

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO



FACULTAD DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Tema: EL CUMPLIMIENTO DE LAS NICSP Y LA TRANSPARENCIA FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO EN EL ECUADOR.

Trabajo de Titulación modalidad Proyecto de Investigación y Desarrollo. Previo a la obtención del Grado Académico de Magíster en Contabilidad y Auditoría

Autora: Ingeniera Andrea Silvana Campaña Cuaical

Director: Doctor Lenyn Geovanny Vásconez Acuña Doctor.

Ambato-Ecuador

2019

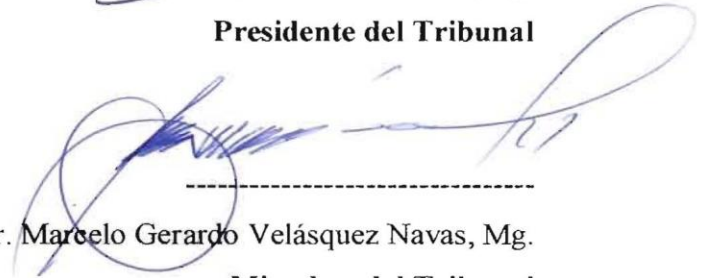
A la Unidad Académica de Titulación de la Facultad de Contabilidad y Auditoría

El Tribunal receptor del Trabajo de Titulación presidido por el Economista Telmo Diego Proaño Córdova Magíster, e integrado por los señores Doctor Marcelo Gerardo Velásquez Navas Magíster y Doctora Paula Marcela Vega Rivera Magíster designados por la Unidad Académica de Titulación de la Universidad Técnica de Ambato, para receptor el Trabajo de Titulación con el tema: EL CUMPLIMIENTO DE LAS NICSP Y LA TRANSPARENCIA FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO EN EL ECUADOR, elaborado y presentado por la señorita Ingeniera Andrea Silvana Campaña Cuaical, para optar por el Grado Académico de Magíster en Contabilidad y Auditoría; una vez escuchada la defensa oral del Trabajo de Titulación; el Tribunal aprueba y remite el trabajo para uso y custodia en las bibliotecas de la UTA.



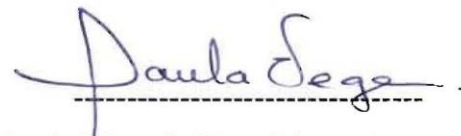
Econ. ~~Telmo Diego~~ Proaño Córdova, Mg.

Presidente del Tribunal



Dr. ~~Marcelo~~ Gerardo Velásquez Navas, Mg.

Miembro del Tribunal



Dra. Paula ~~Marcela~~ Vega Rivera, Mg.

Miembro del Tribunal

AUTORÍA DE TRABAJO DE TITULACIÓN

La responsabilidad de las opiniones, comentarios y críticas emitidas en el Trabajo de Titulación, presentado con el tema: “EL CUMPLIMIENTO DE LAS NICSP Y LA TRANSPARENCIA FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO EN EL ECUADOR”, le corresponde exclusivamente a: Ingeniera Andrea Silvana Campaña Cuaical, Autora bajo la Dirección del Doctor Lenyn Geovanny Vásquez Acuña Doctor, Director del Trabajo de Titulación; y el patrimonio intelectual a la Universidad Técnica de Ambato.



Ing. Andrea Silvana Campaña Cuaical

AUTORA



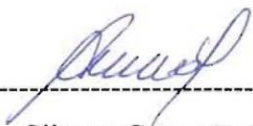
Dr. Lenyn Geovanny Vásquez Acuña Dr.

DIRECTOR

DERECHOS DE AUTOR

Autorizo a la Universidad Técnica de Ambato, para que el Trabajo de Titulación, sirva como un documento disponible para su lectura, consulta y procesos de investigación, según las normas de la Institución.

Cedo los Derechos de mi trabajo, con fines de difusión pública, además apruebo la reproducción de este, dentro de las regulaciones de la Universidad.



Ing. Andrea Silvana Campaña Cuaical

c.c. 1710838945

ÍNDICE GENERAL

PORTADA.....	i
A la Unidad Académica de Titulación de la Facultad de Contabilidad y Auditoría.....	ii
Autoría de Trabajo de Titulación	iii
Derechos de Autor.....	iv
Índice General	v
Índice de Figuras	ix
Agradecimiento	x
Dedicatoria	xi
Resumen Ejecutivo.....	xii
Executive Summary	xiv
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	2
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	2
1.1. Tema.....	2
1.2. Planteamiento del problema.....	2
1.2.1. Contextualización.....	2
1.2.2. Análisis crítico	13
1.2.3. Prognosis	15
1.2.4. Formulación del problema	16
1.2.5. Interrogantes.....	16
1.2.6. Delimitación del objeto de la investigación	16
1.3. Justificación.....	17
1.4. Objetivos	19
1.4.1. Objetivo general	19
1.4.2. Objetivos específicos	19
CAPÍTULO II	20
2. MARCO TEÓRICO.....	20
2.1. Antecedentes investigativos	20
2.2. Fundamentación filosófica	23

2.3.	Fundamentación legal	25
2.4.	Categorías fundamentales	31
2.5.	Hipótesis.....	66
2.6.	Señalamiento de variables.....	66
CAPÍTULO III		67
3.	METODOLOGÍA	67
3.1.	Enfoque	67
3.2.	Modalidad básica de la investigación	68
3.3.	Nivel o tipo de investigación.....	69
3.4.	Población y muestra	70
3.5.	Operacionalización de variables	71
3.6.	Recolección de información.....	76
CAPÍTULO IV		83
4.	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.....	83
4.1.	Análisis e interpretación.....	83
4.2.	Comprobación de hipótesis	108
CAPÍTULO V		114
5.	CONCLUSIONES	114
5.1.	Conclusiones	114
BIBLIOGRAFÍA		117
ANEXOS		126

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Aplicación NICSP en diferentes países de América Latina.....	41
Tabla 2: Normativa de contabilidad gubernamental según Acuerdo Ministerial 0067 y su relación con las NICSP	42
Tabla 3. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	50
Tabla 4. Variable independiente: Cumplimiento de NICSP.	72
Tabla 5. Variable dependiente: Transparencia financiera.....	74
Tabla 6. Tabla de puntuación para la evaluación.....	77
Tabla 7. Tabla de puntuación para la evaluación del nivel dos sobre los requisitos mínimos de presentación en los estados financieros según NICSP 1, 2 y 24.	79
Tabla 8. Grado de coincidencia primer nivel sobre los estados financieros que deben ser elaborados según la NICSP 1.....	84
Tabla 9. Grado de coincidencia de los requisitos mínimos de cada estado financiero según NICSP 1, 2 y 24 por los años 2012 a 2018.	86
Tabla 10. Promedio del grado de cumplimiento de los requisitos mínimos de cada estado financiero según NICSP 1, 2 y 24 por los años 2012 a 2018.....	87
Tabla 11. Grado de coincidencia segundo nivel de los requisitos mínimos de presentación en el cuerpo de los estados financieros según las NICSP de la IFAC.	91
Tabla 12. Puntuación obtenida por componente del índice de divulgación y transparencia e-government.....	92
Tabla 13. Puntuación obtenida en el componente contenido de la información.....	94
Tabla 14. Puntuación obtenida en el componente características de la información.....	95
Tabla 15. Puntuación obtenida en el componente navegabilidad, diseño y acceso.	97
Tabla 16. Brechas de mejora respecto a las NICSP.....	100
Tabla 17. Actividades para el proceso de convergencia hacia las NICSP.....	106
Tabla 18. Oportunidades de mejora según el análisis del Índice de Divulgación de Información financiera y Presupuestal Pública en Internet -DIFI.	107
Tabla 19. Prueba t de student para los años 2012 y 2013.	109
Tabla 20. Prueba t de student para los años 2014 y 2015.	110

Tabla 21. Prueba t de student para los años 2016 y 2017.	111
Tabla 22. Prueba t de student para los años 2018.	112
Tabla 23. Resumen consolidado de comprobación de hipótesis período 2012-2018	113

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Calificación dada al uso individual de la información económica, financiera y social del sector gobierno (2010).	5
Figura 2. Nivel global de alineación por país.	10
Figura 3. Árbol de problemas.....	13
Figura 4. Indicadores de medición de contabilidad e informes.	23
Figura 5. Red de inclusiones conceptuales.	31
Figura 6. Constelación de ideas.	32
Figura 7. Componentes del SINFIP.	35
Gráfico 8. Características de las NICSP	49
Gráfico 9. Beneficios de aplicación de NICSP	49
Figura 8. Grado de cumplimiento de componentes de estados financieros según NICSP 1.	85
Figura 9. Promedio del grado de cumplimiento de los requisitos mínimos de cada estado financiero según NICSP 1, 2 y 24 por los años 2012 a 2018.....	88
Figura 10. Resultados segundo nivel de grado de cumplimiento de las NICSP propuesta por la IFAC.	91
Figura 11. Resultados de la puntuación obtenida por componente del índice de divulgación y transparencia e-government.	93
Figura 12. Puntuación obtenida en el componente contenido de la información.	94
Figura 13. Puntuación obtenida en el componente contenido de la información.	96
Figura 14. Puntuación obtenida en el componente navegabilidad, diseño y acceso.	97

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Técnica de Ambato por los conocimientos impartidos.

A la Facultad de Contabilidad y Auditoría por el nivel educativo brindado.

Andrea.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mi familia por ser mi soporte en mi realización profesional.

Andrea.

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TEMA:

EL CUMPLIMIENTO DE LAS NICSP Y LA TRANSPARENCIA FINANCIERA DEL
SECTOR PÚBLICO EN EL ECUADOR.

AUTORA: Ingeniera Andrea Silvana Campaña Cuaical

DIRECTOR: Doctor Lenyn Geovanny Vásquez Acuña Doctor

FECHA: 07 de octubre del 2019

RESUMEN EJECUTIVO

El actual proceso de convergencia, armonización y futura implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en el Ecuador, así como la constante demanda de la transparencia financiera sobre la información que se difunde para sus usuarios, han justificado la ejecución de la presente investigación cuyo objetivo se ha centrado en el análisis tanto de los niveles de cumplimiento de las NICSP así como los de la transparencia financiera.

Para el desarrollo de este trabajo se efectuó, por una parte la evaluación del cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) para lo cual se consideró los estados financieros de los períodos del año 2012 al 2018 que el Ministerio de Finanzas publica en su página web; y, por otro lado, se identificó el grado de divulgación de información contable y presupuestal que se suministra a través del internet considerando que se ha diseñado esta metodología para realizar estudios de la transparencia de la administración pública.

Los resultados por cada variable se obtuvieron a través de índices de coincidencia en los cuales se evaluó el cumplimiento de los requisitos mínimos de presentación de estados financieros propuestos por las NICSP, y, el índice de divulgación de información financiera y presupuestal pública en Internet (DIFI). Con los resultados en cada variable, se comprobó la hipótesis a través de la utilización del estadístico t de student, por cada año estudiado.

De esta manera se obtuvieron, las oportunidades de mejora que el Estado podría considerar para alinearse a los estándares que son utilizados a nivel internacional y que se mantienen constantemente en procesos de modernización, con el objetivo de alcanzar beneficios que se derivan de su aplicación como son: comparabilidad, transparencia, fiabilidad, confiabilidad, e incluso un mejoramiento en el suministro de información financiera que aportará a la toma de decisiones y rendición de cuentas.

Descriptor: Armonización Contable Internacional, Contabilidad Gubernamental, Estados Financieros, Finanzas Públicas, Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad (NICSP), Rendición de Cuentas, Sector Público, Transparencia Financiera, Transparencia y Acceso a la Información Pública.

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

THEME:

THE FULFILLMENT OF IPSAS AND THE FINANCIAL TRANSPARENCY OF THE
PUBLIC SECTOR IN ECUADOR.

AUTHOR: Ingeniera, Andrea Silvana Campaña Cuaical

DIRECTED BY: Doctor Lenyn Geovanny Vásconez Acuña Doctor

DATE: October 7th 2019

EXECUTIVE SUMMARY

The current process of convergence, harmonization and future implementation of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Ecuador, as well as the constant demand for financial transparency on the information disseminated to its users, have justified the execution of This research whose objective has been focused on the analysis of both the levels of compliance with IPSAS as well as those of financial transparency.

For the development of this work, on the one hand the evaluation of compliance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) was carried out for which the financial statements for the periods from 2012 to 2018 that the Ministry of Finance publishes were considered in his web page; and, on the other hand, the degree of disclosure of accounting and budgetary information that is provided through the internet was identified considering that this methodology has been designed to conduct studies on the transparency of public administration.

The results for each variable were obtained through coincidence indexes in which compliance with the minimum requirements for presentation of financial statements proposed by the IPSASs was evaluated, and the index of disclosure of public financial and budgetary information on the Internet (DIFI). With the results in each variable, the hypothesis was checked through the use of the student's t-statistic, for each year studied.

In this way, the opportunities for improvement that the State could consider to align to the standards that are used internationally and that are constantly maintained in modernization processes were obtained, with the objective of achieving benefits that derive from their application such as: comparability, transparency, reliability, reliability, and even an improvement in the supply of financial information that will contribute to decision making and accountability.

Descriptors: Accountability, International Accounting Harmonization, International Accounting Standards (IPSAS), Financial Information, Financial Statements, Financial Transparency, Government Accounting, Public Finance, Public Sector, Transparency and Access to Public Information.

INTRODUCCIÓN

El proyecto de investigación tiene como finalidad presentar un aporte teórico sobre los avances en el cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera en el sector público del Ecuador entre los años 2012 al 2018, para lo cual se han realizado mediciones de cumplimiento de cada variable por año, determinando así las oportunidades de mejora en la información financiera a la cual los usuarios externos tenemos acceso por medio del internet, de tal forma que se contribuya a una mejor interacción entre el estado y la ciudadanía.

En el **Capítulo I**, se centra la explicación de la problemática de la investigación con aspectos internacionales y nacionales referente a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y la Transparencia Financiera, a través de lo cual se delimita en tiempo y espacio el estudio a realizar, y a su vez se plantea la justificación y objetivos de la investigación.

En el **Capítulo II**, se presenta de manera detallada el marco teórico de las variables de estudio que fundamenta la investigación, y se realiza el planteamiento de la hipótesis.

En el **Capítulo III**, se define la metodología de la investigación que incluye: el enfoque y tipo de investigación, definición de población y muestra, el plan de recopilación de la información, y se explica la manera de cálculo de índices para medir las variables de cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera, así como el estadístico a utilizarse.

En el **Capítulo IV**, se analiza e interpreta los resultados obtenidos sobre los niveles de cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera entre los años 2012 a 2018, que son el insumo de información para el segundo apartado que es la comprobación de la hipótesis.

En el **Capítulo V**, se presentan las conclusiones del proyecto de investigación.

CAPÍTULO I

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. Tema

“El cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera del sector público en el Ecuador”

1.2. Planteamiento del problema

1.2.1. Contextualización

Macrocontextualización

Referente al cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) es importante mencionar que se relaciona con el desarrollo de los mercados financieros de manera internacional, cuyos procesos se denomina armonización contable y posteriormente convergencia contable, considerando la globalización como un factor predominante en este aspecto en cuanto a la diversificación de contratos estatales al acordar libre intercambio y unión aduanera surgidos entre finales del siglo XX e inicios del XXI. Estos tratados internacionales demandaron mejoras en la información financiera ya que los inversionistas requerían estados financieros comprensibles y comparables (Bergmann & Labaronne, 2013, pág. 21).

Es así que, que en el tiempo se evidenció que los mercados financieros de los países cumplían las normas impuestas por la ley, que en muchos casos limitaba el normal ejercicio contable, razón por la cual se exigían sistemas más equilibrados para el desarrollo de los inversionistas (Bergmann & Labaronne, 2013, pág. 22).

Al respecto, el sector privado ha desarrollado mayores esfuerzos por modernizar y armonizar el tratamiento contable, a diferencia del sector público, que ha demorado en realizarlo.

Tal es así que, las normas internacionales de contabilidad no incidían en el Sector Público la globalización de los mercados financieros tenían su enfoque principalmente en empresas que cotizaban en bolsa, las cuales debían aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera. No obstante, entidades del sector público del sur-esta de Asia o de Latinoamérica se vieron afectadas por crisis financieras en los años noventa, en el que el gobierno controló a los deudores y a su vez estas entidades mantenían deudas en mora. De esta manera, surgió la motivación de incluir al sector público en normativa internacional a través de las NICSP, considerando también que el Sector Público se basaba en normativa nacional cuyos requisitos en su mayoría eran presupuestarios más que contables, (Bergmann & Labaronne, 2013, pág. 24).

Y, lo ratifica Martínez (2005), al manifestar que las entidades del sector público se limitan a la generación de información nacional, sin considerar que internacionalmente los mercados financieros se interesan por información comparable, globalizada; sin embargo el gobierno no se esfuerza por mejorar la calidad de la información a fin de que sea útil para la toma de decisiones (pág. 85).

Las entidades públicas han sido retadas de manera significativa en los procesos de armonización contable y adecuación de sistemas, debido al esfuerzo que requieren realizar para cumplir con los compromisos que demanda la adopción de nuevas normas de temas contables (Garcia-Roque, 2011, pág. 38).

Ya que, es considerable el desinterés de las entidades en ofrecer información sobre recursos económicos, la explicación de ello puede ser que las entidades a efectos de gestión interna no utilizan la contabilidad financiera, por ende, necesitan difundir la información relacionada con ese particular (Martinez-Gonzalez, 2005, pág. 95).

La amplia gama de destinatarios de la información financiera de las entidades públicas, y la complejidad de esta, restringe su uso a los usuarios reales de dicha información, afectando así la transparencia en la rendición de cuentas (Martinez-Gonzalez, 2005, pág. 86).

Por más de veinte años, la contabilidad gubernamental en varios países ha sido un tema de renovación (Brusca, Caperchione, Cohen, & Manes-Rossi, 2015, pág. 1), debido a que se consideró necesario una interacción con la ciudadanía por medio de información financiera comprensible, asequible, fiable que permita evaluar la gestión de los mandatarios.

Meso contextualización

En los países americanos, se ha mantenido una búsqueda constante de reformas de los sistemas de administración han sido (Araya L., 2011), participando en los procesos de estandarización de normas internacionales, tomando en cuenta que unos países al poseer mayor grado de experiencia han reflejado avances de manera más rápida que otros.

No obstante, en general todos los países han emprendido la convergencia hacia una nueva normativa (Bohorquez-Camargo, 2011, pág. 130). Como consecuencia se ha evidenciado que en varios países se ha visto la necesidad de modernizar los sistemas contables en el sector público, por ejemplo:

En Venezuela que a través de la investigación al sector público, que realizó la Comisión de Estudio y Reforma Fiscal del Congreso en el año 1989, se observó limitación en la presentación de información financiera, prácticamente basada en datos de ejecución presupuestaria y poco oportuna, lo cual llevó a concluir que la información no era la adecuada ni suficiente ya que se la presentaba de manera fragmentada, y al no presentarse de manera pertinente no representaba un aporte a la toma de decisiones (Barrios, 2009, pág. 6).

México que a pesar de haber contribuido con la Contabilidad Gubernamental, ha presentado una deficiente armonización con la normativa internacional considerando como causas: las complejas políticas de los gobiernos, profesionales poco preparados en este tema, limitado desarrollo contable en administración pública que reflejan inadecuados

registros contables de los hechos económicos (Gamez A., Joya A., & Ortiz P. , 2015, págs. 39-40)

En República Dominicana, presenta niveles bajos de cumplimiento en la presentación de informes financieros conforme lo presenta el Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas, ya que en el año 2010 solo el 28% de entidades del sector público cumplieron con la entrega de informes financieros y ejecución presupuestaria, el 11% fue de manera parcial y el 61% no cumplió con la entrega de esta información (Suarez, 2011).

A su vez, en Colombia se realizó un estudio a analistas para que califiquen la utilidad o uso que dan a cada estado, reporte e informe financiero, para que se realicen un análisis de la capacidad de pago para atender sus obligaciones tanto de manera inmediata y demás exigencias presentes, financiamiento, sostenibilidad económica y financiera, capacidad de un país para atender sus obligaciones cuyos resultados se reflejan en la siguiente figura (Castañeda-Monroy, 2012, pág. 44).

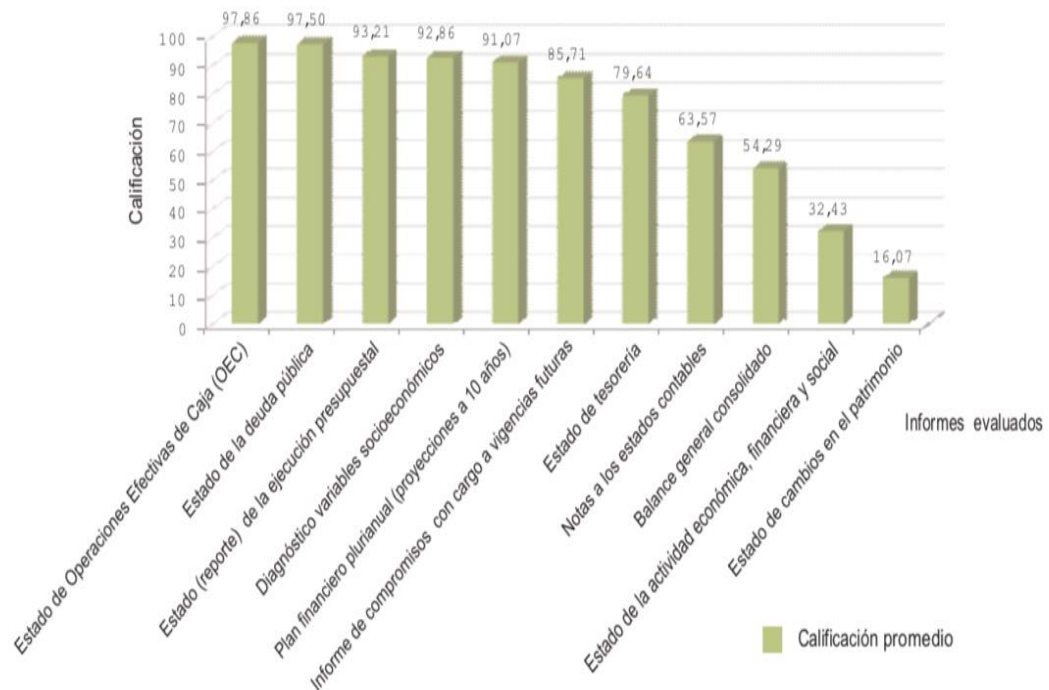


Figura 1. Calificación dada al uso individual de la información económica, financiera y social del sector gobierno (2010).

