas.

Anexo 1

Tabla de puntuación de aspectos analizados para comparar el suministro de información financiera pública de la Cuenta de Inversión Argentina con el recomendado en las NICSPs 1 y 2

	Puntuación
	Argentina
1. Elementos presentados en el cuerpo del balance de situación	
1.1. Se muestra separadamente el monto de inmovilizados materiales	1
1.2. Se muestra separadamente el monto de Inmovilizado inmaterial	1
1.3. Se muestran separadamente el monto de los activos financieros	1
1.4. Mostrar separadamente los activos financieros a largo plazo de los de corto	1
1.5. Mostrar claramente el monto de deudores procedentes de actividades de explotación	1
1.6. Mostrar separadamente los deudores de actividades de explotación a largo plazo de las de corto plazo	1
1.7. Se muestra separadamente la Tesorería y otros medios líquidos equivalentes	1
1.8. Se muestran separadamente el monto de Anticipos	1
1.9. Se muestra separadamente el monto Acreedores procedentes de actividades de explotación	1
1.10. Mostrar separadamente los acreedores de actividades de explotación a largo plazo de las de corto plazo	1
1.11. Se muestra separadamente el monto de Préstamos	1
1.12. Mostrar separadamente los préstamos a largo plazo de las de corto plazo	1
1.13. Se muestra separadamente el monto de Provisiones	1
1.14. Se muestra separadamente el monto de Patrimonio	1
1.15. Distinción tanto en los activos como en los pasivos entre corrientes y no corrientes o en función de su liquidez	1
<i>Total requisitos mínimos de las NICSPs para el balance cumplidos por el país (TRNICSP_b)</i>	15
<i>Grado de coincidencia de segundo nivel para el balance (m_b= 15) TC_b=(TRNICSP_b/ m_b) x 100</i>	100%
2. Elementos presentados en el cuerpo de la cuenta de resultados	
2.1. Ingresos de actividades de la explotación	1
2.2. Déficit o superávit de actividades de la explotación	0
2.3. Gastos financieros	1
2.4. Déficit o superávit de actividades ordinarias	0
2.5. Déficit o superávit de actividades extraordinarias	0
2.6. Déficit o superávit neto de periodo	1
2.7. Los gastos son agregados de acuerdo con su naturaleza o su función	1
<i>Total requisitos mínimos de las NICSPs para la cuenta de resultados cumplidos por el país (TRNICSP_p)</i>	4
<i>Grado de coincidencia de segundo nivel para el estado de resultados (m_p=7) TC_p=(TRNICSP_p/m_p) x 100</i>	57,4%

3. Elementos presentados en el cuerpo del estado de flujo de efectivo	
3.1. Mostrar separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de la explotación	0
3.2. Mostrar separadamente las principales partidas de caja recibida y entregada por actividades de la explotación	0
3.3. Mostrar separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de inversión	0
3.4. Mostrar separadamente las principales partidas de caja recibida y entregada por actividades de inversión	0
3.5. Mostrar separadamente el uso neto de caja proveniente de actividades de financiación	0
3.6. Mostrar separadamente las principales partidas de caja recibida y entregada por actividades de financiación	0
3.7. Mostrar separadamente el uso neto de caja asociado a actividades extraordinarias	0
3.8. Mostrar separadamente el flujo de caja asociado a intereses recibidos y pagados tanto por actividades de la explotación, como de inversión y financiación	0
3.9. Mostrar una reconciliación entre las cantidades que se muestran en el flujo de tesorería y los que se muestran en el balance de situación	1
<i>Total requisitos mínimos de las NICSPs para el estado de flujo de efectivo cumplidos por el país (TRNICSP_b)</i>	1
<i>Grado de coincidencia de segundo nivel en el estado de flujo de efectivo (m_c=9) TC_c=(TRNICSP_c/m_c) x 100.</i>	11,11%
4. Elementos presentados en el cuerpo del estado de cambios en el patrimonio neto	
4.1. Déficit o superávit neto del periodo	1
4.2. Cada una de las partidas que se abone o cargue directamente al patrimonio y el total de estos elementos	0
4.3. Contribuciones de los entes públicos	1
4.4. El efecto acumulado de los cambios en los criterios contables y en la corrección de errores	0
4.5. El saldo de los déficit o superávit acumulados al principio del periodo y en la fecha de cierre del balance y los movimientos del periodo	1
4.6. Conciliación entre el valor inicial y final en cada periodo de cada uno de los componentes del patrimonio	1
<i>Total requisitos mínimos de las NICSPs para el estado de cambios en el patrimonio neto cumplidos por el país (TRNICSP_n)</i>	4
<i>Grado de coincidencia de segundo nivel para el estado de cambios en el patrimonio neto (mn=6) TC_n=(TRNICSP_n/mn) x 100</i>	66,6%