Elaborado por: (Castañeda-Monroy, 2012)

De los resultados, se concluyó que los analistas financieros distritales, no consideraban imprescindibles el uso de los estados contables básicos para análisis financiero planteado en el párrafo anterior, además que no dieron importancia al uso de estos (Castañeda-Monroy, 2012, pág. 44).

En Chile, se ha mantenido un proceso de convergencia a la normativa internacional desde el año 2016 que se ha tornado complejo la adopción a todos los niveles de la administración del Estado. Las principales razones por las cuales se inició con la adaptación a las NICSP, fue buscar la transparencia económica según estándares mundiales, exigencias de organismos internacionales, presentación de cifras confiables del gobierno y sus entidades, la aplicación de NIIF en las empresas chilenas, mejor rendición de cuentas que contribuya a la confianza pública, la demanda de la ciudadanía sobre una información financiera más comprensible (Hollander-Sanhueza & Morales-Parada, pág. 90).

En este contexto, la falta de armonización y normalización de políticas han sido las características de los sistemas de información contable del sector público a nivel internacional (Araya L., 2011).

“Tanto es así que cuando el sistema de información no es adecuado, la eficiencia gubernamental se reduce considerablemente, lo que podría incrementar la posibilidad de corrupción, llevando consigo una disminución de la probabilidad de crecimiento y desarrollo económico del país” (Lopez H. & Caba P., 2003).

Una causa es que la clase política no se ha comprometido con una gestión basada en objetivos y mejores resultados, más bien, permiten procesos menos rígidos para evitar asumir este tipo de responsabilidades, esto dificulta la adaptación hacia nuevos modelos informativos de reportes financieros (Brusca A. & Montesinos J., 2006).

De esta manera, se va reclamando una mayor importancia al sector público en aspectos financieros, con un enfoque de rendición de cuentas, transparencia de gestión financiera que permitan contribuir con la disminución de corrupción y actos ilícitos; para ello se

considera la armonización contable como una de las vías para el desarrollo de las economías (García-Roque, 2011, pág. 39).

En este contexto, en la actualidad “los países de Latinoamérica y el Caribe están haciendo esfuerzos importantes para modernizar su administración financiera y alinear los sistemas contables del sector público con las normas internacionales” (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017).

A su vez, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial entre otras organizaciones, resaltan el papel importante que tienen los informes financieros anuales sobre el gobierno para procesos de rendición de cuentas, así como de transparencia (Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA), 2016, pág. 86).

En tal sentido, se califican a los informes financieros por sus características como: comprensibles y coherentes con las NICSP (Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA), 2016), impulsando así, la adopción de esta normativa con énfasis en los países emergentes.

Micro contextualización

La gestión financiera y como parte de ella la contabilidad gubernamental en el sector público, es un factor fundamental en la administración de país, y como tal, debe mantenerse en la búsqueda de mejoras para proporcionar confiabilidad y transparencia de la información financiera.

Más sucede, que se mantiene una idea general sobre la deficiente información financiera en el Sector Público, al respecto el exministro de Economía Mauricio Pozo señala “Hay cifras que no están claras, hay información que no está completa; se inventan números para decir, por ejemplo, cuándo es crisis y cuándo no” (2016).

Con este precedente, cabe indicar que “Estados Unidos señaló (...) a Ecuador, conjuntamente con Nicaragua, Haití y Belice, como un país que a su juicio, no tiene la

transparencia fiscal suficiente” según una “evaluación que hace anualmente el Departamento de Estado” (Pozo, 2016).

Continuando con lo señalado por Pozo “Ecuador aparece (...) entre los países criticados en el informe anual. El texto examina el nivel de transparencia fiscal en 140 países que reciben asistencia bilateral de Estados Unidos, un ejercicio que el Departamento de Estado ha repetido desde 2012”. Y se encuentra “entre los 57 países que no cumplen los mínimos en transparencia fiscal y que, además, no están haciendo avances significativos para lograrlo” (2016).

También se refiere a la publicación de información presupuestaria que no profundiza sobre acuerdos de intercambio de petróleo por préstamos, concesión de contratos gubernamentales y licencia para la extracción de recursos naturales, lo que dificulta efectuar análisis y evaluaciones para determinar si las gestiones realizadas cumplen con la totalidad de procesos legales (Pozo, 2016).

Demostrando de esta manera, que las autoridades al presentar información limitada basada únicamente en ejecución presupuestaria no consideran relevante la publicación de reportes financieros adicionales.

Es pertinente mencionar que los estados financieros del sector público, contribuyen con información decisiva en la toma de decisiones a nivel empresarial y político, es por ello que se considera a la rendición de cuentas como mejor manera de presionar al gobierno sobre su responsabilidad en la gestión pública y transparencia en sus ámbitos de acción (Sanchez & Pincay, 2013).

Al respecto, la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en su art. 7 Difusión de la Información Pública señala que todas las instituciones del sector público tienen la obligación de publicar información por medio de un portal de información o página web, a la cual tengan acceso los usuarios como es el caso de la: “g) Información total sobre el presupuesto anual que administra la institución, especificando ingresos, gastos, financiamiento y resultados operativos de conformidad con los

clasificadores presupuestales, así como liquidación del presupuesto, especificando destinatarios de la entrega de recursos públicos” (Congreso Nacional, 2004).

En este sentido, los países requieren que los gobiernos tomen acciones para mejorar la formación y desarrollo profesional, normativa, sistemas informáticos que impactan directamente a las áreas contables (Ablan B., 2013).

Estos inconvenientes son un factor común que afecta a muchos países, entre ellos el Ecuador, como lo corroboran Sánchez y Pincay (2013) al mencionar que los temas económicos son tratados principalmente basados en presupuestos sin considerar otro tipo de reportes financieros como los estados (pág. 26).

La ejecución de normas internacionales de presentación de informes contables y estadísticos por parte de los gobiernos quedó rezagada con respecto al desarrollo de esas mismas normas. Las primeras IPSAS se publicaron en 2000 y el GFSM revisado promulgó en 2001; sin embargo, de 182 países, apenas 55 adoptaron plenamente el GFSM 2001 para la presentación de sus informes y estadísticos hasta 2010 y me de 20 adoptaron plenamente las IPSAS, las (...) NIIF u otras normas contables similares (Cottarelli, 2012, pág. 9)

A la vez, se dificulta analizar y gestionar de una mejor manera aspectos como activos fijos, clases de contratos de construcción, costos de endeudamiento que las NICSP recomiendan presentar en los Estados de Situación Financiera y otros (Sanchez & Pincay, 2013).

Como fundamento, se presenta un estudio realizado a 14 países de Latinoamérica y el Caribe incluido Nueva Zelanda como país de referencia, a través de una encuesta que evaluó diez y seis áreas contables con base en temas recomendados por las NICSP, de los cuales se presenta porcentajes de alineación por cada país, de los cuales no han alcanzado una convergencia completa a las NICSP (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017). De hecho, según la encuesta aplicada, el Ecuador se alinea a las NICSP apenas en el 21%.

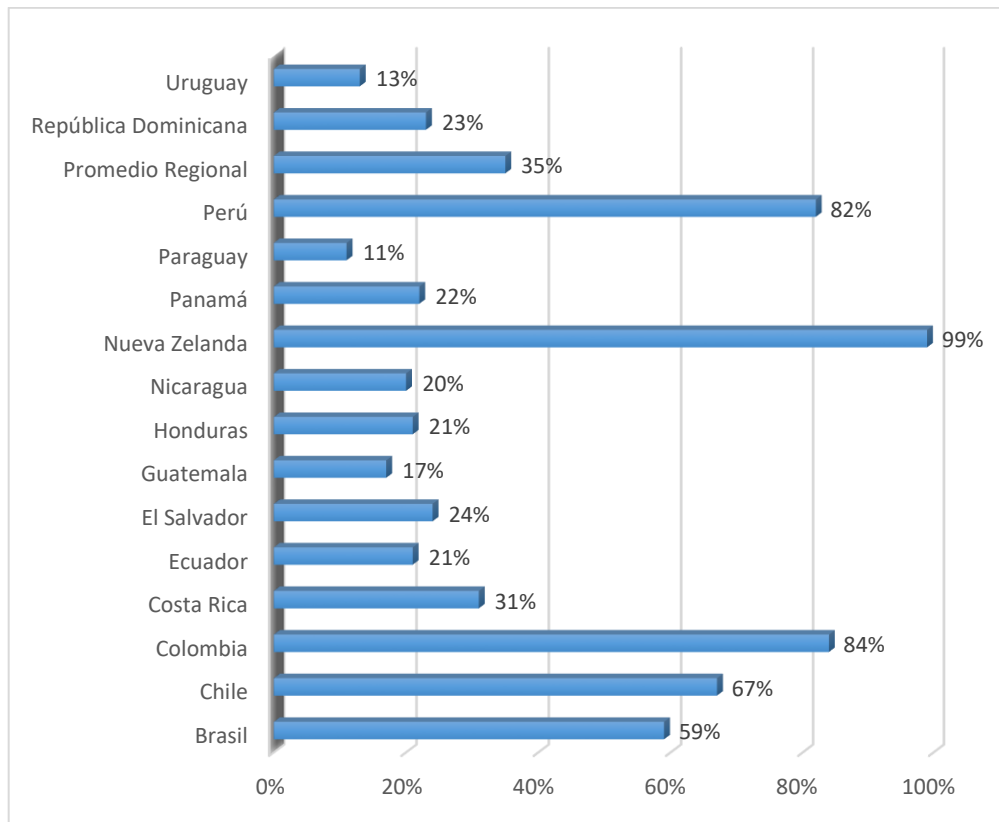


Figura 2. Nivel global de alineación por país.

Fuente: Banco Internacional de desarrollo.

Elaborado por: Firma auditora independiente EY para el BID (2017).

Como ya se mencionó en párrafos anteriores, en el informe de transparencia fiscal emitido por Estados Unidos, indica que los documentos del presupuesto están disponibles en accesos públicos, más no ha sido publicada demás información financiera.

Por estas razones, la exigencia de aplicar las NICSP sobre todo en países con se encuentran en vías de desarrollo, que deben considerar estándares internacionales como referentes de una mejor gestión contable que contribuya a la rendición de cuentas del Estado (Sour, 2017).

Asimismo, entre otras falencias se encuentra en los registros de transacciones al no aplicar lineamientos contables con un enfoque gubernamental (Gamez A., Joya A., & Ortiz P. , 2015); provocando una deficiente información financiera en el sector público.

Al respecto, un informe de Auditoría Financiera a los estados Financieros del Ministerio de Finanzas, por el período entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, entidad que consolida la información financiera a nivel nacional, en sus resultados describe las condiciones reportables que por su relevancia no afectan a la presentación razonable de los estados financieros del Ministerio, pero que demuestran fallas en los registros contables que generan en la contabilidad gubernamental:

Saldos contrarios a la naturaleza de las cuentas (...) las causas por las cuales en el Estado de Situación Financiera consolidados del Sector Público no Financiero del 2014, presenta saldos contrarios a la naturaleza de las cuentas, indicando que es responsabilidad exclusiva de las entidades de gestión financiera y el registro de las transacciones y que no puede alterar la información remitida.

En este sentido se recomienda que se instruya a los Analistas de los Estados Financieros, que realicen el seguimiento periódico de la información cargada en el módulo de Consolidación del eSIGEF y se verifique que no existan saldos contrarios a la naturaleza de las cuentas y de existirlos comunicar a las Entidades, a fin de que se corrijan oportunamente.

Inconsistencias entre el Estado de Flujo de Efectivo Consolidado y Estado de Ejecución Presupuestaria Consolidado de Empresas Públicas y la base de datos proporcionada por la Subsecretaría de Contabilidad fueron originadas porque el proceso de consolidación se efectuó manualmente con información extensa y sin contar con una herramienta informática, lo que dio lugar a errores involuntarios (Contraloría General del Estado, 2014).

En este contexto, se demuestra la flexibilidad de ciertas normas contables que, al no contar con una debida ética profesional, facilitan la manipulación, y fallos en el tratamiento contable, proporcionando una información errónea para la toma de decisiones por parte de los directivos (Cruz R., Perez Castañeda, & Piedra M., 2012).

Por ende, afecta directamente a la transparencia de la información financiera que, al tener disponible información con errores, no representa un insumo confiable para análisis y menos para toma de decisiones.

Con base en lo señalado, se evidencia que en el país se da relevancia a la información presupuestaria, más no a los estados financieros, a pesar de la importancia que tienen en la rendición de cuentas y transparencia de la información financiera.

A su vez, existen funcionarios relacionados con la gestión contable de las entidades públicas, que no poseen los conocimientos profesionales necesarios, lo cual ocasiona que la información financiera generada no posea el debido sustento con base en un juicio profesional competente (Gamez A., Joya A., & Ortiz P. , 2015).

En este sentido, se realizan procesos deficientes en registros contables y generación de información, que demandan mayores recursos para la administración (Actualícese, 2017).

Más sucede que en la actualidad, los usuarios de la información financiera necesitan que la misma sea preparada en función de bases contables, confiables, comprensibles, y aceptadas en un contexto global (EY, 2015).

De esta manera se admite, la necesidad de una armonización contable internacional, con el objeto de mitigar los problemas de comunicación, comprensión y análisis de la información contable (Lopez H. & Caba P., 2003).

En tales razones, organismos internacionales como Banco Internacional de Desarrollo (BID), Fondo Monetario Internacional (FMI), sugieren la implementación de Normas Internacionales de Contabilidad con el objeto de que, en cada país se genere información comparable, armónica, y alcanzar de que la rendición de cuentas de los estados se fundamente en información transparente. Lo cual, contribuye a la mejor toma de decisiones de los usuarios de la información.

Por el contrario, en caso de no participar en la modernización de la gestión financiera pública, se afectará la transparencia de información y se mantendrá la deficiente información financiera.

1.2.2. Análisis crítico

Árbol de problemas

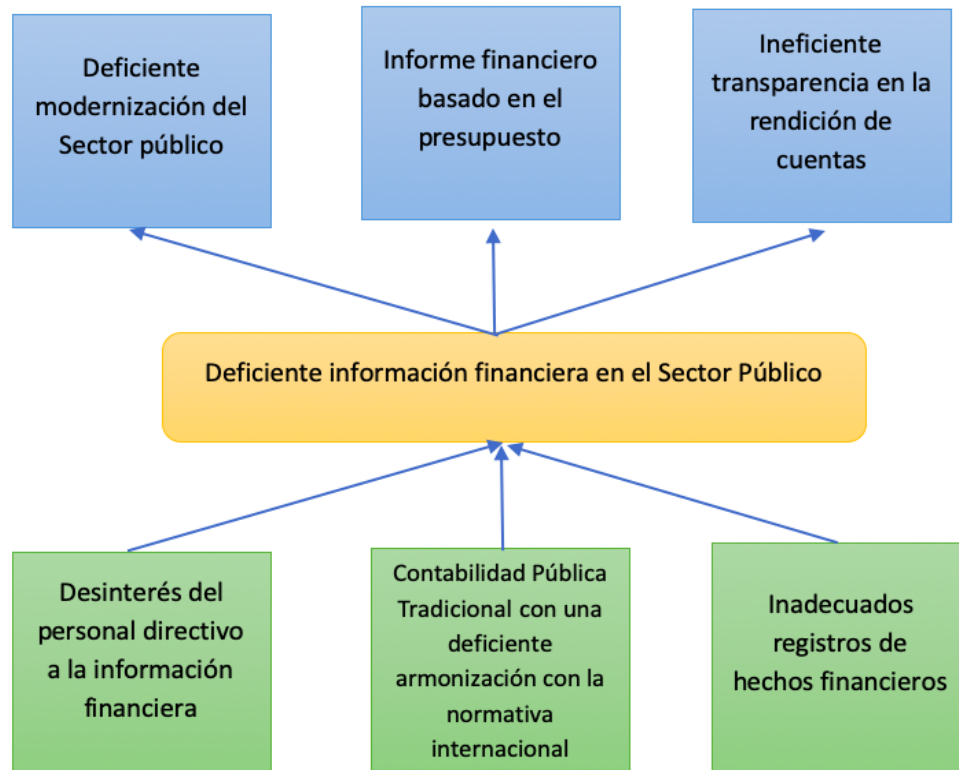


Figura 3. Árbol de problemas.
Elaborado por: Andrea Campaña C.

Análisis crítico

La información que se genera de procesos contables es una de las principales herramientas de información a los usuarios internos y externos sobre las gestiones y resultados de una entidad a través del cual se da a conocer datos que permiten evaluar la situación financiera, capacidades, así como efectuar un análisis financiero que proporciones datos para toma de decisiones a los grupos de interés (Ruiz-Lozano, Tirado-Valencia, & Morales-Gutierrez, 2008).

De esta manera, se demuestra la utilidad que posee la información financiera para la toma de decisiones y la rendición de cuentas. Más sucede que al, enfocar estos aspectos al sector público en el Ecuador, se evidencia la limitada y deficiente información financiera a la que se puede acceder.

Al respecto, el personal de nivel directivo no brinda la debida importancia en lo que se refiere a la información financiera, ya que en la mayoría de los casos se considera como herramienta de gestión y toma de decisiones, únicamente a la información presupuestaria. Si bien, es necesaria su revisión, pero la misma debería complementarse con más informes financieros que contribuyan a un análisis global, oportuno, de calidad y que garanticen el acceso de dicha información a usuarios interesados.

Esto representa una barrera ideológica que involucra una limitante cultura financiera, en el proceso de modernización del sector público, por lo que su progreso se torna deficiente; a diferencia del sector privado, que en la última década ha mantenido un avance significativo en el área financiera, lo cual le ha permitido incluso ampliarse a un mercado internacional.

Otro factor es la contabilidad tradicional que se ha mantenido en el sector público, y a pesar de haber planificado un proceso de convergencia hacia la aplicación de la normativa internacional desde el año 2019, no pudo ser cumplida y se trasladó para el año 2020. Como resultado de ello, la administración pública solamente ha establecido como requisito de gestión en rendición de cuentas y transparencia de la información, a los informes presupuestarios.

Dicha información muchas veces no proporciona todos los datos que un tercero interesado puede necesitar, más aún si se refiere a un usuario extranjero, que no podrá acceder a informes con estándares internacionales, dificultando así la comparación de información. Esto a su vez, recae en otro factor que influye en la deficiente información financiera, y es la falencia en el registro de hechos económicos y financieros.

En este punto cabe mencionar, que el sector público se fundamenta en lo establecido por la normativa. En este sentido, tanto el personal operativo como directivo, que son los principales partícipes de la generación de información, por una parte, no poseen la capacitación necesaria en normativa internacional, y por otra que el sistema gubernamental en el área financiera no proporciona la mejor referencia internacional para preparar estados financieros de los gobiernos, ocasiona que se incurra en errores.

Estas falencias, afectan directamente a las prácticas de rendición de cuentas y disminuyen la transparencia de la información financiera gubernamental lo cual, a su vez se refleja en la toma de decisiones.

1.2.3. Prognosis

Con sustento en lo mencionado, se demuestra la importancia que tiene la implementación de NICSP, es así como nace la obligación que tienen las autoridades de crear los ambientes oportunos para la debida convergencia a esta normativa. Los altos costos que conllevan el cambio de sistemas contables para la adaptación integral de NICSP, obstaculiza la debida armonización, limitando la generación de información financiera comparable y fiable.

La poca importancia que se brinda en el sector público a la información financiera, principalmente a los estados financieros, ocasiona que no sean considerados como insumos para la toma de decisiones, y se fundamente solamente con información presupuestaria.

Por lo expuesto, es procedente mencionar que una de las principales funciones que tiene la práctica contable es desarrollar el sentido de responsabilidad económica social, en la cual se presenten resultados transparentes de las gestiones efectuadas por los gobiernos, tanto las positivas como negativas, sin manipulación de información que tergiverse la interpretación de la misma (Fuentes-Martín & Rodríguez-González, 1994).

1.2.4. Formulación del problema

¿Cuál es la relación que existe entre el cumplimiento de NICSP y la deficiente información financiera que afecta la transparencia en el sector público del Ecuador en el período del 2012 al 2018?

1.2.5. Interrogantes

¿Cuáles son los niveles de cumplimiento de las NICSP en la presentación de estados financieros entre el período 2012 al 2018?

¿Cuáles son los niveles de transparencia financiera a través de la divulgación de información financiera en internet?

¿Cómo aporta el cumplimiento de las NICSP en la transparencia financiera por medio de la divulgación de la información por internet?

1.2.6. Delimitación del objeto de la investigación

Campo: Contabilidad

Área: Contabilidad Gubernamental

Aspecto: NICSP y Transparencia Financiera

Espacial: Para el presente estudio de investigación se analizará los estados financieros del Sector no Financiero, del Presupuesto General del Estado emitidos por Ministerio de Finanzas de los años a partir del 2012 al 2018.

Temporal: La presente investigación se realizará entre agosto 2018 y el trabajo de campo hasta septiembre de 2019.

1.3. Justificación

Ecuador forma parte de los países que buscan la adopción de la normativa contable internacional tanto en el sector privado como en el sector público. Al respecto, “la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera ha sido introducida a partir del año 2006 en el sector privado; con ello, la Información Financiera Contable dejaba atrás las Normas Ecuatorianas de Contabilidad” (Sanchez & Pincay, 2013).

A través del Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (2014), en su art. 164 Normativa contable aplicable establece:

En la formulación de la normativa contable gubernamental el Ministerio de Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados. Para las empresas, banca pública y seguridad social deberán considerarse obligatoriamente los esquemas definidos para la consolidación de cuentas que emita el Ministerio de Finanzas (Presidencia Constitucional de la República, 2014, pág. 39).

Mediante el Acuerdo No. 67 de fecha 06 de abril de 2016, la Ministra de Finanzas (s) de esa fecha, expide los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental actualizados, derogando así los Acuerdos Ministeriales: 447 de diciembre de 2007, 328 de octubre 2010 y 347 de noviembre de 2014 (Ministerio de Finanzas, 2016); a través de lo cual:

Se determina la obligatoriedad de la Normativa Internacional de Contabilidad del Sector Público para el Gobierno General, constituido por el Gobierno Central, los Gobiernos Autónomos Descentralizados; y, otras entidades que determine el Ministerio de Finanzas.

La normativa contable (...), entrará en plena vigencia, cuando concluya el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP; mientras tanto, la presente normativa será de cumplimiento obligatorio, para las Entidades señaladas (...) (Ministerio de Finanzas, 2016).

Ante esta disposición de cumplimiento de normativa contable gubernamental, la misma que toma como base a las Normas Internacionales del Sector Público, es pertinente la

realización del trabajo. Considerando para el efecto, que el Ministerio de Finanzas presenta a través de su página web los estados financieros consolidados, insumo principal para el desarrollo de la investigación.

La implementación de normativa internacional (NICSP) como medida de gobierno, es una decisión que busca el mejoramiento de la información financiera a través de la cual se presentarán estados con mejores niveles de comparabilidad y calidad a nivel mundial (Araya L., 2011, pág. 6).

A la vez, se proyecta aportar con información previamente analizada y debidamente fundamentada en estudios previos, que permita tanto a los usuarios internos como externos de dicha información, conocer aspectos positivos y negativos del proceso de armonización de las NICSP en el Ecuador.

De tal forma, la investigación favorece en general a las entidades gubernamentales, ya que interna e individualmente las autoridades y funcionarios operativos, son los responsables de la implementación de procedimientos necesarios para que el control de recursos públicos y generación de información transparente, fiable y comparable se lo desarrolle de manera óptima. Es factible el desarrollo de la investigación porque se cuenta con los suficientes recursos como el: tiempo, el aspecto económico e información al respecto.

El fundamento teórico en el cual se basa la investigación da el soporte necesario para el desarrollo; lo cual, además se fortalece con la guía de especialistas que conocen de la materia. Además, se encuentra inserta en la tercera línea de investigación “Teoría contable y contexto regulativo” considerado en el programa de posgrado Universidad Técnica de Ambato (UTA).

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo general

Analizar el cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera para la mejora en la difusión de la información del sector público en el Ecuador.

1.4.2. Objetivos específicos

Calcular el grado de cumplimiento de las NICSP para la determinación de avances en el período analizado.

Determinar el nivel de transparencia financiera para la identificación de barreras de acceso a la información.

Identificar si los niveles de cumplimiento de las NICSP influyen en la transparencia financiera a través de la divulgación de la información por internet.

CAPÍTULO II

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes investigativos

La temática de la investigación se apoya en estudios realizados previamente, los mismos que se han encontrado en los buscadores como: Elsevier, Dialnet, Scielo, Redalyc, Google Académico, de los cuales se obtuvo documentación referente que permite sustentar el presente trabajo. De esta manera, se recopiló fuentes que han permitido abordar la información con relación al objeto de estudio.

La Internacional Public Sector Accounting Standards Board creada en 1987, ha sido la encargada de la elaboración del cuerpo de normas internacionales de contabilidad pública (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 6), lo cual involucra a la nueva administración pública que envuelve una revolución a las prácticas tradicionales, entre las cuales deben necesariamente considerarse la modernización de procesos contables, en vista de la necesidad de generación de información financiera transparente (Hood & Jackson, 1991).

El trabajo realizado por el Comité del Sector Público (PSC) en la elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público permitió completar el proceso de emisión de las primeras normas contables en mayo de 2000, con la presentación de ocho normas más el prólogo (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 84).

Con base en lo mencionad, en el año 2003 se publica el artículo denominado “Local Government Financial Reporting in the USA and SPAIN. A comparative Study”, realizado por Torres Lourdes y Pina Vicente a través del cual buscó “realizar una comparación del grado de coincidencia entre las prácticas gubernamentales en contabilidad de ejercicio recomendada por las IPSAS de IFAC, y estudiar la relación entre los objetivos generales de la contabilidad gubernamental y la divulgación de información en el informe financiero de los gobiernos locales de los Estados Unidos, España” (Torres & Pinza, 2003).

En el plantea que la metodología a aplicarse es a través de una comparación considerando como referencia el informe financiero propuesto por las IPSAS y el estudio IFAC nro. 11, que se compone del estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos / patrimonio, estado de flujo de caja, políticas contables y notas a los estados financieros (Torres & Pinza, 2003).

Además, menciona a Gauthier en lo que se refiere a dos aspectos referentes a responsabilidad: tanto la fiscal, como la rendición de cuentas operacional; que si bien son aspectos separados tienen total incidencia e importancia en el estudio. En su desarrollo de la investigación usa el índice desarrollado por Cooke (Torres & Pinza, 2003).

Al respecto es importante mencionar que el índice de Cooke (1989) es una proporción de puntajes reales otorgados a una empresa para la puntuación que la compañía espera ganar, en este caso enfocado al gobierno. Consecuentemente, la entidad no será penalizada si cumple con la normativa:

Entre los resultados obtenidos se reflejó que el gobierno local español presenta deficiencias contables en aspectos de activos de infraestructura y provisiones para planes de beneficios de jubilación, que representan oportunidades de mejora. En este sentido, las NICSP recomiendan requisitos de presentación de información financiera, cuya aplicación contribuye a mejorar la utilidad de la información para la toma de decisiones y los resultados no reflejan lentos avances (Torres & Pinza, 2003).

En el año 2006, Iluminada Fuertes, Profesora de la Universitat Jaume I de Castelló, presenta un “estudio sobre la armonización contable pública realizado desde la perspectiva normativa o formal” (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 5) que titula “El Modelo de Contabilidad Pública Internacional de la IFAC: Análisis de la armonización formal” con la propuesta del modelo contable IFAC, cuya evaluación se la realiza con un análisis de perfil de tratamientos que conforman el contenido de las normas tanto de manera obligatoria, recomendada, permitida y prohibida, con el objeto de medir su potencial armonizador (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 5).

Y como conclusión, establece que la normativa propuesta por la IFAC evidentemente busca mejores niveles de comparabilidad, para lo cual se considera que la estandarización y unificación de la normativa contable es una de las mejores soluciones para lograrlo (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 23), lo cual está estrechamente relacionado con la calidad y transparencia financiera que por un lado deben cumplir las entidad y consecuentemente se reflejará en información financiera fiable y relevante para la toma de decisiones.

En el año 2007, Caba Pérez Carmen y Caba Pérez Elisa, realizan la investigación cuya temática es “La cuenta de inversión argentina frente a los compromisos adquiridos por el programa transparencia en las cuentas públicas”, que se desarrolló con el objeto de estudiar las oportunidades de mejora en la presentación de los estados financieros de Argentina apegándose a los requisitos de información pública propuestos por la IFAC, por medio de una evaluación sobre el grado de coincidencia entre lo recomendado por las NICSP y la información financiera anual que suministra el gobierno (Caba-Perez & Caba-Perez, La cuenta inversión argentina frente a los compromisos adquiridos por el programa "Transparencia en las cuentas públicas", 2007).

Con esta metodología se permite efectuar un análisis de su Cuenta General o Cuenta de Inversión y cuáles son los cambios que deben incorporarse en este informe para dar al cumplimiento a las NICSP (Caba-Perez & Caba-Perez, 2007, pág. 92).

De igual manera en el año 2011, Carlos Araya, publica su estudio denominado “Transparencia financiera gubernamental en los países miembros del Sistema de Integración Centroamericana (SICA)”, en el que comparó los estados financieros de los países miembros del SICA con la información internacional promulgada por la IFAC, para lo cual se elaboró un índice que determinó el grado de coincidencia. De lo cual se evidenció los beneficios de la armonización a normativa internacional que permite realizar comparar la información financiera de diferentes entes públicos, y contribuye a la obtención de mayor calidad, veracidad, fiabilidad y oportunidad de la información contable del sector público, aportando así a una mejor toma de decisiones y controlar de manera las eficiente actos de corrupción (pág. 159).

Como resultado se concluyó que cuatro de los cinco países que se analizaron, presentan información patrimonial adicionalmente a la presupuestaria, y esto aporta en la transparencia, comparabilidad de la información y rendición de cuentas (Araya L., 2011, pág. 171).

Si bien se ha enfocado principalmente en las investigaciones relacionadas con los procesos de armonización y adopción de NICSP, es importante establecer la estrecha relación que tiene con la transparencia financiera lo cual se evidencia en el Marco de Referencia para la Evaluación de la Gestión Pública, que fue emitida en el año 2016. Al respecto, establece varios indicadores de medición, pero los concernientes al tema del trabajo son:


PILARES	INDICADORES	DIMENSIONES
VI. Contabilidad y presentación de informes 	27. Integridad de los datos financieros	27.1 Conciliación de cuentas bancarias
		27.2 Cuentas de orden
		27.3 Cuentas de anticipos
		27.4 Procedimientos para asegurar la integridad de los datos financieros
	28. Informes presupuestarios durante el ejercicio en curso	28.1 Cobertura y comparabilidad de los informes presupuestarios del ejercicio en curso
		28.2 Oportunidad de los informes presupuestarios del ejercicio en curso
		28.3 Exactitud de los informes presupuestarios del ejercicio en curso
	29. Informes Financieros anuales	29.1 Integridad de los informes financieros anuales
		29.2 Presentación de los informes para auditoría externa
		29.3 Normas contables

Figura 4. Indicadores de medición de contabilidad e informes.

Elaborado por: (Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA), 2016).

2.2. Fundamentación filosófica

Desde el punto de vista filosófico el investigador se alinea con un enfoque mixto cuantitativo, ya que, adopta características de ambos enfoques. En este sentido, se menciona a Sampieri, Fernández y Baptista para fundamentar cada enfoque:

“Enfoque cuantitativo Usa la recolección de datos para probar hipótesis, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías” (Hernández-Sampieri, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2010).

“**Enfoque cualitativo** Utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación” (Hernández-Sampieri, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2010).

Fundamentación epistemológica

En palabras de Jaramillo Luis, la epistemología se desarrolla en un entorno de conocimiento científico, para entender cómo se desarrolla una ciencia y justificar su estudio (2003). En este sentido, epistemológicamente, se considera, que tanto la esencia de las ciencias de contabilidad como auditoría, al ser transdisciplinarias, dinámicas e interpretativas, justifican los motivos de investigación en un método positivista superando su entorno complejo (Viloria, 2001).

Fundamentación axiológica

La axiología se fundamenta en valores tanto positivos como negativos, enmarcado en principios que permiten determinar qué es valioso o no (Pestaña de-Martinez, 2004). En tal razón, el presente trabajo de investigación se desarrollará con valores como honestidad y respecto científico; en función de que el aporte que se presente se fundamente en conocimientos válidos con resultados confiables sobre el tema, buscando obtener beneficios y resultados efectivos para el mejoramiento de la gestión pública.

Fundamentación en contabilidad

En el tiempo la contabilidad ha sido una disciplina que ha requerido adaptarse a nuevas demandas de sus grupos de interés, superando las corrientes tradicionales y actualizándose a múltiples facetas (Quinche-Martin, 2006). Como lo afirman Quintana y Estévez (2002) esta ciencia es el medio por el cual se realizan los registros económicos de una manera ordenada, cronológica y sistemática dependiendo de las actividades económicas que se dedica, cuyos resultados permiten la generación de informes financieros que son utilizados para la toma de decisiones.

Los estados financieros son la principal herramienta para reflejar los resultados de una empresa, que además de ser un recurso de decisión sirve como instrumento de rendición de cuentas; por lo que, es importante que estos reportes sean comprendidos, claros, relevantes, fiables, comparables a fin de que los usuarios se beneficien de esta información (Monge, 2005). En este sentido, se toma la transformación de la contabilidad gubernamental como parte fundamental de un proceso de transparencia financiera adaptándose a mejores estándares internacionales, con procesos de armonización graduales que permitan convertir a la información financiera pública como referente y recurso de las administraciones (Avila-Martinez & Romero-Zavala, 2013, pág. 77).

2.3. Fundamentación legal

El presente trabajo presenta varios fundamentos legales, que reglamentan el desarrollo de este como son:

- Constitución de la República del Ecuador, Art. 225, en los cuales se indica que el sector público comprende:
 1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
 2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.
 3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
 4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos. (Asamblea Nacional, 2008).

- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas que se refiere a la Contabilidad Gubernamental
 - Art. 73 Principios del SINFIP.- Los principios del SINFIP son: legalidad, universalidad, unidad, plurianualidad, integralidad, oportunidad, efectividad, sostenibilidad, centralización normativa, desconcentración y descentralización operativas, participación, flexibilidad y transparencia.
 - Art. 115.- Certificación Presupuestaria.- Ninguna entidad u organismos podrán contraer compromisos, celebrar contratos, ni autorizar o contraer obligaciones, sin la emisión de la respectiva certificación presupuestaria.
 - Art. 148.- Contenido y finalidad.- Constituye el proceso de registro sistemático, cronológico y secuencial de las operaciones patrimoniales y

presupuestarias de las entidades y organismos del Sector Público no Financiero, expresadas en términos monetarios, desde la entrada original a los registros contables hasta la presentación de los estados financieros; la centralización, consolidación y la interpretación de la información; comprende además los principios, normas, métodos y procedimientos correspondientes a la materia.

La finalidad del componente de Contabilidad Gubernamental es establecer, poner en funcionamiento y mantener en cada entidad del Sector Público no Financiero un sistema único de contabilidad, que integre las operaciones, patrimoniales, presupuestarias y de costos, para asegurar la producción de información financiera completa, confiable y oportuna, que permita la rendición de cuentas, la toma de decisiones, el control, la adopción de medidas correctivas y la elaboración de estadísticas.

Art. 158.- Normativa aplicable. - El ente rector de las finanzas públicas tiene la facultad privativa para expedir, actualizar y difundir los principios, normas técnicas, manuales, procedimientos, instructivos y más disposiciones contables, que serán de cumplimiento obligatorio por parte de las entidades y organismos del Sector Público.

Art. 159.- Difusión de la información financiera consolidada. - El ente rector de las finanzas públicas publicará semestralmente la información consolidada del Sector Público no Financieros, a través de su página web u otros medios. (Asamblea Nacional, 2010).

Así también, el Art. 174.- Libre acceso a la información.- El Estado garantiza a la ciudadanía el libre acceso a toda la información presupuestaria y financiera que generan las entidades públicas, conforme a la ley. Se exceptúa de esta disposición los planes de negocio, las estrategias de negocios y los documentos relacionados, para las Empresas Públicas y Banca Pública.

Art. 174.- Libre acceso a la información.- El Estado garantiza a la ciudadanía el libre acceso a toda la información presupuestaria y financiera que generan las entidades públicas, conforme a la ley. Se exceptúa de esta disposición los planes de negocio, las estrategias de negocios y los documentos relacionados, para las Empresas Públicas y Banca Pública (Asamblea Nacional, 2010)

Art. 177.- Información financiera, presupuestaria y de gestión para la ciudadanía.- Las entidades y organismos del sector público divulgarán a la ciudadanía, la información financiera, presupuestaria y de gestión, sin perjuicio de presentar esta información a los respectivos órganos de fiscalización y control, de conformidad con la ley (Asamblea Nacional, 2010)

- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado en el Art. 4 de Régimen de control de las personas jurídicas con participación estatal, que indica

Para todos los efectos contemplados en esta Ley, están sometidas al control de la Contraloría General del Estado, las personas jurídicas y entidades de derecho privado, exclusivamente sobre los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan, cualesquiera sea su monto, de conformidad

con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 211 de la Constitución Política de la República (Congreso Nacional, 2002).

- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado

Art. 13.- Contabilidad Gubernamental.- La Contabilidad Gubernamental, como parte del sistema de control interno, tendrá como finalidades establecer y mantener en cada institución del Estado un sistema específico y único de contabilidad y de información gerencial que integre las operaciones financieras, presupuestarias, patrimoniales y de costos, que incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al sector público, y que satisfaga los requerimientos operacionales y gerenciales para la toma de decisiones de conformidad con las políticas y normas que al efecto expida el Ministerio de Economía y Finanzas, o el que haga sus veces (Congreso Nacional, 2002).

- Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública

Art. 7.- Difusión de la Información Pública.- Por la transparencia en la gestión administrativa están obligadas a observar todas las instituciones del Estado que conforman el sector público en los términos del artículo 118 de la Constitución Política de la República y demás entes señalados en el artículo 1 de la presente Ley, difundirán a través de un portal de información o página web, así como de los medios necesarios a disposición del público, implementados en la misma institución la siguiente información mínima actualizada, que para efectos de esta Ley, se la considera de naturaleza obligatoria:

(...) g) Información total sobre el presupuesto que administra la institución, especificando ingresos, gastos, financiamiento y resultados operativos de conformidad con los clasificadores presupuestales, así como liquidación del presupuesto, especificando destinatarios de la entrega de recursos públicos; (Congreso Nacional, 2004).

- Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas

Art. 164.- Normativa contable aplicable. - En la formulación de la normativa contable gubernamental el Ministerio de Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados. Para las empresas, banca pública y seguridad social deberán considerarse obligatoriamente los esquemas definidos para la consolidación de cuentas que emita el Ministerio de Finanzas. (Presidencia Constitucional de la República, 2014).

- Reglamento de Control Externo del Sistema de Presupuestos Públicos

Art. 3.- Materia de control: El control externo al sistema presupuestario, comprende la verificación del cumplimiento de las metas y objetivos establecidos en los presupuestos de cada institución, la evaluación del grado de eficiencia y eficacia logrados con la administración del presupuesto; y, la

determinación de correctivos a ser adoptados para solucionar desviaciones detectadas.

Art. 4.- Aplicación del control externo: El control externo se aplicará en las etapas de programación, formulación aprobación, ejecución, evaluación, clausura y liquidación del presupuesto (Contraloría General del Estado, 2010).

- **Reglamento de Rendición de Cuentas**

Art. 1.- Objeto.- El presente Reglamento tiene por objeto establecer el mecanismo de rendición de cuentas: procedimientos, tiempos y contenidos que deben seguir los sujetos obligados, a fin de dar cumplimiento al principio de transparencia en la gestión pública y a la normativa legal aplicable.

Art. 2.- Ámbito de aplicación.- Las disposiciones del presente Reglamento son aplicables para todos los sujetos obligados a rendir cuentas, el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social y la ciudadanía que participa en los procesos de rendición de cuentas llevados a cabo ante este órgano.

Art. 4.- Rendición de cuentas.- La rendición de cuentas es un proceso participativo, periódico, oportuno, claro y veraz, con información precisa, suficiente y con lenguaje asequible. La rendición de cuentas se realizará al menos una vez al año y su convocatoria será amplia, a todos los sectores de la sociedad relacionados y debidamente publicitada (Consejo de Participación Ciudadana y Control Social Transitorio, 2018).

A su vez, es importante mencionar:

Art. 5.- Principios rectores.- El proceso de rendición de cuentas se rige por los siguientes principios:

b) Principio de transparencia.- La información del proceso deberá ser clara, verdadera y deberá reflejar con objetividad, la realidad de la gestión administrativa de los sujetos obligados. Los sujetos obligados serán responsables por inducir a conclusiones erradas, omitir o brindar la información inexacta a los miembros del Consejo y la ciudadanía;

d) Principio de publicidad.- La información del proceso debe estar a disposición de la ciudadanía a través de la página web de forma. Se garantizará la mayor difusión posible de la información, de forma completa y asequible para la ciudadanía.

Art. 9.- Del contenido del informe de rendición de cuentas.- Los sujetos obligados deberán rendir cuentas sobre:

b) Presupuesto aprobado y ejecutado;

Art. 14.- Objetivos.- El Sistema Nacional de Rendición de cuentas tendrá los siguientes objetivos:

a) Informar al público sobre la gestión desarrollada, evaluado avances, obstáculos, logros y dificultades en relación con el cumplimiento del plan institucional;

b) Potenciar la participación ciudadana y fortalecer la democracia, a través de la transparencia y acceso a la información y la toma de decisiones (Consejo de Participación Ciudadana y Control Social Transitorio, 2018).

- Acuerdo Ministerial 447, de 29 de abril de 2007, expedido por el Ministerio de Economía y Finanzas

Art. 1 Actualizar los Principios del Sistema de Administración Financiera, las Normas Técnicas de Presupuesto, el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, el Catálogo General de Cuentas y las Normas Técnicas de Tesorería para su aplicación obligatoria en todas las entidades, organismos, fondos y proyectos que integran el Sector Público no Financiero (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007).

- Acuerdo Ministerial Nro. 0067 de 06 de abril de 2016 con el cual se promulga la Normativa de Contabilidad Gubernamental

Se determina la obligatoriedad de la Normativa Internacional de Contabilidad del Sector Público para el Gobierno General, constituido por el Gobierno Central, los Gobiernos Autónomos Descentralizados; y, otras entidades que determine el Ministerio de Finanzas.

La normativa contable aplicable señalada en el artículo 164 del Reglamento General del Código Orgánico de planificación y Finanzas Públicas, entrará en plena vigencia, cuando concluya el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP, para las Entidades señaladas en el párrafo anterior.

Las empresas públicas nacionales, empresas públicas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, la banca pública y los fondos de la Seguridad Social aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (Ministerio de Finanzas, 2016).

- Acuerdo Nro. 0037 de 17 de abril de 2019 - Normas Técnicas de Presupuesto

2.1.4 PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

Transparencia

El presupuesto se expondrá con claridad de forma que pueda ser entendible a todo nivel de la organización del Estado y la sociedad y será objeto permanente de informes públicos sobre los resultados de su ejecución.

Legalidad

En todas las fases del ciclo presupuestario los ciudadanos y los poderes públicos deben tener presentes y someterse a las disposiciones del marco jurídico vigente.