5. INFORMACIÓN PRESENTADA BIEN EN EL CUERPO PRINCIPAL O EN LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	
5.A. INFORMACIÓN DE APOYO A LOS ELEMENTOS INCLUIDOS EN EL BALANCE DE SITUACIÓN	
5.1. EL INMOVILIZADO MATERIAL MUESTRA DETALLADAMENTE:	
5.1.1. TERRENOS Y CONSTRUCCIONES	
5.1.2. PLANTAS Y EQUIPAMIENTOS	1
5.1.3. INVERSIONES ACUMULADAS REALIZADAS EN INFRAESTRUCTURAS	1
5.1.4. AMORTIZACIÓN ACUMULADA	0
5.2. EL PATRIMONIO MUESTRA DETALLADAMENTE:	1
5.2.1. RESERVAS	
5.2.2. LOS DÉFICIT O SUPERÁVIT ACUMULADOS	0
5.2.3. PATRIMONIO EN AL QUE HAN CONTRIBUIDO OTRAS ENTIDADES	0
5.3. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES	0
5.4. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE INVERSIONES FINANCIERAS	0
5.5. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE DEUDORES POR ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	1
5.6. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE TESORERÍA Y OTROS MEDIOS LÍQUIDOS	1
5.7. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE ANTICIPOS	1
5.8. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE ACREEDORES POR ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	0
5.9. LAS PROVISIONES MUESTRAN DETALLADA:	0
5.9.1. PROVISIONES PARA PENSIONES	
5.9.2. OTRAS PROVISIONES	0
5.10. INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE PRÉSTAMOS	1
<i>TOTAL SECCIÓN A</i>	1
	8
5.B. INFORMACIÓN DE APOYO A LOS ELEMENTOS INCLUIDOS EN LA CUENTA DE RESULTADOS:	
5.1. SUBCLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS TOTALES	1
5.2. ANÁLISIS DE LOS GASTOS USANDO UNA CLASIFICACIÓN BASADA EN LA NATURALEZA DE LOS GASTOS O EN SU FUNCIÓN	1
<i>TOTAL SECCIÓN B</i>	2
5.C. Información de apoyo a los estados financieros en general:	
5.1. Referencia numerada a la información incluida en las notas	1
5.2. Base de medida utilizada	1
5.3. Política contable específica para:	
5.3.1. Reconocimiento de los ingresos	1
5.3.2. Principios de consolidación	0
5.3.3. Inversiones financieras	1
5.3.4. Reconocimiento de los activos tangibles e intangibles	0
5.3.5. Depreciación de los activos tangibles e intangibles	0
5.3.6. Capitalización de los gastos financieros y otros gastos	0
5.3.7. Contratos de construcción	0
5.3.8. Inversiones inmobiliarias	1
5.3.9. Contrato de arrendamiento	0
5.3.10. Provisiones	0

5.3.11. Gastos de investigación y desarrollo	0
5.3.12. Costos de pensiones por jubilación	0
5.3.13. Moneda extranjera	1
5.3.14. Contabilidad en épocas de Inflación	0
5.4. Tesorería no disponible para ser utilizada por la entidad	0
5.5. Contingencias no incluidas en el balance	1
5.6. Compromisos no incluidos en el balance	0
5.7. Información no financiera no incluida en el balance	1
Total sección C	8
<i>Total requisitos mínimos de las NICSPs para las notas a los estados financieros cumplidos por el país (TRNICSP_s)</i>	18
<i>Grado de coincidencia de segundo nivel para las notas a los estados financieros (m_s=38)</i> <i>TC_s=(TRNICSP_s/m_s) x 100</i>	47,36
<i>Grado total de coincidencia total (m=75) TC=(TRNICSP/m) x 100</i>	56%

BIBLIOGRAFÍA

- Ale, M. (1994):** *Manual de Contabilidad Gubernamental*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- Benito, B; Brusca, I. y Montensinos, V. (2001):** "The IPSAS approach: a useful tool for the european institutions accounting reform?", en *8TH CIGAR Conference*, June 14th-15th, 2001 Valencia.
- Brusca, I. y Benito, B. (2002):** "Panorama internacional de la contabilidad pública", VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC, Universidad de Murcia, abril, pp. 151-215.
- International Federation of Accountants, IFAC. Public Sector Committee 2000a:** *International Public Sector Accounting Standard 1*, "Presentation of Financial Statements". 2000b. *International Public Sector Accounting Standard 2*, "Cash Flow Statements".
- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (1992):** *Programa de Reformas de la Administración Financiera Gubernamental*, Buenos Aires, Argentina.

Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (1995): *Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas generales de Contabilidad para el sector Público Nacional*, Buenos Aires, Argentina.

Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (1996): *Manual de Contabilidad General*, Buenos Aires, Argentina.

MONZÓ, J.M. (2003): *Incidencia de las NIIF en el Ámbito de la Contabilidad Pública: Cuenta de Resultados*. Instituto de Estudios Fiscales DOC. N°. 23/03.

Organización Mundial de la Salud (OMS) (2006): *Modificaciones del Reglamento Financiero y de las Normas de Gestión Financiera*. Consejo Ejecutivo. EB 120/21. 120ª reunión.

Pina, V. y Torres, L. (2001): "An empirical study about the degree of coincidence of local government financial reporting in the USA and SPAIN with the IPSAS of the IFAC", en *8th CIGAR Conference*, June 14th-15th, 2001 Valencia.

Street, D. y Bryant, S. (2000): "Disclosure level and compliance with IASs: a comparison with and without U.S. listing and filings", en *The international Journal of Accounting*, vol. 35, N° 3, pp. 305-330.