Integralidad

Entre todos los componentes del SINFÍN y entre todos los componentes presupuestarios debe haber un enfoque global y completo, que comprenda todos los vínculos en y entre la formulación y la ejecución; multidisciplinario, en cuanto al diagnóstico de los problemas, a las interrelaciones institucionales, a las decisiones sobre los gastos de distinta naturaleza, a su cobertura y a sus múltiples efectos.

1.1.1 ENTES FINANCIEROS

Los organismos, entidades, fondos o proyectos que conforman el Estado Central, se constituirán en un solo Ente Financiero, con presupuesto, contabilidad y tesorería únicos.

2.1.2.1 ORGANIZACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

Los presupuestos del sector público no financiero se distinguirán en los siguientes grupos:

- Presupuesto General del Estado
 - Presupuestos de las Entidades de la Seguridad Social
 - Presupuestos de las Empresas Públicas
 - Presupuestos de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).
- Normas de Control Interno para las Entidades, Organismos Del Sector Público y de las Personas Jurídicas de Derecho Privado que Dispongan de Recursos Públicos.

405 Administración Financiera – CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

405-01 Aplicación de los principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental

La Contabilidad Gubernamental se basará en principios y normas técnicas emitidas sobre la materia para el registro de las operaciones y la preparación y presentación de información financiera, para la toma de decisiones (Contraloría General del Estado, 2009).

- Acuerdo Ministerial 1002 – Norma de Implementación y Operación de Gobiernos por Resultados.

Art. 1.-Objeto.- Establecer la normativa técnica, que permita a la Función Ejecutiva realizar la implementación y asegurar la continuidad y operación de la metodología y herramienta de Gobierno por Resultados. La implementación y operación de Gobierno Por Resultados tiene como fin obtener una gestión pública de calidad, orientada a resultados, centrada en el ciudadano y fundamentada en los principio de Administración Pública establecidos en la Constitución de la República, así también dar transparencia y continuidad a la gestión de las instituciones públicas mediante la definición, alineación, seguimiento y actualización de sus planes estratégicos, planes operativos, riesgos, proyectos y procesos.

Art. 6.- Conceptos y Definiciones.- (...)

Al nivel institucional, los objetivos se clasifican de acuerdo a las (...) dimensiones a continuación:

Finanzas.- Objetivos orientados al uso eficiente y transparente de presupuestos y recursos materiales.

Art. 24.- Directrices Generales de Gestión y Control de Proyectos en GPR. La gestión y el control de los proyectos en GPR se regirán por las siguientes directrices.

Presupuesto y el perfil económico.- los campos presupuestarios deberán ser actualizada de acuerdo con los datos registrados en el sistema financiero nacional (e-SIGEF)

Art. 7.- Calidad de la Información.- Las instituciones serán responsables de la calidad, veracidad, pertinencia y actualización de la información que ingresen y administren a través del Portal GPR (Secretaría Nacional de la Administración Pública, 2011).

2.4. Categorías fundamentales

La investigación se enfoca en las siguientes variables:

Variable independiente: Cumplimiento NICSP

Variable dependiente: Transparencia Financiera

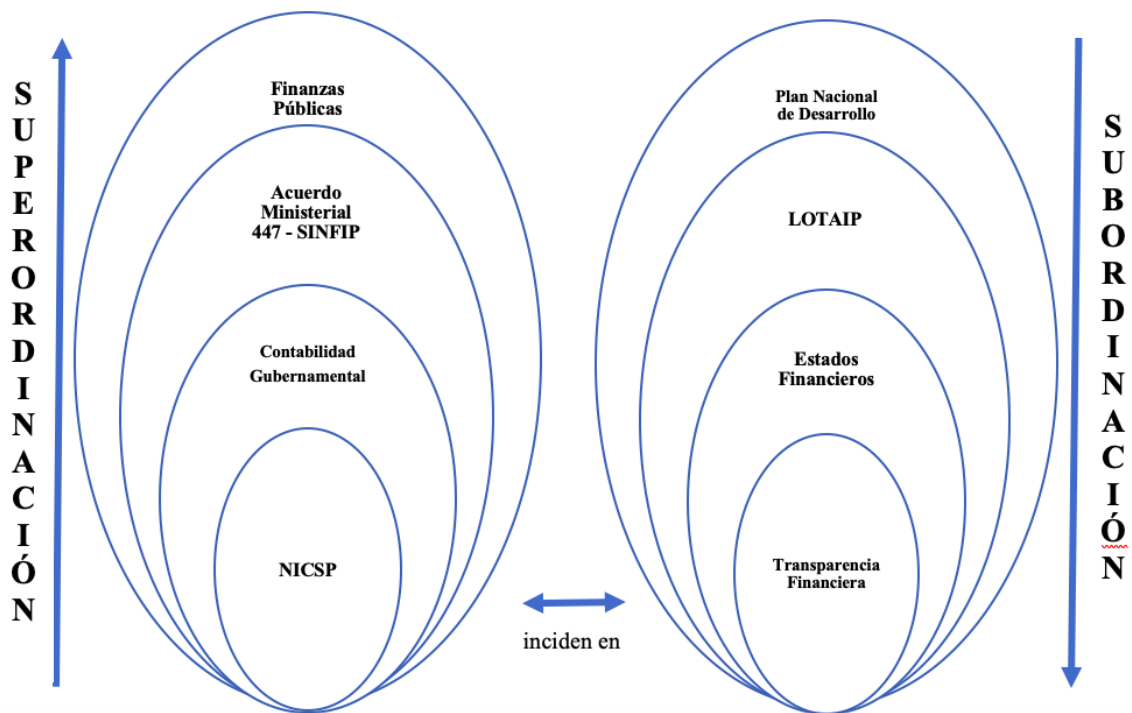


Figura 5. Red de inclusiones conceptuales.
Elaborado por: Andrea Campaña C.

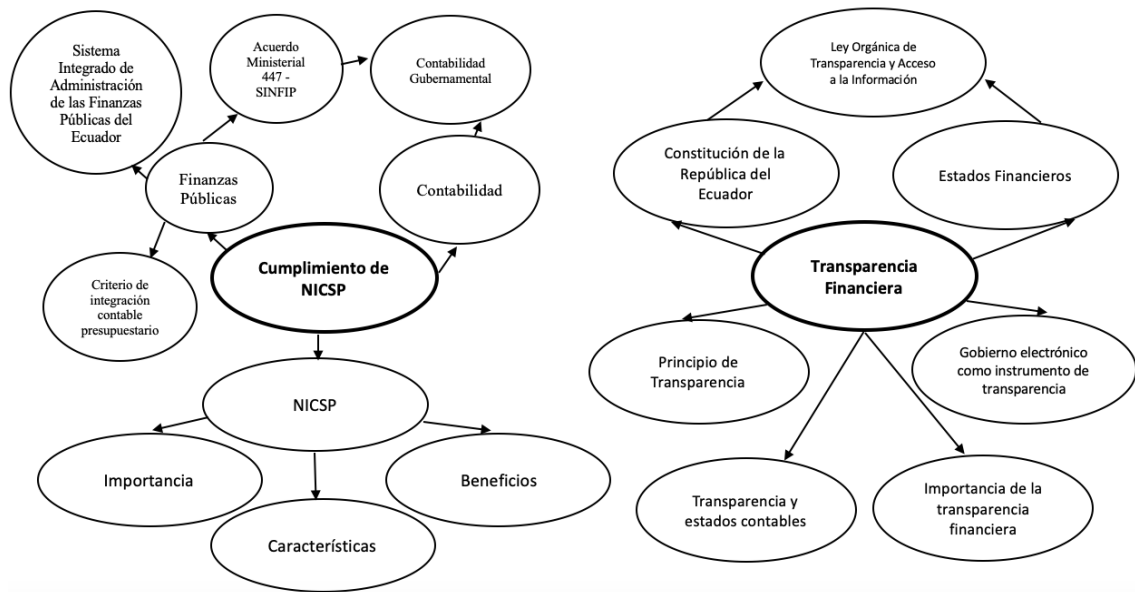


Figura 6. Constelación de ideas.
Elaborado por: Andrea Campaña C.

2.4.1. Marco conceptual variable independiente: cumplimiento de las NICSP

Sector público

Existen por lo menos tres enfoques para definir al sector público que son legal, financiera y funcional. La legal se refiere al área de derecho público al cual se rigen las organizaciones, la financiera que funcionan a través de fondos públicos, y la funcional las organizaciones sujetas a la administración pública en sus diversos campos de acción (Jara Alba & Umpierrez de Reguero, 2014). José Espino (2001) intenta definir al sector público como la conjunción de la institucionalidad pública, su organización y sus relaciones abarcando el ámbito ejecutivo contemplando, además relaciones sociales, políticas y económicas.

Es así como, la Constitución de la República del Ecuador (2008) en su capítulo séptimo, sección primera artículo 225 el sector público se conforma por las entidades que fueron mencionadas en la fundamentación legal.

Es decir, el sector público está conformado por varias entidades que cumplen diferentes funciones, siendo principalmente las encargadas de orientar el desarrollo de un país en aspectos como: social, político, financiero-económico y cultural.

Finanzas públicas

Las finanzas públicas se relacionan con las funciones del Estado, en lo que se refiere al poder público sobre los recursos económicos destinados a su funcionamiento y actividades que se encuentra en la obligación de cumplir como es, la satisfacción de servicios públicos (Ibarra-Mares, 2009, pág. 9). Al respecto García Germán (2009), señala que las finanzas públicas es el medio por el cual se logra cumplir con la razón de ser del Estado, que es prestar servicios a la sociedad.

En Costa Rica, el Ministerio de Hacienda es la entidad encargada de la Administración Financiera como la responsable de impuestos, asignación de presupuesto, a través de una política fiscal sostenible que busca brindar a los habitantes una estabilidad y crecimiento económico y social (Ministerio de Hacienda Costa Rica, s.f.). Cuya visión es la de alcanzar estándares de estabilidad y equidad económica, con el apoyo de las finanzas públicas con las cuales generan empleo y crecimiento de Costa Rica (Ministerio de Hacienda Costa Rica, s.f.).

La normativa aplicable tanto a las finanzas públicas como a la contabilidad nacional es la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos Nro. 8131 y su Reglamento Nro. 32988, la cual “regula el régimen económico-financiero de los órganos y entes administradores o custodios de los fondos públicos” (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 2001).

En lo que respecta a Ecuador, la entidad encargada de las finanzas públicas es el Ministerio de Finanzas, que se encarga de “diseñar y ejecutar políticas económicas que permitan alcanzar la sostenibilidad, crecimiento y equidad de la economía para impulsar el desarrollo económico y social del país” (Ministerio de Finanzas, s.f.).

Para ello, la normativa competente es el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, cuyo objeto es “organizar, normar y vincular el Sistema Nacional de Finanzas Públicas y regular su funcionamiento en los diferentes niveles del sector público, en el marco del régimen de desarrollo, del régimen del buen vivir, de las garantías y derechos constitucionales” (Asamblea Nacional, 2010). A su vez, el Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas (2014) en su artículo 63 establece que las entidades del sector público tienen la obligación de dar cumplimiento al SINFIP cuya responsabilidad de emisión recae en el Ministerio de Finanzas (Presidencia Constitucional de la República, 2014).

Conforme lo mencionado, las finanzas públicas comprenden varias disciplinas enfocadas a una integral administración de fondos públicos, cuya dirección está a cargo del Estado, quien es el responsable de establecer las reglas y políticas tanto económicas como sociales, con el objeto de alcanzar un mayor beneficio y desarrollo de un país.

SINFIP - Sistema Nacional de Finanzas Públicas

En un entorno macroeconómico, en Costa Rica la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (2001) en su artículo 26 define al Sistema de Administración Financiera como:

El Sistema de Administración Financiera del sector público estará conformado por el conjunto de normas, principios y procedimientos utilizados, así como por los entes y órganos participantes en el proceso de planificación, obtención, asignación, utilización, registro, control y evaluación de sus recursos financieros.

A su vez, el art. 29 de esta Ley señala que los Subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad de manera interrelacionada conforman el Sistema de Administración Financiera (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 2001)

En el Ecuador el Sistema Nacional de Finanzas Públicas, es un sistema que se compone de normas, política, instrumentos, procesos, actividades, registros y operaciones, que las entidades y organismos del Sector Público deben cumplir para la gestión programada de

ingresos, egresos y financiamiento públicos (Ministerio de Finanzas, 2017, pág. 1). Y, de acuerdo con el artículo 70.- del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, el SINFIP debe estar sujeto al Plan Nacional de Desarrollo y a las políticas públicas establecidas en el mismo. Los objetivos que persigue el SINFIP, están establecidos en el Art.72 del mencionado Código y son:

1. La sostenibilidad, estabilidad y consistencia de la gestión de las finanzas públicas;
2. La efectividad de la recaudación de los ingresos públicos;
3. la Efectividad, oportunidad y equidad de la asignación y/uso de los recursos públicos;
4. La efectividad y el manejo integrado de la liquidez de los recursos del sector público;
5. La efectividad y el manejo integrado de la liquidez de los recursos del sector público;
6. La gestión por resultados eficaz y eficiente;
7. La adecuada complementariedad en las interrelaciones entre las entidades y organismos del sector público y, entre éstas y el sector privado; y,
8. La transparencia de la información sobre las finanzas públicas. (Asamblea Nacional, 2010)

Para ello, el ente rector del SINFIP entre sus deberes y atribuciones que se relacionan con el tema de investigación, tiene la obligación de: “32. Armonizar, homogeneizar y consolidar la contabilidad en el sector público; 33. Elaborar los Estados Financieros Consolidados de las entidades y organismos que forman parte del Sector Público no Financiero” (Asamblea Nacional, 2010). Para el cumplimiento de lo mencionado, el SINFIP cuenta con seis componentes, los mismos que están integrados de varios procesos que son necesarios para la organización y gestión del Sistema. Estos son:

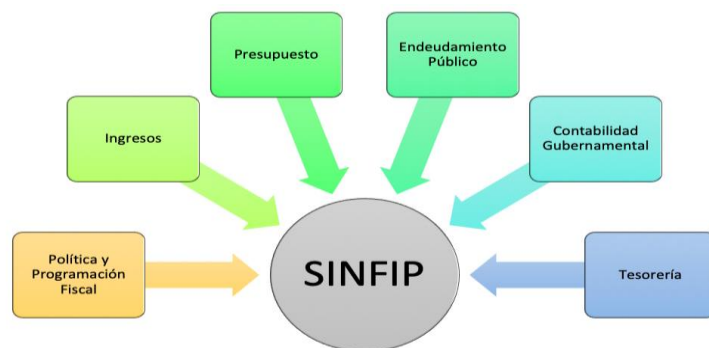


Figura 7. Componentes del SINFIP.

Fuente: Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (2010)

Elaborado por: Andrea Campaña

Un sistema de finanzas públicas está conformado por varios elementos interrelacionados como: presupuesto, contabilidad, tesorería, deuda pública, en el que cada subsistema proporciona información vital a otro. Esta relación que existe entre los subsistemas se rige a políticas establecidas por el Estado, que a través de una gestión eficiente en cada etapa lograrán satisfacer demandas sociales.

En lo que concierne al tema de estudio, es necesario profundizar en el componente denominado Contabilidad Gubernamental, para ello se parte de la contabilidad.

Criterio de integración contable – presupuestario

La normativa financiera del sector público ha propendido (...), a la integración de la información con el eje centrado en la contabilidad gubernamental, por lo que la fase de ejecución presupuestaria está basada en la igualdad de los valores que producen tanto en resultados presupuestarios, en la forma de partidas presupuestarias a nivel de ítem, como contables, en la forma de saldos de cuentas contables, lo cual ocurre simultáneamente gracias al principio de asociación presupuesto-contabilidad (FOCAL Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina, 2019).

Este principio de asociación contable presupuestaria establece que, “El Catálogo General de Cuentas estará asociado al Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos” (Ministerio de Finanzas, 2016). Es decir que,

los flujos de débitos y créditos de las cuentas, solamente tendrán asociación a un concepto del clasificador presupuestario; dichos flujos serán comparados con las estimaciones presupuestarias, a efectos de determinar las desviaciones en la ejecución; solo por excepción, la asociación presupuestaria se producirá a más de un concepto contable (Ministerio de Finanzas, 2016).

“El criterio del devengado, obliga al registro del gasto en función de la integración de la contabilidad presupuestaria con la patrimonial (Las Heras, 2006).

Los informes financieros consolidados se los preparará en base de la información financiera, patrimonial y presupuestaria (Ministerio de Finanzas, 2016). Como parte del “proceso de validación de la información financiera, se realizará aplicando el análisis de los registros contables a los registros presupuestarios de toda la información financiera

institucional, agregada y consolidada, basada fundamentalmente en el principio del Devengado y la integración Presupuestaria-Contable” (Ministerio de Finanzas, 2016).

La Normativa de Contabilidad Gubernamental implica el manejo de las transacciones en torno al hecho económico como principio inicial, acompañado de las políticas contables incluyendo el concepto de asociación presupuestaria-contable sobre la base del Catálogo General de Cuentas que tiene una asociación conceptual, a último nivel de codificación, con el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos del Sector Público, hecho que desemboca en que los valores de ejecución presupuestaria son iguales a los identificables en los Estados Financieros Nacionales (FOCAL Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina, 2019).

Cabe mencionar que el Presupuesto General del Estado

es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos de todas las entidades que constituyen las diferentes funciones del Estado. No se consideran parte del Presupuesto General del Estado, los ingresos y egresos pertenecientes a la Seguridad Social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados (Asamblea Nacional, 2010).

Y posteriormente, profundizar aspectos relacionados con la contabilidad.

Contabilidad

Según la definición de contabilidad que aporta Cañibano (2001)

La contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financiera externas y las de planificación y control internas (pág. 33).

“A lo largo de su devenir histórico, la Contabilidad se ha visto influenciada por el entorno socioeconómico en el que se desenvuelve, de manera que ha adaptado su planteamiento para adecuarse a los cambios de dicho entorno” (Tua-Pereda, 2012, pág. 95). Esto conlleva a señalar que “la Contabilidad, en la medida en que suministra información útil para la toma de decisiones, afecta a la actividad económica y, por tanto, tiene un papel importante en el Desarrollo” (Tua-Pereda, 2012, pág. 95).

De tal manera, la contabilidad contribuye tanto a las entidades del sector público como privado, con la emisión de informes económicos – financieros, que orientan a las autoridades sobre el desenvolvimiento de sus negocios, a partir de lo cual pueden aplicar estrategias de gestión y mejorar el rendimiento de estos.

Con este preámbulo sobre la Contabilidad, cabe especificar en este aspecto sobre la Contabilidad Gubernamental.

Contabilidad gubernamental

El estudio de los sistemas de contabilidad gubernamental “sirve como instrumento para la evaluación de los factores que promueven y obstaculizan la modernización de la gestión financiera pública. Esto resulta importante para los gobiernos, los organismos multilaterales, los inversores individuales e institucionales, y la ciudadanía, entre otros interesados” (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

Como se ha venido analizando las finanzas públicas en Costa Rica, en su parte pertinente al Subsistema de Contabilidad Pública, la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (2001) en su artículo 90 señala:

estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones del sector público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso. El objeto será proporcionar información sobre la gestión financiera y presupuestaria y servir de apoyo al Sistema de Cuentas Nacionales.

Al respecto, el Ministerio de Finanzas del Ecuador (2013) señala que la Contabilidad Gubernamental

Constituye el proceso de registro sistemático, cronológico y secuencial de las operaciones patrimoniales y presupuestarias de las entidades y organismos del sector Público no Financiero, expresadas en términos monetarios desde la entrada original a los registros contables hasta la presentación de los estados financieros; la centralización, consolidación y la interpretación de la información: comprende además los principios, normas, métodos y procedimientos correspondientes a la materia.

La finalidad del componente de Contabilidad Gubernamental es establecer, poner en funcionamiento y mantener en cada entidad del Sector Público no Financiero un sistema único de contabilidad que integre las operaciones, patrimoniales, presupuestarias y de costos, para asegurar la producción de información financiera completa, confiable y oportuna, que permita la rendición de cuentas, la toma de decisiones, el control, la adopción de medidas correctivas y la elaboración de estadísticas.

“La Contabilidad Gubernamental es una rama de la Teoría General de la Contabilidad que se aplica a las organizaciones gubernamentales, cuya actividad está regulada por un marco constitucional, una base legal y normas técnicas que la caracterizan (Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México, 2013).

Conforme lo manifestado, se plasma la importancia que tiene el sector público en aplicar la contabilidad de manera especializada, de tal forma que se adapte a las particularidades de este sector a través del cumplimiento de normativa.

Como referentes internacionales de promulgación de información financiera ha sido el Fondo Monetario Internacional en el 2001 con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, las Naciones Unidas en los años 1993 y 2001 con el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales, y la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partir del 2000 (Contaduría General de la Nación, 2013, pág. 24).

La contabilidad gubernamental es una ciencia que forma parte de las finanzas públicas de un país, en el cual se desarrolla un proceso contable desde el registro de una transacción hasta la emisión de estados financieros con su debida aclaración e interpretación, cumpliendo con normativa establecida en este ámbito. Esto permite evidenciar de manera financiera, las actividades de cada entidad del sector público.

Armonización contable internacional

El proceso de armonización contable internacional permite que empresas que realizan sus operaciones en países diferentes puedan presentar los estados contables de forma

comparable, evitando duplicidad y diferencias en sus magnitudes y criterios contables (Gracia-Sarubbi, Juan-Pajares, & Rodriguez-Lopez, 2014).

La adopción de estándares internacionales de contabilidad supone cambios de concepto, incorporación de prácticas profesionales acordes con nuevas realidades, las mismas que obedecen a la necesidad de información financiera comparable, confiable y transparente (Gomez-Perez, 2013).

El proceso de normalización contable a nivel internacional fue desarrollado por La International Federation of Accountants (IFAC) a través del cual se acogieron recomendaciones de entidades públicas, y diferentes organismos competentes en temas contables (Ablan B., 2013).

Considerando que Costa Rica es un país referente en la implementación de las NICSP, ha demostrado que la introducción de un nuevo sistema de contabilidad gubernamental requiere de un amplio plazo de tiempo, en primera instancia el Decreto No. 34918H, emitido en el año 2008 establecía que la implementación debía consolidarse a partir del 01 de enero de 2012. Más sucede, que en el desarrollo se vio la necesidad de un nuevo decreto, ampliando el plazo hasta el año 2016 (Araya, 2014).

“Si tomamos en cuenta que en países como el Reino Unido y Nueva Zelanda estos procesos han tardado más de seis años, podemos concluir que es fundamental contar con un plazo amplio para la implementación de innovaciones como las NICSP” (Araya, 2014).

En el Ecuador, por medio del Reglamento del Código Orgánico de Planificación de Finanzas Públicas en su artículo 164 se establece que las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público serán de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuestos General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados (Presidencia Constitucional de la República, 2014). A la vez, el Ministerio de Finanzas en el año 2016 mediante acuerdo 067 se refiere a la obligación de aplicación de esta normativa (Ministerio de Finanzas, 2016).

Tabla 1: Aplicación NICSP en diferentes países de América Latina.

Países	Organismo Rector	Aplica NICSP	Fecha de Implementación
Argentina	Contaduría General de la Nación	Adaptación	Propias
Bolivia	Ministerio de Economía y Finanzas Públicas	Convergencia	2009-Actualizó
Brasil		Aplica SIAF	Propias
Chile	Contraloría General de la República	Convergencia	2010 al 2015
Colombia	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Armonización	2004 (Ejecución de Proyecto)
Costa Rica	Ministerio de Hacienda Costa Rica	Transición-Adopción-Plan de Acción	Enero 2016
Ecuador	Ministerio de Finanzas	Armonización	Propias
Honduras		No aplica	Propias
México	Gobierno Federal y Estatal	Armonización	2011- Propias
Paraguay	Dirección General de Contabilidad Pública	No	Propias
Perú	Dirección General de Contabilidad Pública	Gradual	NICSP 1 al 17 enero 2004 NICSP 18 al 21 marzo 2006
República Dominicana	Secretaría de Finanzas	Intensificar	Proceso
Uruguay	Contaduría General de la Nación	Adaptar	2003

Fuente: (Sanchez & Pincay, 2013)

Sin embargo, posteriormente al año 2013 en el Ecuador se efectuaron cambios en temas relacionados con la Contabilidad Gubernamental, entre ellos la normativa. Al respecto

la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Finanzas, trabajó en la actualización de la Normativa de Contabilidad Gubernamental, que fue expedida mediante Acuerdo Ministerial n. 0067, de abril de 2016, publicado en el Suplemento del Registro Oficial n. 755, de 16 de mayo de 2016, que es una aproximación a NICSP y que da énfasis al tratamiento de propiedad, planta y equipo (FOCAL Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina, 2019).

Es así, que a continuación se presenta de manera general el contenido de las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, las cuales “comprenden criterios que precisan y delimitan el proceso contable que está orientado a la creación, transformación, intercambio, transferencia, extinción y en general, cualquier cambio producido en los hechos económicos y financiero en una entidad pública” (Ministerio de Finanzas, 2016).

Tabla 2: Normativa de contabilidad gubernamental según Acuerdo Ministerial 0067 y su relación con las NICSP

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
3.1.1 Reconocimiento de los hechos económicos	Trata sobre el alcance de los hechos económicos en función de las transacciones que los generan, en el que se define: el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonio. De igual manera lineamientos para realizar ajustes económicos, estimaciones presupuestarias y períodos de contabilización.	Se trata en el Marco Conceptual de las NICSP
3.1.2 Agrupación de los hechos económicos	Determina el criterio de agrupación de los hechos económicos, para su registro en la Contabilidad Gubernamental, que serán identificados con una de las siguientes opciones: Apertura (A), Financiero (F), Ajuste (J) y Cierre (C). Se refiere también a corrección de errores, afectaciones presupuestarias, derechos monetarios, obligaciones monetarias y otros movimientos monetarios	En la NICSP 1 se hace referencia a la “Materialidad y agrupación de datos” en el que se establece las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente.
3.1.3 Inventarios	Son activos identificados como materiales o suministros consumibles durante el proceso de producción, en la prestación de servicios o conservados para la venta o distribución, en el curso ordinario de las operaciones. Trata sobre el reconocimiento, valoración, contabilización, control de inventarios, disminución y baja de inventarios, conciliación de inventarios, donación de inventarios.	De acuerdo con la NICSP 12 de Inventarios, que se considera como valoración final en costo promedio.
3.1.4 Inversiones Financieras	Son acuerdos contractuales que dan lugar a un activo financiero en	Se basa en las NICSP 28 Instrumentos financieros:

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
	la entidad, en la que se trata el reconocimiento, inversiones en títulos y valores, inversiones en préstamos, rentas de inversiones, baja en cuentas de una inversión financiera, cambios en las condiciones para la recuperación de inversiones.	Presentación, NICSP 29 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición, NICSP 30 Instrumentos financieros: revelaciones.
3.1.5 Propiedad, planta y equipo	Son bienes destinados a las actividades de administración, producción, suministro de bienes, servicios y arrendamiento. Esta norma establece los criterios para el reconocimiento de la Propiedad, Planta y Equipo, revaluación, compra, venta, fabricación, remate, erogaciones capitalizables, baja, enajenación, traspasos internos, permita, así como, para el mantenimiento, entrega-recepción, constataciones físicas y control de los mismos, excepto la pérdida.	Se basa en la NICSP 17 de Propiedad, planta y equipo
3.1.6 Bienes biológicos	Se considera un activo biológico a una planta o animal vivo destinados a la venta, distribución o conversión en productos agrícolas. Se trata el reconocimiento y valoración.	De acuerdo con la NICSP 27 Agricultura.
3.1.7 Bienes intangibles	Un activo intangible es un activo con o sin valor monetario, identificable y sin apariencia física. Trata sobre el reconocimiento, contabilización, revaluación, vida útil, valor residual, amortización, deterioro de activos intangibles, disminución de activos intangibles	Se basa en la NICSP 31 de Activos Intangibles
3.1.8 Propiedades de inversión	Son propiedades de inversión (terrenos o edificios, en su totalidad, en parte, o ambos) de las que se dispone para obtener renta o plusvalía o las dos circunstancias y no están destinadas para el uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o destinados para fines administrativos o, para su venta en el curso ordinario de las operaciones. Trata sobre el reconocimiento, medición en el reconocimiento, medición posterior al	Se aplica la misma normativa, NICSP 16 de Propiedad, planta y equipo.

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
	reconocimiento, información a revelar,	
3.1.9 Deterioro de bienes	Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de: Propiedad, Planta y Equipo; incluidos los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo, y las propiedades de inversión. Se trata: definiciones y reconocimiento.	Se basa en las: NICSP 21 Deterioro de activos que no generan efectivo y NICSP 26 Deterioro de activos que generan efectivo.
3.1.10 Inversiones en proyectos y programas	Esta norma establece los criterios para la identificación, valoración, acumulación de costos y liquidación de las inversiones en proyectos y programas. Trata sobre: el reconocimiento, identificación, valoración, contabilización, reconocimiento de gastos de gestión, acumulación de costos de proyectos y programas, liquidación de proyectos o programas, convalidaciones de anticipos de años anteriores, con espacios presupuestarios para el siguiente ejercicio fiscal, amortización de anticipos contractuales y liquidación de cartas de crédito de ejercicios anteriores.	Se relaciona con la NICSP 12 en el caso de inventarios de inversiones, y NICSP 16 en el caso de Propiedad, Planta y Equipo.
3.1.11 Cuentas de dudosa recuperación	Esta norma establece el criterio contable para la determinación, provisiones y aplicación de provisiones en carteras de dudosa recuperación. Trata sobre el: reconocimiento, medición en el reconocimiento, provisiones, medición posterior al reconocimiento, recuperación de inversiones no recuperables dadas de baja.	Se relaciona con la NICSP 19 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.
3.1.12 Financiamiento público	Esta norma establece los criterios para registrar los desembolsos y amortización de la deuda pública, así como, las transacciones de proyectos financiados con recursos externos. Trata sobre el reconocimiento, y medición en el reconocimiento,	Se basa en la NICSP 29 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición.
3.1.13 Contratación de créditos	Esta norma establece los criterios técnicos para el reconocimiento de los desembolsos de créditos y las	Se relaciona con la NICSP 29 Instrumentos financieros:

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
	obligaciones por amortización del capital. Trata sobre el reconocimiento y medición en el reconocimiento,	Reconocimiento y medición.
3.1.14 Colocación y descuentos en bonos y otros títulos y valores del Estado	Esta norma determina el criterio de registro contable del financiamiento obtenido mediante la negociación de Bonos y Otros Títulos y Valores, los gastos financieros incurridos y los descuentos concedidos en esas operaciones. Trata sobre el reconocimiento.	Se relaciona con la NICSP 29 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición.
3.1.15 Colocación de certificados de Tesorería	Esta norma determina el criterio de registro contable del financiamiento obtenido a través de Certificados de Tesorería, los gastos financieros incurridos y los descuentos concedidos en esas operaciones. Se trata sobre el reconocimiento.	Se relaciona con la NICSP 29 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición.
3.1.16 Pérdida de recursos públicos	Esta norma determina los criterios contables para la disminución patrimonial, motivada por la sustracción o pérdida de fondos y bienes, pérdida que deberá registrarse en una de las cuentas del subgrupo Disminución Patrimonial mientras no se establezcan las responsabilidades administrativas o judiciales que los casos ameriten. Se trata sobre: el reconocimiento, disminución de disponibilidades, medición en el reconocimiento, disminución de activos financieros, bienes e inventarios, indemnización por pérdida de recursos protegidos.	
3.1.17 Diferencial cambiario	Esta norma tiene por finalidad regular el diferencial cambiario generado en las cuentas de Activos Operacionales y Deuda Flotante, siempre que estén destinadas a controlar operaciones en moneda diferente a la de curso legal en el país. Trata sobre el reconocimiento, medición posterior al reconocimiento, contabilización.	Se relaciona con la NICSP 4 Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio
3.1.18 Corrección monetaria	Esta norma se emitirá solo para los períodos en los cuales su aplicación se estime necesaria.	Se relaciona con la NICSP 3 de Políticas de contabilidad, cambios en

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
		estimados de contabilidad y errores.
3.1.19 Concesión de servicios	Es un contrato entre una entidad pública concedente y un tercero de naturaleza privada, nacional o extranjero, que reviste la calidad de concesionario. Trata sobre el reconocimiento.	Se trata con la NICSP 32 Acuerdos de concesión de servicios: Concedente.
3.1.20 Compensación de saldos	Consiste en la liquidación de saldos deudores y acreedores. Trata sobre la compensación individual y compensación múltiple.	
3.1.21 Cierre de cuentas	Esta norma establece el criterio que deberá observarse para el cierre de cuentas. Trata sobre cuentas de ingresos y gastos de gestión, cartera de anticipos de fondos, carteras de cuentas por cobrar, por pagar, depósitos y fondos de terceros, cuenta de inversiones en proyectos y programas y donaciones entregadas y recibidas.	
3.1.22 Registro de contribuciones establecidas en la Constitución de la República	Trata sobre pagos sin contraprestación, pagos sin contraprestación, bajo modalidad de entrega de títulos valores en dación de pago, títulos valores entregados en dación de pago, pago de intereses generados en títulos valores entregados en dación de pago.	Se relaciona con la NICSP 23 Ingresos ordinarios provenientes de transacciones que no son de intercambio (Impuestos y transferencias)
3.1.23 Documentación, formularios y registros contables	Esta norma establece los criterios que deberán observarse en cuanto al diseño, resguardo y mantenimiento de la documentación y registros contables y a su contabilización.	
3.1.24 Cuentas de orden	Identifican relaciones administrativas en las que intervienen cuentas destinadas a registrar el movimiento de ítems, cuando estos no afectan o modifican los balances, pero que son necesarias a efecto de control sobre aspectos administrativos o para consignar derechos y obligaciones probables o sujetos a contingencias, los cuales, si llegaran a sobrevivir o a realizarse, convierten valores contingentes en reales.	Se relaciona con las revelaciones y plan de cuentas

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
3.1.25 Catálogo general de cuentas contables	Esta norma regula la estructura del catálogo de cuentas y su nivel de obligatoriedad.	
3.1.26 Catálogo de bienes e inventarios	Esta norma regula la estructura del catálogo de bienes y su nivel de obligatoriedad.	
3.1.27 Presentación de Estados Financieros	Establece los criterios para la presentación de la información financiera con propósito general de las Entidades del Sector Público.	Se relaciona con la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo, se presentan modelos de Estados Financieros.
3.1.28 Requisitos de los informes	Esta norma establece los criterios a observar en la preparación de los informes destinados al Ministerio de Finanzas.	
3.1.29 Modelos de Informes	Esta norma muestra los formatos de los estados financieros	En la NICSP 1 de Presentación de Estados Financieros y NICSP 2 Flujos de Efectivo se presentan
3.1.30 Consolidación de la información financiera del Sector Público	El Ministerio de Finanzas, a través de la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, es el encargado de consolidar y presentar la información financiera del Sector Público, eliminando todas las transferencias de otorgante y receptor y transacciones que tienen lugar entre las Entidades objeto de la consolidación permitiendo obtener información financiera del Sector Público no Financiero y del Sector Público Financiero de manera independiente.	Se relaciona con las NICSP 6 Estados financieros consolidados y separados, 8 Intereses en negocios conjuntos, 34 Estados financieros separados y 35 Estados financieros consolidados.
3.1.31 Presentación de informes consolidados	Los informes de consolidación de la información financiera del Sector Público serán presentados, conforme lo establece el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.	Se relaciona con las NICSP 6 Estados financieros consolidados y separados, 8 Intereses en negocios conjuntos, 34 Estados financieros separados y 35 Estados financieros consolidados.
3.1.32 Normativa de conciliación bancaria	La conciliación bancaria es el proceso que permite asegurar la consistencia entre el saldo de la cuenta en el banco para las cuentas monetarias de las entidades del Sector Público.	

Normativa de Contabilidad Gubernamental		Relación con NICSP
3.2 Normativa de Costos del Sector Público	La contabilidad de costos se encarga de predeterminedar, registrar, acumular, controlar, analizar e interpretar la información relacionada con los costos para producir, entregar, ofrecer o vender un determinado artículo o la prestación de un servicio.	

Fuente: (Ministerio de Finanzas, 2016)

Elaborado por: Andrea Campaña C.

La armonización contable hacia normas internacionales es un proceso que involucra cambios conceptuales, profesionales y de aplicación hacia una amplia normativa que busca obtener una información financiera más transparente, razonable que contribuya a la mejor toma decisiones, así como a la rendición de cuentas para los interesados.

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

El desarrollo de las actividades gubernamentales en los últimos años, obligan que el sistema contable evolucione y en este sentido es importante la adaptación a normativa internacional, en este caso las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Al respecto, la profesión contable dio origen a las NICSP con el objeto de que permitan mejorar la transparencia y la gestión contable de los gobiernos y sus agencias, a través del mejoramiento y estandarización de la información financiera (Deloitte, 2017).

Esta normativa establece los parámetros de presentación de los estados financieros del sector público, para lo cual es necesario establecer de qué manera se van a reconocer, medir y revelar los hechos económicos (Ablan B., 2013, pág. 224).

La normativa internacional permite la estandarización del tratamiento contable, en este caso en el sector público, que contribuye a una presentación razonable de la información financiera, misma que puede ser analizada por diversos usuarios en cualquier país.

Importancia

En vista de que el IPSASB es el organismo responsable de la emisión de las NICSP, cabe mencionar que la aplicación de esta normativa permite realizar comparación de información contable y mejora la calidad de esta (Fuertes-Fuertes, 2006). En este sentido, se fomenta la responsabilidad, ya que los gestores tienen la obligación de rendir cuentas sobre la utilización de los recursos públicos y sus resultados. De esta manera busca incrementar la transparencia calidad y relevancia de la información (Brusca A. & Montesinos J., 2006, pág. 5).

Características



Gráfico 8. Características de las NICSP

Fuente: (Ablan B., 2013)

Elaborado por: Andrea Campaña C.

Beneficios

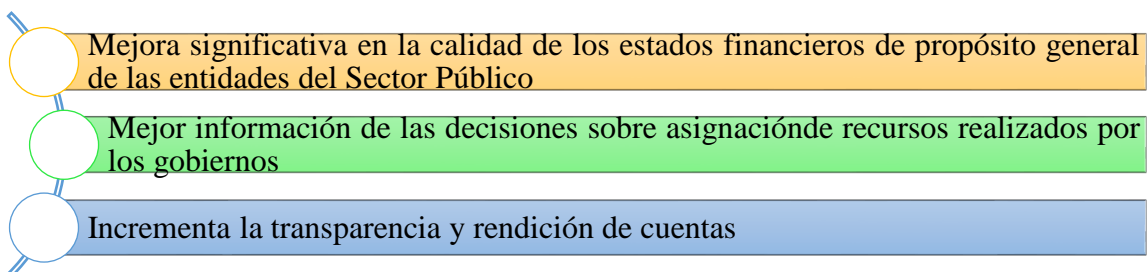


Gráfico 9. Beneficios de aplicación de NICSP

Fuente: (Ablan B., 2013)

Elaborado por: Andrea Campaña C.

A su vez, se verán impactados con una mejor gestión financiera, incremento de calidad, veracidad y fiabilidad contable, e incremento del rendimiento económico y financiero (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 7). Entre otras ventajas, se facilita el análisis de información financiera al contar con estados, informes o reportes comparables que permitan a los inversores contar con la suficiente información para toma de decisiones (Fuertes-Fuertes, 2006, pág. 8).

En la edición 2017 emitida en abril, por Deloitte que se denomina “Las NICSP en su bolsillo” se hace referencia a las siguientes normas vigentes:

Tabla 3. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NICSP	Objetivo
NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros Basada en NIC 1	Establecer la manera como los estados financieros de propósito general tienen que ser preparados según la base de contabilidad de causación, incluyendo orientación para su estructura y los requerimientos mínimos de contenido.
NICSP 2 Estados de flujos de efectivo Basada en NIC 7	Requerir la presentación de información acerca de los cambios históricos en el efectivo y los equivalentes de efectivo de la entidad del sector público por medio de un estado de flujos de efectivo que clasifique los flujos de efectivo durante el período de acuerdo con las actividades de operación, inversión, y financiación.
NICSP 3 Políticas de contabilidad, cambios en estimados de contabilidad y errores Basado en NIC 8	Prescribir los criterios para seleccionar y cambiar las políticas de contabilidad, junto con el tratamiento de contabilidad y la revelación de los cambios en las políticas de contabilidad, los cambios en estimados de contabilidad, y las correcciones de errores.
NICSP 4 Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio Basado en NIC 21 NICSP 5 – Costos por préstamos Basado en NIC 23	Prescribir el tratamiento de contabilidad para las transacciones en moneda extranjera y las operaciones en el extranjero de la entidad. Prescribir el tratamiento de contabilidad para los costos por préstamos.
NICSP 6 – Estados financieros consolidados y separados Basado en NIC 27	Prescribir los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de una entidad económica según la base de contabilidad de causación. Prescribir como contabilizar las inversiones en entidades controladas, entidades controladas conjuntamente, y asociadas en los estados financieros separados.
NICSP 7 – Inversiones en asociadas Basada en NIC 28	Prescribir la contabilidad del inversionista para las inversiones en asociadas cuando la inversión en la asociada conduzca a la tenencia de un interés de propiedad en la forma de una tenencia accionaria u otra estructura formal de patrimonio.
NICSP 8 – Intereses en negocios conjuntos	Prescribir el tratamiento de contabilidad requerido para los intereses en negocios conjuntos, independiente de las

NICSP	Objetivo
Basado en NIC 31	estructuras o formas legales de las actividades del negocio conjunto.
NICSP 9 - Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio Basado en NIC 18	Prescribir el tratamiento de contabilidad para los ingresos ordinarios que surjan de transacciones y eventos de intercambio.
NICSP 10 – Información financiera en economías hiperinflacionarias Basado en NIC 29	Prescribir estándares específicos para las entidades que reporten en la moneda de una economía hiperinflacionaria, de manera que la información financiera (incluyendo la información financiera consolidada) proporcionada sea significativa.
NICSP 11 – Contratos de construcción Basado en NIC 11 NICSP 12 – Inventarios Basado en NIC 2	Prescribir el tratamiento de contabilidad para los ingresos ordinarios y los costos asociados con los contratos de construcción en los estados financieros del contratista. Prescribir el tratamiento de contabilidad para los inventarios, incluyendo la determinación del costo y el reconocimiento del gasto, incluyendo cualquier castigo al valor realizable neto. También proporciona orientación sobre las fórmulas del costo que se usan para asignar los costos a los inventarios.
NICSP 13 – Arrendamientos Basado en NIC 17	Prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas y revelaciones apropiadas a aplicar en relación con los arrendamientos financieros y de operación.
NICSP 14 – Eventos ocurridos después de la fecha de presentación de reporte Basado en NIC 10	Prescribir: • Cuando la entidad tiene que ajustar sus estados financieros por eventos ocurridos después de la fecha de presentación de reporte. • Las revelaciones que la entidad tiene que dar acerca de la fecha cuando los estados financieros fueron autorizados para emisión, y acerca de los eventos ocurridos después de la fecha de presentación de reporte.
NICSP 15 - Instrumentos financieros	Reemplazada por la NICSP 28 y la NICSP 30
NICSP 16 – Propiedad para inversión Basado en NIC 40	Prescribir el tratamiento de contabilidad de la propiedad para inversión y las revelaciones relacionadas.
NICSP 17 – Propiedad, planta y equipo Basado en NIC 16	Prescribir los principios para el reconocimiento inicial y la contabilidad subsiguiente (determinación del valor en libros y los cargos por depreciación y las pérdidas por deterioro) para propiedad, planta y equipo de manera que los usuarios de los estados financieros puedan discernir la información acerca de la inversión que la entidad tiene en su propiedad, planta y equipo y los cambios en tal inversión.
NICSP 18 – Información de segmentos Basado en NIC 14	Establecer principios para reportar información financiera de segmentos para entender mejor el desempeño pasado de la entidad y para identificar los recursos asignados para respaldar las actividades principales de la entidad, y mejorar la transparencia de la información financiera y permitirle a la entidad descargar mejor sus obligaciones de accountability.
NICSP 19 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes Basado en NIC 37	Prescribir los criterios apropiados para el reconocimiento y las bases de medición para provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, y asegurar que

NICSP	Objetivo
	información suficiente sea revelada en las notas a los estados financieros para permitirles a los usuarios entender su naturaleza, oportunidad, y cantidad. La NICSP 19 por lo tanto tiene la intención de asegurar que solo las obligaciones genuinas sean tratadas dentro de los estados financieros. El desembolso futuro planeado, incluso cuando estuviere autorizado por la administración, es excluido del reconocimiento, como lo son las causaciones por pérdidas auto-aseguradas, incertidumbres generales, y otros eventos que todavía no hayan ocurrido.
NICSP 20 – Revelaciones de partes relacionadas Basado en NIC 24	Asegurar que los estados financieros revelan la existencia de relaciones con partes relacionadas y las transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas. Esta información es requerida para propósitos de accountability y para facilitar un mejor entendimiento de la posición financiera y el desempeño de la entidad que reporta.
NICSP 21 – Deterioro de activos que no generan efectivo Basado en NIC 36	Asegurar que todos los activos que no generan efectivo sean llevados a no más que su cantidad de servicio recuperable, y prescribir cómo se calcula la cantidad de servicio recuperable.
NICSP 22 – Revelación de información financiera acerca del sector general del gobierno	Prescribir los requerimientos de revelación para los gobiernos que eligen presentar información acerca del GGS [General Government Sector = sector general del gobierno] en sus estados financieros consolidados. La revelación de información apropiada acerca del GGS de un gobierno puede proporcionar un mejor entendimiento de las relaciones entre las actividades que son de mercado y las actividades que no son de mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de la información financiera.
NICSP 23 – Ingresos ordinarios provenientes de transacciones que no son de intercambio (Impuestos y transferencias)	Prescribir requerimientos para la información financiera de los ingresos ordinarios que surjan de transacciones que no son de intercambio, diferentes a las transacciones que no son de intercambio que dan origen a una combinación de entidad.
NICSP 24 – Presentación de información presupuestal contenida en los estados financieros	Asegurar que las entidades del sector público descargan sus obligaciones de accountability y mejorar la transparencia de sus estados financieros mediante la demostración del cumplimiento con el presupuesto aprobado por el cual son tenidos públicamente responsables y, cuando el presupuesto y los estados financieros sean preparados con la misma base, su desempeño financiero en el logro de los resultados presupuestados.
NICSP 25 – Beneficios para empleados	Beneficios para empleados - reemplazada por la NICSP 39.
NICSP 26 – Deterioro de activos que generan efectivo Basada en NIC 36	Prescribir los procedimientos que la entidad aplica para determinar si un activo que genera efectivo está deteriorado y asegurar que se reconocen las pérdidas por deterioro. Este estándar también especifica cuándo la entidad tiene que reversar una pérdida por deterioro y prescribe las revelaciones.
NICSP 27 – Agricultura Basado en NIC 41	Prescribir el tratamiento de contabilidad y las revelaciones para la actividad agrícola.

NICSP	Objetivo
NICSP 28 - Instrumentos financieros: Presentación Basado en NIC 32	Prescribir principios para clasificar y presentar instrumentos financieros como pasivos o activos netos / patrimonio, y para la compensación de activos y pasivos financieros.
NICSP 29 – Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición Basado en NIC 39	Establecer principios para reconocer, des reconocer, y medir activos financieros y pasivos financieros.
NICSP 30 – Instrumentos financieros: Revelaciones Basado en NIIF 7	Prescribir revelaciones que les permitan a los usuarios del estado financiero evaluar la importancia de los instrumentos financieros para la entidad, la naturaleza y extensión de sus riesgos, y cómo la entidad administra esos riesgos.
NICSP 31 – Activos intangibles Basado en NIC 38	Prescribir el tratamiento de contabilidad para los activos intangibles que no sean tratados de manera específica en otras NICSP.
NICSP 32 – Acuerdos de servicio de concesión: Otorgante Basado en CINIFF 12	Prescribir la contabilidad para los acuerdos de servicio de concesión por el otorgante, una entidad del sector público.
NICSP 33 – Adopción por primera vez de las NICSP de base de causación	Proporcionar orientación para el adoptador por primera vez que prepara y presenta estados financieros siguiendo la adopción de las NICSP de base de causación.
NICSP 34 – Estados financieros separados Basado en NIC 27	Prescribir cómo contabilizar en los estados financieros separados las inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas.
NICSP 35 – Estados financieros consolidados Basado en NIIF 10	Establecer principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando la entidad controle una o más de otras entidades.
NICSP 36 – Inversiones en asociadas y negocios conjuntos Basado en NIC 28	Prescribir la contabilidad para las inversiones en asociadas y negocios conjuntos y establecer los requerimientos para la aplicación del método del patrimonio cuando se contabilicen las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.
NICSP 37 – Acuerdos conjuntos Basado en NIIF 11	Introducir nuevos requerimientos de contabilidad para los acuerdos conjuntos, reemplazando la NICSP 8 Intereses en negocios conjuntos. Es eliminada la opción para aplicar el método de consolidación proporcional cuando se contabilicen entidades controladas conjuntamente. Adicionalmente, la NICSP 37 elimina los activos controlados conjuntamente para ahora solo diferenciar entre operaciones conjuntas y negocios conjuntos.
NICSP 38 – Revelación de intereses en otras entidades Basado en NIIF 12	Requerir información a ser revelada en los estados financieros de la entidad, la cual les permitirá a los usuarios de esos estados evaluar la naturaleza de, y los riesgos asociados con, los intereses que la entidad tiene en entidades controladas, entidades controladas no-consolidadas, acuerdos conjuntos y asociadas, y entidades estructuradas que no sean consolidadas, y el efecto de esos intereses en su posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo.
NICSP 39 – Beneficios para empleados Basado en IAS 19	Prescribir la contabilidad y la revelación para los beneficios para empleados, incluyendo beneficios de corto plazo (salarios, vacaciones anuales, licencias por enfermedad, bonos, participación de utilidades y beneficios no-

NICSP	Objetivo
	monetarios); pensiones; seguros de vida posteriores al empleo y beneficios médicos posteriores al empleo; beneficios de terminación, y otros beneficios para empleados de largo plazo (licencia por servicio prolongado, incapacidad, compensación diferida, y bonos y participación de utilidades de largo plazo), excepto para las transacciones basadas-en-acciones y los planes de beneficio de retiro del empleado.
NICSP 40 – Combinaciones del sector público Basado en IFRS 3	Establecer requerimientos para clasificar, reconocer y medir las combinaciones del sector público.
RPG 1 - Información sobre la sostenibilidad de largo plazo de las finanzas de la entidad	Proporcionar orientación sobre cómo presentar información sobre el impacto de las políticas corrientes y las decisiones tomadas a la fecha de presentación de reporte sobre los flujos de entrada y los flujos de salida futuros y sobre los complementos de información en los estados financieros. La intención de tal presentación de reportes es proporcionar un indicador de la sostenibilidad proyectada de largo plazo de las finanzas de la entidad durante un horizonte de tiempo especificado de acuerdo con los supuestos establecidos.
RPG 2 – Discusión y análisis del estado financiero	Proporcionar orientación para preparar y presentar la discusión y el análisis del estado financiero. La discusión y el análisis del estado financiero ayuda a los usuarios en el entendimiento de la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo presentados en los estados financieros.
RPG 3 – Presentación de reportes de información sobre el desempeño del servicio	Proporcionar orientación sobre la presentación de reportes de información sobre el desempeño del servicio en los reportes financieros de propósito general. Información del desempeño del servicio es información sobre los servicios que la entidad presta, los objetivos del desempeño del servicio de la entidad y la extensión de su logro de esos objetivos. La información del desempeño del servicio les ayuda a los usuarios de los reportes financieros de propósito general a valorar la eficiencia y la efectividad del servicio de la entidad.

Fuente: (Deloitte, 2017)

Elaborado por: Andrea Campaña C.

Sistema Integrado de Administración de las Finanzas Públicas – SINAFIP

- **Evolución de los sistemas de administración financiera**

Período 1997 -2001 El Sistema Integrado de Gestión Financiera – SIGEF, tiene sus inicios en el año 1997 (...) con el apoyo financiero del Banco Mundial, para la implementación de la Reforma del Sistema de Gestión Financiera del Estado. Nace como

una herramienta informática de apoyo a las entidades administrativas del Presupuesto General del Estado (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).

Período 2001-2003 Se crea la Unidad Ejecutora del Proyecto de Administración Financiera del Sector Público con la aprobación del Banco Mundial, cuyo proyecto tiene como objetivo el fortalecimiento del Sistema de las Finanzas Públicas en el Ecuador, se efectúa el desarrollo de la versión 2 del Sigef Institucional. En el año 2003 se implementó el sistema CITRIX (acceso remoto a aplicaciones heterogéneas desde todo dispositivo) (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).

Período 2003 – 2009 En el año 2004 se realizó una Misión del Banco Mundial, con la participación de Subsecretarios del MEF, en el que se estableció el desarrollo de la Nueva Versión del Sistema de Gestión Financiera, de lo cual en el año 2007 se realiza la primera proforma presupuestaria a través del nuevo sistema. En el año 2008 se aplica la primera versión del sistema e-SIGEF, que incluye la primera versión del Sistema Presupuestario de Remuneraciones de uso obligatorio a las entidades del PGE (ESIPREN) (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).

Período 2009-2014 A partir de enero de 2009 el Ministerio de Finanzas asumió la institucionalización del proyecto e-SIGEF. En el año 2014 se aplica la segunda versión del Sistema Presupuestario de Remuneraciones que incluye la gestión de roles de pago (SPRYN) de uso obligatorio a las entidades del PGE (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).

Período 2014 – 2019 En el año 2016 el Ministerio de Economía y Finanzas dispuso el uso obligatorio del Módulo de Bienes del “Sistema de Bienes y Existencias” (eSBYE). En el año 2017 se inicia la implementación del Sistema Integrado de Administración de las Finanzas Públicas del Ecuador, una herramienta de vanguardia que ampliará y potenciará altos niveles de gestión en la prestación de servicios en beneficio del país.

Período 2019-2020 En el año 2019 se considera una fase de implementación del nuevo Sistema Integrado de las Finanzas Públicas. Para el 1 de enero de 2020 se tiene previsto

la aplicación del nuevo Sistema Integrado de Administración de las Finanzas Públicas del Ecuador.

- **Sistema Integrado de Administración de las Finanzas Públicas del Ecuador – SINAFIP**

El Ecuador, en cumplimiento con lo dispuesto en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, para el año 2020 se prevé que 14.000 instituciones públicas formen parte del SINAFIP, la cual es considerada actualmente como la plataforma tecnológica más grande en el mundo a nivel de sociedades financieras (Ministerio de Salud Pública, 2019).

“Se trata de una nueva plataforma tecnológica para la administración financiera de las entidades del sector público que reciben recursos del Presupuesto del Estado, que reemplazará al de Gestión de las Finanzas Públicas (eSifeg), el cual funcionó desde el 2008” (El Comercio, 2019).

“El SINAFIP tiene como objetivo fortalecer el Sistema Nacional de las Finanzas Públicas e incrementar las capacidades organizacionales y tecnológicas de las instituciones que conforman el Presupuesto General del Estado” (Ministerio de Salud Pública, 2019).

El SINAFIP abordará los módulos de contabilidad, presupuesto, tesorería, bienes y existencias y, remuneraciones; con lo cual se mejorará las prácticas de gestión financiera, los conceptos financieros y la calidad y tiempo de respuesta del servicio. El primer módulo a ser activado será el de presupuestos y se espera que para el mes de enero del año 2020 se habiliten los demás. La implementación del SINAFIP, permitirá el manejo transparente del gasto público, incluir nuevas funcionalidades en el manejo adecuado de las finanzas públicas, el monitoreo y seguimiento del presupuesto asignado y la generación de reportes dinámicos (Ministerio de Salud Pública, 2019).

Este manejo transparente se alcanzará, gracias a la implementación de una plataforma tecnológica vanguardista de procesos estructurados, a su vez, la flexibilidad y actualizaciones constantes del sistema, garantizará una herramienta con larga vida útil.

Entre otros beneficios de este nuevo sistema son que: permitirá la inclusión de nuevas funcionalidades de acuerdo a los requerimientos de la Cartera de Estado en beneficio del manejo adecuado de las finanzas públicas. Facilitará la generación de reportes dinámicos

a medida de las necesidades de los niveles jerárquicos y operativos. Así también, posibilitará el perfeccionamiento de procesos de interoperatividad, ayudará a la incorporación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y favorecerá un mejor monitoreo y seguimiento del presupuesto asignado a las diferentes entidades públicas.

2.4.2. Marco conceptual variable dependiente: Transparencia financiera

La transparencia se fundamenta en el siguiente marco normativo:

Constitución

Constitución Política de la República de Costa Rica

El Artículo 11 de la Constitución establece

La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas (Asamblea Nacional Constituyente, 1949).

A su vez, el artículo 30 “Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público. Quedan a salvo los secretos de Estado” (Asamblea Nacional Constituyente, 1949).

Constitución de la República del Ecuador

El art. 227 de la sección segunda del capítulo séptimo de la Constitución de la República del Ecuador señala que la administración pública constituye “un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, **transparencia** y evaluación” (Asamblea Nacional, 2008).

Las Administraciones Públicas reconocen la obligación y la importancia que representa la rendición de cuentas sobre las gestiones que realizan, para lo cual establecen como principios el cumplimiento de transparencia en varios ámbitos, entre ellos el financiero, considerando que el acceso a la información pública en el Ecuador nace desde su reconocimiento como un derecho fundamental.

Así también el artículo 18 numeral 2 de la Constitución señala que:

Toda persona de forma individual o colectiva tiene derecho a: (...) Acceder libremente a la información generada en entidades públicas, o en las privadas que manejen fondos del Estado o realicen funciones públicas. No existirá reserva de información excepto en los casos expresamente establecidos en la ley (Asamblea Nacional, 2008).

Transparencia y acceso a la información pública

Decreto Ejecutivo de Transparencia y Acceso a la Información Pública de Costa Rica

En vista de que el

Estado está llamado a efectuar todas aquellas acciones necesarias para resguardar el derecho de acceso a la información pública, entendido como un derecho democrático esencial para afianzar la gobernanza, el principio de transparencia, la rendición de cuentas y la participación ciudadana. El Gobierno de la República está comprometido a dar los pasos necesarios para fortalecer decisivamente el derecho a la información pública en todas sus manifestaciones, como herramienta indispensable para el logro de una sociedad abierta y transparente (Presidencia de la República de Costa Rica, 2017).

Por lo cual en el artículo 1 de este Decreto se plasma la obligación que tiene el Estado de proporcionar la información pública de manera como parte de un derecho humano, por lo cual se debe gestionar de manera oportuna, proactiva, completa (Presidencia de la República de Costa Rica, 2017).

Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública

El art. 2 Objeto de la Ley persigue varios objetivos entre los cuales el literal a, se refiere exclusivamente a la transparencia y dice:

Cumplir lo dispuesto en la Constitución Política de la Republica referente a la publicidad, **transparencia** y rendición de cuentas al que están sometidas todas las instituciones del Estado que conforman el sector público, dignatarios, autoridades y funcionarios públicos, incluidos los entes señalados en el artículo anterior, las personas jurídicas de derecho privado que realicen obras, servicios, etc., con asignaciones públicas. Para el efecto, adoptarán las medidas que garanticen y promuevan la organización, clasificación y manejo de la información que den cuenta de la gestión pública (Congreso Nacional, 2004).

Plan Nacional

Plan Nacional de Desarrollo y de Inversión Pública del Bicentenario 2019-2022 Costa Rica

Como principios para la formulación del plan se establece la Transparencia y el Gobierno Abierto como una precondition en la rendición de cuentas, en la cual exista una disponibilidad de acceder a la información institucional de manera clara y confiable, a través de lo cual se facilite a los usuarios el conocimiento sobre el diseño, la ejecución y los resultados de las gestiones públicas (Presidencia de la República de Costa Rica, 2018).

Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021

En el Objetivo 8 del eje 3: Mas sociedad, mejor Estado, del Plan Nacional del Buen Vivir para el período 2017-2021 se establece: “Promover la transparencia y la corresponsabilidad para una nueva ética social” (Consejo Nacional de Planificación CNP, 2017).

Los Estados buscan la transparencia en la gestión pública y privada, para lo cual, se han gestionado leyes y procesos que fomentan este principio, a través de herramientas que contribuyen a la participación ciudadana, acceso a la información y la rendición de cuentas, con un alcance a todas las funciones y niveles del Estado.

Rendición de cuentas

Como parte de las obligaciones que contrae un cargo público, es la rendición de cuentas, a través de la cual informa los resultados de las gestiones efectuadas en el período que

asumió esta responsabilidad; esta práctica, se ha venido desarrolla hace varios años como parte de transparentar las acciones (Ochoa-Henriquez & Montes de Oca, 2004).

El Código Iberoamericano de Buen Gobierno considera importante la rendición de cuentas, estableciéndolo como un deber del poder ejecutivo, como lo señala el numeral 36 “Promoverán la evaluación permanente de sus políticas y programas para asegurar el rendimiento y la eficacia. También propiciarán una regulación que considere los impactos de las normas y la rendición de cuentas de acuerdo con la normativa de cada país” (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, 2006).

Con relación a ello, la Constitución Política de Costa Rica se refiere a la rendición de cuentas como un derecho constitucional vinculado con la evaluación de resultados, y consecuentemente con la responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes (Arroyo-Chacon, 2018).

Considerando que el gobierno es el encargado de informar todas las gestiones hechas y sus resultados, de tal forma que los usuarios puedan evaluar el uso de los recursos públicos como lo manifiesta la Constitución de la República del Ecuador se refiera a la rendición de cuentas en los artículos: 61, 100, 204, 206, 208, 207, 355, 378, 381 y 388 (Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, 2018).

La rendición de cuentas es una obligación que tienen las administraciones públicas con la ciudadanía de dar cuentas sobre la gestión efectuada, en el cual se evalúen los resultados obtenidos y la correcta aplicación de la normativa

Estados financieros

Los estados financieros forman parte de la información financiera y como tal, representan un conjunto de datos que necesariamente deben ser presentados de manera ordenada y sistemática, cuya magnitud es medida y expresada en términos de dinero, los cuales describen la situación financiera, los resultados de las operaciones y aspectos adicionales que tienen relación con la obtención y el uso del dinero. Es decir, refleja la situación

económica de una entidad, expresando la realidad de esta (Gomez Cano, Aristizabal Valbuena, & Fuentes Gomez, 2017).

Laura Marcotrigiano (2013), señala que los estados financieros son el medio principal que utilizan las empresas, para comunicar a los usuarios una radiografía de la entidad que permite tomar decisiones sobre sus rendimientos financieros.

Con lo mencionado es necesario acotar, que al ser los estados financieros una herramienta para la toma de decisiones de usuarios externos e internos especialmente de las máximas autoridades de la entidad, deben presentar información relevante, fiable, íntegra, clara, comparable, oportuna, racional, característica que respaldarán el enfoque de metas y objetiva que se plantea la administración. En este sentido, se fundamenta la importancia de la transparencia que deben cumplir los estados financieros, considerando que esta información es el insumo principal para seleccionar la mejor opción para la entidad (Gomez Cano, Aristizabal Valbuena, & Fuentes Gomez, 2017).

El acuerdo 067 de la Normativa de Contabilidad Gubernamental emitida por el Ministerio de Finanzas (2016) establece la presentación de los siguientes estados financieros para el sector público: Balance de Comprobación, Estado de Resultado Estado de Situación Financiera, Estado de Flujo del Efectivo, Estado de Ejecución Presupuestaria y sus anexos (cédulas presupuestarias de ingresos y gastos), Notas Aclaratorias”

Al respecto, “la norma establece los criterios a observar en la preparación de los informes destinados al Ministerio de Finanzas” (Ministerio de Finanzas, 2016) que se detallan a continuación:

“**Balance de Comprobación:** presentará la información desde el 1 de enero hasta la fecha de corte y será preparado en el formato de ocho columnas que contendrá: el asiento de apertura, flujos, sumas y saldos” (Ministerio de Finanzas, 2016).

Estado de Resultados: El Estado de Resultados será preparado con los saldos de las cuentas de Ingresos y Gastos de Gestión, (...) determinando como resultados parciales los correspondientes a Explotación, Operación,

Transferencias, Financieros y Otros Ingresos y Gastos, antes de obtener el resultado del ejercicio (Ministerio de Finanzas, 2016).

“Estado de Situación Financiera: El Estado de Situación Financiera será preparado con los saldos de las cuentas a nivel 2” (Ministerio de Finanzas, 2016). El estado de situación financiera, también conocido como balance general, presenta información relacionada con los recursos que posee una entidad y las fuentes de financiamiento utilizadas para obtener dichos recursos (Marcotrigiano Z., 2013).

Notas a los Estados Financieros: son las aclaraciones o explicaciones de los hechos económicos que se presenta en los movimientos contables, estas representan información adicional que no se encuentra directamente reflejada en los estados financieros. Las notas deberán ser anexadas a los estados financieros para una correcta interpretación de los mismos para generar una toma de decisiones clara y objetiva (Ministerio de Finanzas, 2016).

Estado de Flujo de Efectivo: “es un estado financiero que muestra el resultado de las operaciones, desde el punto de vista de los cobros y pagos en efectivo” (Marcotrigiano Z., 2013).

“Se obtendrá aplicando el método directo, a partir de obtener las fuentes y usos de fondos de los flujos de créditos de las Cuentas por Cobrar y de los flujos de débitos de las Cuentas por Pagar, respectivamente y calculando separadamente el Superávit o Déficit Corriente y de Capital; de la sumatoria de los conceptos antes indicados se obtendrá el Superávit o Déficit Total.

Estado de Ejecución Presupuestaria: será preparado con los datos al nivel de Grupo presupuestario, obtenidos del devengado del Balance de Comprobación. Sus totales deberán ser conciliados con los flujos acumulados deudores y acreedores de las Cuentas por Cobrar y de las Cuentas por Pagar asociadas a la naturaleza del ingreso o del gasto, respectivamente. La diferencia determinada en la ejecución, resultado de comparar las sumatorias de los ingresos y gastos, se denominará Superávit o Déficit Presupuestario, según el caso (Ministerio de Finanzas, 2016).

Los estados financieros reflejan el resultado de hechos económicos registrados contablemente en las entidades, que son utilizados para la toma de decisiones y rendición de cuentas en un ámbito financiero de las gestiones realizadas por la administración pública.

Principio de transparencia

La transparencia es un factor que genera en la ciudadanía niveles de confiabilidad, ya que pueden acceder a la información que les permita evaluar los resultados obtenidos sobre las gestiones realizadas por las entidades (Ruiz-Lozano, Tirado-Valencia, & Morales-Gutierrez, 2008).

Cada vez existe mayor presión por la búsqueda de un mejoramiento en la transparencia y rendición de cuentas, sobre todo en un enfoque internacional, ya que se la ciudadanía busca resultados óptimos del gobierno, para lo cual se requiere una evaluación del desempeño (Gordon-Rapoport, 2011, pág. 200). A su vez, la transparencia es un requisito fundamental al que debe enfocarse una entidad (Rodriguez-Saiz, Saiz-Briones, & Huerta-Riveros, 2007, pág. 48).

Perspectiva del análisis de la transparencia

Inicialmente, es necesario realizar un análisis de los principales usuarios de la información financiera, es decir, determinar exactamente los stakeholders de la entidad, ya que van los interesados en la rendición de cuentas considerando dos perspectivas: una interna sobre la funcionalidad y operatividad de la entidad y la externa como legitimidad social (Ruiz-Lozano, Tirado-Valencia, & Morales-Gutierrez, 2008)

Transparencia y estados contables

La contabilidad es una herramienta a través de la cual se informa, explica y evalúa gestiones realizadas por una entidad, la cual tiene la responsabilidad de rendir cuentas de una manera comprensible (Gordon-Rapoport, 2011, pág. 203). Para ello, usa como instrumentos a los estados financieros, considerando que la transparencia abarca muchos más aspectos, no obstante a través de estos informes se pueden conocer varias aristas de una empresa como su estructura, rendimientos, actividades y resultados, información presupuestaria, situación económica, proyectos, viabilidad de funcionamiento así como sus obligaciones y deudores, datos que son necesarios para los interesados (Ruiz-Lozano, Tirado-Valencia, & Morales-Gutierrez, 2008).

Para lograr utilidad de los estados financieros, la normativa internacional considera que es importante que se cumplan con atributos de calidad y con características de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad que vienen a ser requisitos mínimos en el contenido de esta información financiera (Castellanos-Sanchez, 2010, pág. 277).

Importancia de la transparencia financiera

Hablar de transparencia de las finanzas públicas, no solamente se refiere a la responsabilidad de rendición de cuentas de una entidad, también se relaciona a mejores procesos de gobierno que se ven obligados a cumplir por las exigencias de normativa entre ellas de información financiera (Ruiz-Lozano, Tirado-Valencia, & Morales-Gutierrez, 2008). La cual debe cumplir con coherencia, asequibilidad y completitud para que pueda ser utilizada por los usuarios (Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA), 2016, pág. 2). “Un mercado es tanto más transparente cuanto más fácilmente y con menor coste se obtiene la información sobre el mismo. Esta será una de las cualidades esenciales que definen el buen gobierno corporativo” (Rodriguez-Saiz, Saiz-Briones, & Huerta-Riveros, 2007, pág. 49).

Gobierno electrónico como instrumento de transparencia

“El gobierno electrónico viene siendo promovido como un instrumento de modernización, que mejora la transparencia y divulgación de la información financiera y presupuestal de las entidades públicas” (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

Actualmente, algunos países han desarrollado maneras de interacción con la ciudadanía para publicar la información financiera, de lo cual ha surgido el gobierno electrónico como una forma de fácil acceso a estos datos, a su vez cumplir con la presión de la ciudadanía y recomendaciones de organismos internacionales para mejorar la transparencia financiera y la rendición de cuentas.

El gobierno electrónico pretende impactar en la transparencia, puesto que supone mejoras en la información divulgada por la administración pública (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

La transparencia en la sociedad de nuestros días significa información fácilmente accesible, fiable, que sea relevante para las decisiones, que resulte comparable y que se presente de forma clara y oportuna. En definitiva, que cumpla los requisitos y características cualitativas del marco conceptual de la contabilidad, con un especial énfasis en la accesibilidad, derivado del papel revolucionario del Internet (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

Esto se debe a que el gobierno debe mantener innovación en los trámites públicos que permitan a los usuarios una participación directa, en este caso con la obtención estados financieras comprensibles, asequibles, con resultados claros de la gestión (Gomez-Villegas & Montesinos-Julve, 2014).

El gobierno electrónico en Ecuador

“El Gobierno Electrónico es una aplicación TIC cuyo principal objetivo es acercar el gobierno al ciudadano, la empresa, el empleado y (...) gobierno”; a fin de “informar, interactuar, innovar, integrar y realizar transacciones de manera segura, oportuna y en tiempo real” (Barragan-Martinez & Guevara-Viejo, 2016).

El Gobierno Electrónico Nacional está compuesto por soluciones institucionales y e-servicios que en su gran mayoría son soluciones que, de manera aislada, las instituciones públicas han desarrollado con anterioridad, además de una nueva institucionales con una planeación estratégica inicial y base legal que le permita iniciar su desarrollo y reflexión (Barragan-Martinez & Guevara-Viejo, 2016).

Los artículos 52, 53 y 66 de la Constitución de la República del Ecuador señalan que la ciudadanía tiene derecho a disponer de bienes y servicios de óptima calidad y disponer de información precisa y no engañosa; así como acceder a bienes y servicios públicos y privados con calidad, eficiencia y eficacia y veras sobre su contenido y características (Barragan-Martinez & Guevara-Viejo, 2016).

Al respecto, el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, COPFP, en su artículo 159 trata sobre la Difusión de la información financiera consolidada y señala “El ente rector de las

finanzas públicas publicará semestralmente la información consolidada del Sector Público no Financiero, a través de su página web u otros medios (Asamblea Nacional, 2010).

Así también, presenta en su Título III de la Transparencia Fiscal, Capítulo I De la Información, en los cuales se refiere en sus artículos: 174 al Libre acceso de la información, 175 Sistemas de información, 176 Publicación de estados financieros, 177 Información financiera, presupuestaria y de gestión para la ciudadanía que fueron detallados en la fundamentación legal.

2.5. Hipótesis

El cumplimiento de las NICSP difiere significativamente de la transparencia financiera en el Sector Público de Ecuador.

2.6. Señalamiento de variables

Variable independiente: El cumplimiento de NICSP

Variable dependiente: Transparencia Financiera

Unidad de observación: Sector Público

CAPÍTULO III

3. METODOLOGÍA

3.1. Enfoque

Un enfoque mixto, considera los dos mecanismos en una misma investigación, el cuantitativo y cualitativo, beneficiándose de una combinación de cualidades que minimice las debilidades (Hernández-Sampieri, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2010), en este sentido, se aprovecha los dos tipos de investigación para el análisis de datos tanto cualitativos como cuantitativos, en la cual abarque de una manera más completa, esta interrelación.

La aplicación del enfoque mixto en la investigación se centra en la obtención de datos cuantitativos y cualitativos que conjugados permiten verificar las hipótesis del problema (Hernández-Sampieri, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2010).

A través de la aplicación del enfoque mixto, el investigador contará con una perspectiva más amplia y profunda del fenómeno estudiado, lo cual permitirá formular el planteamiento del problema con mayor claridad, a su vez potenciar su creatividad teórica y hacer indagaciones más dinámicas. En tal razón, resulta factible en la complementariedad de los métodos en la investigación en las ciencias sociales, considerando que no es exacta, más bien es cambiante, por lo que requiere una interacción entre los elementos cognitivos y subjetivos (Del Canto & Silva Silva, 2013)

Conforme lo manifestado, la investigación utilizará un enfoque cuali-cuantitativa para realizar los análisis del grado de cumplimiento de NICSP y determinar la manera que incide en la transparencia de la información financiera del Sector Público en el Ecuador, con el objeto concebir una idea más amplia del estudio y poder comprobar con mayor profundidad la hipótesis, generando conclusiones más efectivas.

3.2. Modalidad básica de la investigación

El diseño de la investigación se enmarca en:

Investigación de campo

La investigación de campo se refiere la obtención directa del objeto o hecho a ser investigado, tal cual se presenta arrojando así información netamente real sin haberla manipulado (Arias, 2012).

“De campo, es decir, estudia el fenómeno en su ambiente natural” (Coria-Paez, Pastor-Roman, & Torres-Hernandez, 2013).

En el presente trabajo se realizó una investigación de campo a través de la web del Ministerio de Finanzas, mediante la cual se obtuvo la información financiera que fue analizada.

Investigación documental

La investigación documental se encarga de recopilar y procesar datos de fuentes secundarias, que se los puede obtener en medios impresos, audiovisuales o electrónicos, con el único objeto de generar un nuevo estudio sobre ellos (Arias, 2012).

Según Guevara (2016) este tipo de investigación es parte del estado del arte que aporta con lineamientos a desarrollar en varios campos de estudio, construyendo nuevas tendencias de investigación.

La investigación documental es el insumo principal de la presente investigación, ya que, se realizará un profundo estudio de la normativa aplicable y la aplicación de la medición de cumplimiento de los Estados Financieros según NICSP, los mismos que serán tomados de la página web institucional del Ministerio de Finanzas.

Es decir que, el análisis documental se orientará por medio de un marco integral de la normativa contable aplicable en la temática de la investigación, y de igual manera se verificará la relación con la transparencia financiera.

Se tomará fuentes primarias y secundarias de información, las que permitirán obtener los fundamentos pertinentes y confiables para la investigación, los cuales, a su vez, aportarán un sustento intelectual e investigativo al trabajo a desarrollarse.

3.3. Nivel o tipo de investigación

La investigación se desarrolla en los siguientes niveles:

Investigación exploratoria

La investigación exploratoria tiene un enfoque en temas que tienen bajos niveles de estudios, que permite conocer de manera superficial el objeto o hecho a ser examinado (Arias, 2012), de esta manera se ampliará el entendimiento del tema de investigación y a su vez abrirá mayores campos para futuras investigaciones (Sampieri-Hernandez, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2014).

La exploración de un tema del cual no se ha llegado a conocer, se lo puede realizar mediante varios medios que permitirán recolectar datos en diferentes fuentes como: bibliografía especializada, entrevistas y cuestionarios hacia personas, observación participante (y no participante) y seguimiento de casos.

Este tipo de investigación ha logrado su objetivo cuando se haya obtenido el suficiente conocimiento al punto de poder identificar oportunamente los factores que son relevantes al problema. Con el debido sustento de la normativa aplicable en el presente caso, se desarrollará el análisis de los estados financieros del sector público no financiero, con el fin de tener vasto sustento de información relevante que facilite la generación de resultados y recomendaciones de mejoramiento en la adopción de las NICSP.

Investigación descriptiva

Arias Fideas (2012) señala que la investigación descriptiva permite al investigador desagregar el objeto o hecho de estudio en características que facilitan determinar de manera más profunda su estructura o comportamiento.

Sampieri, Fernandez y Baptista-Lucio (2014), señalan que este tipo de investigación no busca la relación de variables, únicamente se enfoca en detallar propiedades del tema de estudio que serán considerados en el análisis.

Se menciona este tipo de investigación, ya que el mismo, tiene como objetivo central lograr la descripción o caracterización de un evento de estudio dentro de un contexto. Esta investigación se enmarca en el estudio de realidades de hechos, y su característica fundamental, es lograr una interpretación correcta apegada a la realidad del sector público, sobre todo en plasmar debidamente las falencias que arrojen los resultados

3.4. Población y muestra

3.4.1. Población

Fideas Arias (2012) define a la población así:

La población, o en términos más precisos población objetivo, es un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación. Ésta queda delimitada por el problema y por los objetivos del estudio.

Asimismo, población “es el conjunto de personas u objetos de los que se desea conocer algo en una investigación” (Lopez, 2004).

Para el caso de la presente investigación la población está representada por los estados financieros del sector público no financiero del Presupuesto General del Estado, de 7 años desde el 2012 al 2018 que se encuentran publicados en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas.

3.4.2. Muestra

Fidias Arias (2012) señala que “la muestra es un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible”. A su vez López Pedro Luis (2004) define a la muestra como “un subconjunto o parte del universo o población en que se llevará a cabo la investigación”.

En esta investigación no se procede con el cálculo de muestra, ya que el estudio se lo realizará con la población mencionada.

3.5. Operacionalización de variables

Sampieri, Fernandez y Baptista-Lucio (2014), señalan “El paso de una variable teórica a indicadores empíricos verificables y medibles e ítems o equivalentes se le denomina operacionalización”.

Aun cuando la palabra “operacionalización” no aparece en la lengua hispana, este tecnicismo se emplea en investigación científica para designar al proceso mediante el cual se transforma la variable de conceptos abstractos a términos concretos, observables y medibles, es decir, dimensiones e indicadores. Por ejemplo, la variable actitud no es directamente observable, de allí que sea necesario operacionalizarla o traducirla en elementos tangibles y cuantificables (Arias, 2012).

Es importante para el desarrollo de la investigación traducir los conceptos (variables) a hechos observables para lograr su medición. Estas definiciones, nos permite realizar mejores procedimientos con el objeto de analizar las variables, de forma tal, que facilite la observación. Este esquema representa una herramienta fundamental para el investigador, así como para el desarrollo del cumplimiento de NICSP y la transparencia financiera, ya que presenta la fundamentación conceptual, y a partir de ello, la obtención de resultados de cumplimiento a través de la aplicación de indicadores en cada elemento de estudio.

Así también, cabe mencionar que la operacionalización se la realiza de las dos variables estudiadas, es decir, tanto la causa como el efecto, serán analizados detalladamente; cuyos resultados, serán considerados para la elaboración de conclusiones.

Tabla 4. Variable independiente: Cumplimiento de NICSP.

Conceptualización	Categorías	Indicadores	Ítem básicos	Técnicas / Instrumentos
<p align="center">Normas internacionales de Contabilidad para el Sector Público</p> <p align="center">Se refiere a la normativa que establece requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros con propósito general</p>	Estados Financieros	Estado de Situación Financiera	<p>¿Cuál es el grado de cumplimiento en comparación a lo establecido por las NICSP?</p> <p>¿Qué impide el cumplimiento de lo requerido por las NICSP?</p> <p>¿Cómo afecta la información que no se presenta según NICSP?</p>	Utilización de Fuentes Secundarias
		Estado de Resultados	<p>¿Cuál es el grado de cumplimiento en comparación a lo establecido por las NICSP?</p> <p>¿Qué impide el cumplimiento de lo requerido por las NICSP?</p> <p>¿Cómo afecta la información que no se presenta según NICSP?</p>	Estados Financieros del Sector Público no Financiero
		Estado de cambios en activos netos / patrimonio	<p>¿Cuál es el grado de cumplimiento en comparación a lo establecido por las NICSP?</p>	Normativa Contable competente

Conceptualización	Categorías	Indicadores	Ítem básicos	Técnicas / Instrumentos
			¿Qué impide el cumplimiento de lo requerido por las NICSP? ¿Cómo afecta la información que no se presenta según NICSP?	
		Estado de flujos de efectivo	¿Cuál es el grado de cumplimiento en comparación a lo establecido por las NICSP? ¿Qué impide el cumplimiento de lo requerido por las NICSP? ¿Cómo afecta la información que no se presenta según NICSP?	
		Estado de Ejecución Presupuestaria	¿Cuál es el grado de cumplimiento en comparación a lo establecido por las NICSP? ¿Qué impide el cumplimiento de lo requerido por las NICSP? ¿Cómo afecta la información que no se presenta según NICSP?	
		Notas y políticas	¿Cuál es el grado de cumplimiento en comparación	

Conceptualización	Categorías	Indicadores	Ítem básicos	Técnicas / Instrumentos
			a lo establecido por las NICSP? ¿Qué impide el cumplimiento de lo requerido por las NICSP? ¿Cómo afecta la información que no se presenta según NICSP?	
	Normativa de Contabilidad Gubernamental Normas Técnicas SINFIP	Normas Técnicas aplicadas en Ecuador Vs. NICSP	¿Cuáles son los principales cambios de la aplicación de las NICSP? ¿Esta normativa establece parámetros que sean considerados por las autoridades para la toma de decisiones?	

Elaborado por: Elaboración propia. Campaña, A. Año (2019)

Tabla 5. Variable dependiente: Transparencia financiera.

Conceptualización	Categorías	Indicadores	Ítem básicos	Técnicas
Transparencia Financiera Se refiere a la gestión de la información financiera que en cumplimiento a normativas reflejen de manera confiable y completa de la	Normativa Ecuatoriana	Lotaip	¿Qué información financiera se considera en la LOTAIP? ¿Cuáles son las limitaciones tienen los estados financieros, dentro de la regulación establecida en esta Ley?	Utilización de Fuentes Secundarias Estados Financieros del Sector Público no Financiero Normativa

Conceptualización	Categorías	Indicadores	Ítem básicos	Técnicas
<p>situación financiera de una entidad. A su vez, la transparencia financiera obliga a las entidades permitir un fácil acceso a información financiera para las partes interesadas tanto internas como externas.</p>			<p>¿Qué importancia otorga la normativa a los Estados Financieros como factores de transparencia financiera de las entidades?</p>	Contable competente
		Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas	<p>¿Qué mecanismos permite la norma para la transparencia financiera? ¿Cuáles son los insumos que se requieren para la toma de decisiones en el área financiera?</p>	
		Reglamento de Rendición de Cuentas	<p>¿La normativa competente incluye los estados financieros para el cumplimiento de rendición de cuentas? ¿Se establece como parte de la rendición de cuentas, el fácil acceso público a estados financieros que requieran stakeholders?</p>	
	Información Financiera	<p>Evaluación de gestión de finanzas públicas "Informes financieros anuales"</p>	<p>¿Considera la rendición de cuentas a los informes financieros? ¿En la información que se publica para acceso al público, se incluyen informes de la gestión de las finanzas públicas? ¿Cuáles son factores que se deben mejorar, para que el</p>	

Conceptualización	Categorías	Indicadores	Ítem básicos	Técnicas
			gobierno cumpla con la transparencia de la información financiera? ¿De qué manera contribuye la información financiera pública en la toma de decisiones?	

Elaborado por: Elaboración propia. Campaña, A. Año (2019)

3.6. Recolección de información

Comprende el lineamiento que se empleó durante el proceso de recolección de datos, con el objeto de proceder a la verificación de hipótesis, en función del enfoque de la investigación. En tal razón, el plan para la presente investigación se basó en el siguiente esquema de preguntas:

a) ¿Para qué? La recolección de información permitirá cumplir con el objetivo general de la investigación que es:

Analizar el cumplimiento de las NICSP y la transparencia financiera para la mejora en la difusión de la información del sector público en el Ecuador.

b) ¿De qué personas u objetos? Los estados financieros del sector público no financiero del Presupuesto General del Estado, y la transparencia financiera.

c) ¿Sobre qué aspectos? La recolección de datos se orientó a descubrir el grado de cumplimiento de la normativa y la determinación de la incidencia en la transparencia financiera, determinando así las principales deficiencias a ser examinadas.

d) ¿Quién o quiénes? La obtención de información se ejecutó por la investigadora, puesto que, no se consideró necesaria la intervención de un mayor número de colaboradores.

e) **¿A quiénes?** El Ministerio de Finanzas, como órgano regulador de normativa contable para el sector público y emisor de información financiera del Sector Público.

f) **¿Cuándo?** El desarrollo del trabajo de análisis de los informes, se lo realizó en el año 2019.

g) **¿Dónde?** La investigación se realizó en la ciudad de Quito.

h) **¿Cuántas veces?** La técnica de recolección de información ha sido aplicada por una sola vez, ya que, se trata de una investigación de carácter horizontal.

i) **¿Cómo?** La técnica principal utilizada para obtener información es documental de fuente secundaria, ya que, el objeto de la investigación se centra en el análisis de los estados financieros.

La recolección de la información para el desarrollo de la presente investigación será a través de información proporcionada en la plataforma web del Ministerio de Finanzas, para lo cual se utilizará una ficha de observación como instrumento para recolectar los datos a ser analizados.

Tabla 6. Tabla de puntuación para la evaluación.

Detalle de ítems a valorar	Cumplimiento		
	Si	No	No Aplica

Elaborado por: Elaboración propia. Campaña, A. Año (2019)

3.6.1. Plan de procesamiento de información

Para el caso del presente estudio, el procesamiento de datos comprende:

a) Planteamiento de tablas de puntuación para evaluar las variables de estudio.

- b) Cálculo de índice de cumplimiento de requisitos mínimos para determinar el nivel de cumplimiento en la presentación de los estados financieros, respecto a lo que recomiendan las NICSP 1, 2 y 24.
- c) Cálculo del índice DIFI – Divulgación de Información Financiera y Presupuestal del Sector Público por medio de Internet – creado para estudiar la transparencia en los gobiernos.
- d) Análisis estadístico

3.6.1.1 Planteamiento de tabla de puntuación para evaluar las variables de estudio

Se plantean dos tablas de puntuación (Ver Anexos 1 y 2) a través de las cuales se evaluaron las variables de estudio como son el grado de cumplimiento de las NICSP 1, 2 y 24; y, la transparencia financiera según el cálculo del índice DIFI.

3.6.1.2 Cálculo de índice de cumplimiento de requisitos mínimos

En lo que respecta a la primera variable, se ha considerado la información mínima recomendada por la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo y la NICSP 24, Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros, según las versiones emitidas en el año 2011 para aplicar a los períodos analizados entre el año 2012 al año 2018; en relación a la información publicada sobre los informes financieros del Sector Público, considerando para ello trabajos realizados por Caba y López (2003), Araya Carlos (2011) entre otros.

Para el desarrollo se elabora un índice a través del cual se realiza una comparación entre los requisitos mínimos de información que las entidades del Sector Público deben facilitar según la recomendación de la IFAC con la información proporcionada por el Ministerio de Finanzas.

El índice de coincidencia o cumplimiento presenta dos niveles:

- a) **Nivel uno:** se evalúa únicamente los estados financieros que deben ser elaborados conforme lo establece la NICSP 1, en el cual se distinguen 6 elementos que componen

los estados financieros anuales: Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo, Estado de Cambios en Patrimonio, Estado de Ejecución Presupuestaria y Notas a los Estados Financieros.

- b) Nivel dos:** se enfoca en el contenido que debe ser publicado en los estados financieros, conforme recomienda la NICSP 1, 2 y 24 considerándose sesenta y siete ítems a ser valorados, que se encuentran distribuidos así:

Tabla 7. Tabla de puntuación para la evaluación del nivel dos sobre los requisitos mínimos de presentación en los estados financieros según NICSP 1, 2 y 24.

		Nro. Variables	%
1.	Elementos del Estado de Situación	18	26,9%
2.	Elementos del Estado de Resultados	5	7,5%
3.	Elementos del Estado de Flujo de Efectivo	9	13,4%
4.	Elementos del Estado de Cambios en el Patrimonio	7	10,4%
5.	Elementos del Estado de Ejecución Presupuestaria	3	4,5%
6.	Elementos de las Notas a los Estados Financieros		
6.1	Información de apoyo a los elementos incluidos al Estado de Situación Financiera	11	16,4%
6.2	Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Resultados	2	3,0%
6.3	Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Flujo de Efectivo	2	3,0%
6.4	Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Ejecución Presupuestaria	2	3,0%
6.5	Información de apoyo a los estados financieros en general	8	11,9%
Total		67	100,0%

Elaborado por: Elaboración propia. Campaña, A. Año (2019)

Con el objeto de realizar la evaluación, se ha usado una puntuación dicotómica en la cual se asigna un punto si la variable está conforme a las NICSP y cero en el caso de no cumplirla. De tal forma que

$$TRNICSP_{i=1}^m = \sum RNICSP_i$$

Donde RNISP:

=1 si el elemento $RNICSP_i$ coincide con el recomendado por las NICSP.

=0 si el elemento $RNICSP_i$ no coincide con el recomendado por las NICSP.

Una vez que se evalúen todos los elementos, se aplica un índice para medir el grado de cumplimiento o coincidencia de los requisitos mínimos establecidos por las NICSP (TC). Considerando que m , es el número máximo de ítems que deberían coincidir, en el primer nivel serían seis y para el segundo un total de sesenta y siete; el índice se lo plantea de la siguiente forma $TC = TNICSP/m$. De igual forma, es factible aplicar índices parciales para cada uno de los estados como TCs para el Estado de Situación Financiera, TCr para el Estado de Resultados, TCf para el Estado de Flujo de Efectivo, TCp para el Estado de Cambios en el Patrimonio, TCe para Estado de Ejecución Presupuestaria y TCn para las Notas a los Estados financieros.

3.6.1.3 Cálculo del índice DIFI – Divulgación de Información Financiera y Presupuestal del Sector Público por medio de Internet –

Como lo mencionan Gómez Mauricio y Montesinos Vicente (2014) “se hace necesario evaluar los logros de las iniciativas públicas en materia de rendición de cuentas y transparencia por lo que resulta procedente abordar el estudio de la DIFI”, en este sentido se utilizó esta herramienta de medición ya que ha sido utilizado para determinar niveles de transparencia, rendición de cuentas y el gobierno electrónico.

El índice se compone de tres grandes grupos de criterios que a su vez generan índices específicos como son: Índice de Contenido de Información, Índice de Características Cualitativas e Índice de Navegabilidad y Acceso. Estos se obtienen a través de la sumatoria de cada puntaje en relación a los criterios establecidos:

Contenido de la información (CEc) “Permite medir la divulgación de Internet de los informes contables y presupuestales” (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

Características cualitativas (CEci) “Este índice refleja el grado en el cual la información divulgada atiende a las características cualitativas de la información” (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

Navegabilidad-acceso (CEn) “Por medio de este índice, se determina el grado en que el sitio web oficial promueve el acceso a la información divulgada” (Gomez Villegas & Montesinos Julve, 2012).

Al contar con estos tres índices, se plantea el Índice General de Divulgación – IGD -, como se señala en la siguiente fórmula:

$$IGD = \sum_{i=1}^l CE_c + \sum_{j=1}^m CE_{ci} + \sum_{k=1}^n CE_n$$

Si la información analizada cumple con los parámetros evaluados, se asigna el puntaje definido en cada ítem, de lo contrario se da una calificación de cero.

3.6.2. Plan de análisis e interpretación de resultados

Esta sección englobó los siguientes aspectos:

3.6.2.1 Análisis de los resultados estadísticos

El análisis de los resultados estadísticos, se lo efectuó destacando la presencia de tendencias o relaciones de acuerdo con los objetivos e hipótesis, contando con el apoyo del marco teórico, en los aspectos pertinentes.

Se lo realizó a siete períodos desde el año 2012 al 2018, obteniendo datos para evaluar las dos variables de estudio, los cuales se agrupan en seis y tres criterios.

Es decir que los ítems analizados son menores de treinta, razón por la cual el estadístico utilizado en el presente estudio es la distribución t de student ya que es “una herramienta que se usa comúnmente en las pruebas de hipótesis cuando la variable o variables estudiadas se aproximan a un comportamiento normal, es decir, aproximando a la distribución Normal, pero las muestras analizadas son pequeñas, generalmente menores a 30” (Paez-Veracierta, 2009).

Se consideró una probabilidad de porcentual o confianza del 95%, es decir un 5% de margen de error.

3.6.2.1 Interpretación de resultados

Los resultados de índices aplicados a cada variable de estudio tanto de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público como la Transparencia Financiera, permitió conocer comportamiento de aplicación entre el período analizado entre los años 2012 y 2018.

3.6.2.3 Comprobación de hipótesis

En el proceso de comprobación de hipótesis se utilizó la prueba t de Student, en vista de que es una prueba estadística con la cual se evalúa si existen diferencias significativas entre dos grupos respecto a sus medias (Sampieri-Hernandez, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2014). Se consideró un nivel de significancia de 0,05 (5%) y un nivel de confianza del 95%, procesando los datos en la herramienta Excel.

En esta prueba se plantea hipótesis de diferencias entre grupos, tal forma que la hipótesis nula manifiesta que no existe diferencia significativa entre los grupos, mientras que la hipótesis alterna señala que si existe diferencia significativa entre sí (Sampieri-Hernandez, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2014).

CAPÍTULO IV

4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.1. Análisis e interpretación

Conforme la metodología mencionada, la evaluación de las variables tanto del cumplimiento de las NICSP como la transparencia financiera se la efectuó a través de la aplicación de índices, en un período de años de 2012 a 2018.

Inicialmente, se presenta el análisis de la variable sobre el cumplimiento de las NICSP, que se le efectuó en dos niveles. En el primer nivel se obtuvo el grado de cumplimiento sobre la presentación del juego completo de estados financieros como lo recomienda la NICSP 1.

En tanto que en el segundo nivel se evaluó el grado de cumplimiento por cada Estado Financiero según las recomendaciones establecidas en las NICSP 1, 2 y 24 propuestas por la Federación Internacional de Contadores Públicos IFAC.

Para el análisis de esta fase se consideró la versión modificada de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas hasta el 2011 que son aplicables para el período estudiado.

Posterior a ello, se presenta el análisis de la variable de transparencia financiera con el cálculo del índice DIFI considerando las tres categorías de contenido de la información, características de la información y navegabilidad, diseño y acceso.

Una vez que se ha presentado un breve detalle del proceso realizado, a continuación, se desarrolla el análisis e interpretación de los resultados arrojados por cada variable de estudio.

4.1.1. Análisis de la variable del cumplimiento de las NICSP

Se aplicó el índice que compara los requisitos mínimos de información a presentar en los Estados Financieros del Sector Público conforme lo recomienda la Federación Internacional de Contadores Públicos IFAC, con la información financiera que publica el Ministerio de Finanzas en su página web a través de la cual pueden acceder sus stakeholders.

A través de la tabla de puntuación aplicada, se obtuvo los datos que forman parte del índice, con base a los requerimientos establecidos en las NICSP 1 Presentación de Estados Financieros, NISCP 2 Estado de Flujo de Efectivo y NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros. El índice de coincidencia o cumplimiento presenta dos niveles.

4.1.1.1 Primer nivel: Cumplimiento de la presentación del juego completo de estados financieros que las NICSP establece como obligatorios

El desarrollo de este primer nivel se enfoca en evaluar si se incluye el juego completo de Estados Financieros publicado por el órgano competente, en este caso el Ministerio de Finanzas, independientemente del contenido que estos presenten.

Tabla 8. Grado de coincidencia primer nivel sobre los estados financieros que deben ser elaborados según la NICSP 1.

Componentes	Período Analizado (años)						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Estado de Situación Financiera	1	1	1	1	1	1	1
Estado de Resultados	1	1	1	1	1	1	1
Estado de Flujo de Efectivo	1	1	1	1	1	1	1
Estado de Cambios en Patrimonio	0	0	0	0	0	0	0
Estado de Ejecución Presupuestaria	1	1	1	1	1	1	1
Notas a los Estados Financieros	1	1	0	0	0	1	1
Primer nivel de grado coincidencia	5	5	4	4	4	5	5
Porcentaje de cumplimiento	83%	83%	67%	67%	67%	83%	83%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

Entre los años 2012, 2013, 2017 y 2018 se alcanza un grado de coincidencia o cumplimiento del 83%, ya que no se presentó uno de los seis estados obligatorios según las NICSP, el Estado de Cambios en el Patrimonio.

En el período 2014 al 2016 disminuye al 67% en vista de que no se presentaron dos de los seis requisitos, que son el Estado de Cambios en el Patrimonio y las Notas a los Estados Financieros. La normativa contable en el Sector Público, no estipula la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio, no obstante, para las NICSP es un componente del juego completo de Estados Financieros.

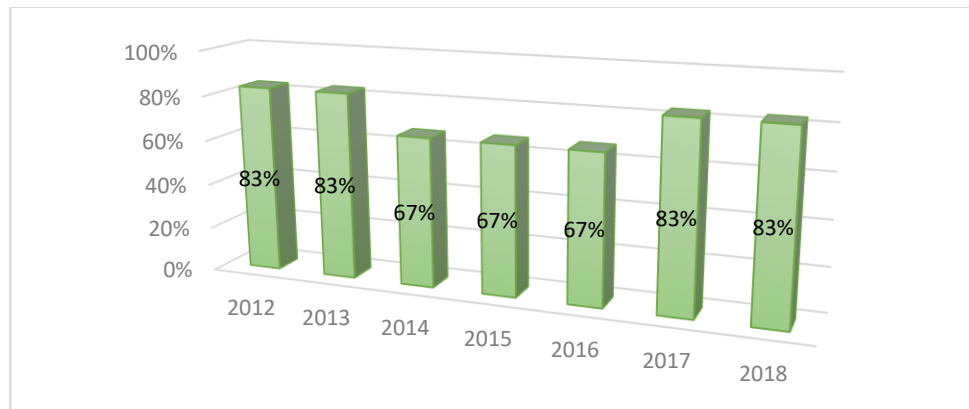


Figura 8. Grado de cumplimiento de componentes de estados financieros según NICSP 1.

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

En promedio de los siete años analizados, el cumplimiento del primer nivel en general alcanzó el 76%. Los estados financieros que se publicaron los siete años son: el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo y el Estado de Ejecución Presupuestaria.

La normativa de contabilidad gubernamental de las Normas Técnicas del Sistema de Administración Financiera, estipulan la presentación de los estados financieros mencionados en el párrafo anterior, razón por la cual se mantiene el debido cumplimiento cada año; sin embargo, la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública únicamente obliga la publicación de información presupuestaria.

4.1.1.2 Segundo nivel: cumplimiento del contenido que debe ser publicado en cada estado financiero según las recomendaciones de las NICSP

En el segundo nivel se evaluó el grado de coincidencia o cumplimiento con los requisitos mínimos de presentación en cada estado financiero conforme lo recomiendan las NICSP 1, 2 y 24, objeto del presente trabajo. Para este nivel se consideran sesenta y siete ítems de los cuales, los resultados obtenidos, luego de realizar la comparación con los estados financieros que publica el Ministerio de Finanzas, arrojó los siguientes resultados:

Tabla 9. Grado de coincidencia de los requisitos mínimos de cada estado financiero según NICSP 1, 2 y 24 por los años 2012 a 2018.

Componentes / Años	2012	TC	2013	TC	2014	TC	2015	TC	2016	TC	2017	TC	2018	TC
1. Cumplimiento de ítems que deben presentarse en el cuerpo del Estado de Situación Financiero (m=18)	16	89%	16	89%	16	89%	16	89%	16	89%	16	89%	16	89%
2. Cumplimiento de ítems que deben presentarse en el cuerpo del Estado de Resultados (m=5)	4	80%	4	80%	4	80%	4	80%	4	80%	4	80%	4	80%
3. Cumplimiento de ítems que deben presentarse en el cuerpo del Estado de Flujo de Efectivo (m=9)	6	67%	6	67%	6	67%	6	67%	6	67%	6	67%	6	67%
4. Cumplimiento de ítems que deben presentarse en el cuerpo del Estado de Cambios en el Patrimonio (m=7)	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
5. Cumplimiento de ítems que deben presentarse en el cuerpo del Estado de Ejecución Presupuestaria (m=3)	3	100%	3	100%	3	100%	3	100%	3	100%	3	100%	3	100%
6. Cumplimiento de la información presentada en las Notas de los Estados Financieros (m=25)	1	4%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	16	64%	16	64%
6.1 Información de apoyo a los elementos incluidos al Estado de Situación Financiera - (m=11)	0		0		0		0		0		9		9	
6.2 Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Resultados - (m=2)	0		0		0		0		0		2		2	
6.3 Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Flujo de Efectivo - (m=2)	0		0		0		0		0		1		1	
6.4 Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Ejecución Presupuestaria - (m=2)	1		0		0		0		0		2		2	
6.5 Información de apoyo a los estados financieros en general - (m=8)	0		0		0		0		0		2		2	
Total del segundo nivel de cumplimiento (m=67)	30	45%	29	43%	29	43%	29	43%	29	43%	45	67%	45	67%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

Por cada estado financiero el porcentaje de cumplimiento que alcanzan en promedio por el total de los siete años es:

Tabla 10. Promedio del grado de cumplimiento de los requisitos mínimos de cada estado financiero según NICSP 1, 2 y 24 por los años 2012 a 2018.

Estado de Ejecución Presupuestaria	Estado de Situación Financiera	Estado de Resultados	Estado de Flujo de Efectivo	Notas a los Estados Financieros	Estado de Cambios en el Patrimonio
100%	89%	80%	67%	19%	0%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

Como se observa, el Estado de Ejecución Presupuestaria cumple totalmente con las recomendaciones establecidas en la NICSP 24 *“Presentación de información presupuestaria en los estados financieros”*. De esta manera, se ha corroborado la problemática señalada en el primer capítulo; en el sentido de que los gobiernos enfatizan al Presupuesto como información financiera.

Con el 89% de cumplimiento el Estado de Situación Financiera mantiene el segundo lugar y el tercer lugar con el 80% el Estado de Resultados que obtienen un grado de coincidencia con las recomendaciones establecidas en la NICSP 1 *“Presentación de Estados Financieros”*.

Con el 67% el Estado de Flujo de Efectivo cumple con su norma aplicable la NICSP 2 *“Estados de Flujo de Efectivo”*; mientras que las notas e información de apoyo a los estados financieros establecidos en las NICSP 1, 2 y 24 apenas alcanza el 19% en promedio de grado de cumplimiento.

Finalmente, el Estado de Cambio en el Patrimonio, no es publicado por el Ministerio de Finanzas, ya que la normativa ecuatoriana no estipula la presentación de este Estado.

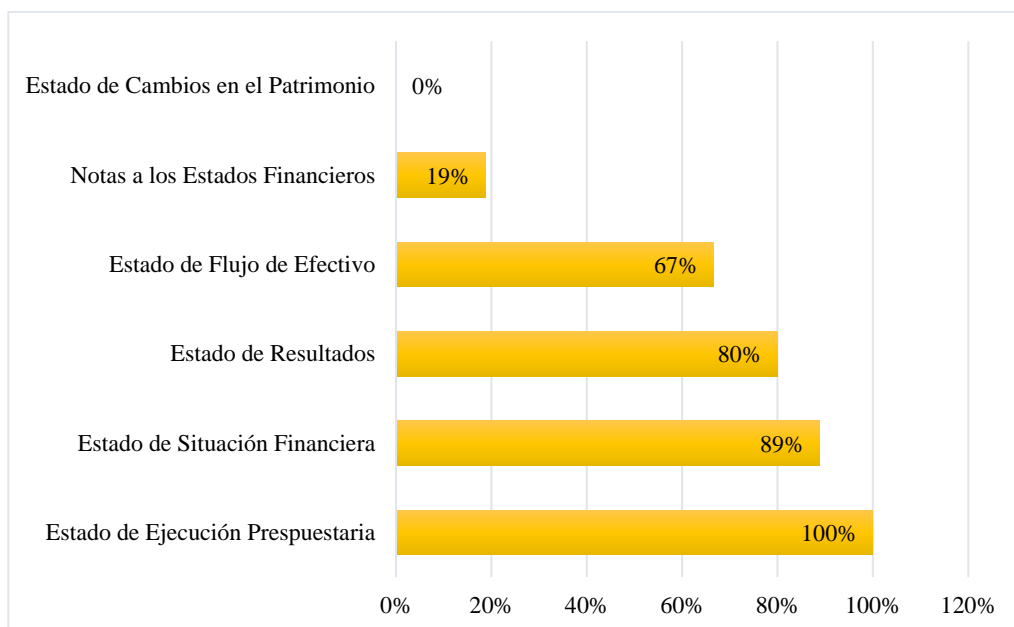


Figura 9. Promedio del grado de cumplimiento de los requisitos mínimos de cada estado financiero según NICSP 1, 2 y 24 por los años 2012 a 2018.

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

Con estos resultados, es procedente realizar un análisis por cada estado financiero:

- Estado de Situación Financiera:

De los 18 aspectos analizados el puntaje de cumplimiento es de 16, ya que los préstamos por pagar no se presentan por separado entre corto y largo plazo. Tampoco se refleja la porción de los préstamos por separado en un escenario actual, esta cuenta engloba los totales en las cuentas de créditos internos y externos del grupo de largo plazo sin la distinción propuesta por las NICSP.

De los aspectos correspondientes al grupo de Activos y Patrimonio, en todo el período analizado, si se da cumplimiento. De igual manera, tanto los Activos y Pasivos presentan una clasificación por separado entre Corrientes y No Corrientes.

- Estado de Resultados

La evaluación alcanzó 4 puntos de los 5 aspectos recomendados por las NICSP, se cumple con la presentación de Ingresos, Costos de Financiación, Resultados, los gastos se agregan según su naturaleza, fin o programa.

El aspecto que no se presenta es: Resultados atribuibles a intereses minoritarios y propietarios de la entidad controladora, en el estado ni en el catálogo de cuentas se estipula una cuenta relacionada con este concepto.

- Estado de Flujo de Efectivo

En el análisis del Estado de Flujo de Efectivo se obtuvieron 6 puntos de los 9 puntos ideales, los 3 ítems que no se presentan son: los flujos de caja asociados con partidas extraordinarias por separado, flujos de caja asociados con intereses recibidos y pagados, ya sea como actividades de operación, inversión o financiación de las actividades por separado, y por último la conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes y equivalentes de efectivo reportados en el estado de situación financiera.

- Estado de Cambios en el Patrimonio

Como se lo mencionó en el primer nivel, el Estado de Cambios en el Patrimonio no se lo presenta, esto se debe a que no forma parte de los estados obligatorios según la normativa de contabilidad gubernamental del país.

- Estado de Ejecución Presupuestaria

El Estado de Ejecución Presupuestaria es el único que cumple con la totalidad de los aspectos planteados en las NICSP.

La normativa ecuatoriana como la LOTAIP obliga a las entidades públicas a rendir sus cuentas según sus Presupuestos, en tal sentido, se ha promovido la publicación de esta información a nivel del Sector Público y por ende contribuye al cumplimiento de lo recomendado por las NICSP.

- Notas a los Estados Financieros y elementos de apoyo

En este componente, se consideran las notas o elementos de apoyo por cada uno de los estados financieros antes mencionados, en la totalidad el puntaje óptimo establecido es de 25 ítems; de los cuales, se alcanzó uno en el año 2012 que representa el 4% y 16 puntos en los años 2017 y 2018 con el 64%.

Como se refleja en los resultados obtenidos, el grado de cumplimiento de este componente es bajo, ya que al analizar las notas presentadas en los años 2012 y 2013 únicamente se observó que se detallaba los conceptos por los cuales se registraban ciertas cuentas o reclasificaciones de saldos. No se evidenció un valor agregado en las notas publicadas que permitan conocer aspectos relevantes de estos períodos analizados.

En los años 2017 y 2018 el grado de cumplimiento ya alcanza 16 puntos, en este período se han publicado informes anuales financieros, en los cuales se presentan los estados financieros y sus notas, además incluyen análisis financiero de cada año y comparativo.

Se observó que el contenido de estos informes tiene un mayor detalle de información, no solamente presupuestaria, sino que a la vez se ha incorporado información contable y financiera, así como normativa aplicable. De hecho, en los informes se expresa que los informes son de gran utilidad para consultores, organismos crediticios, analistas, instituciones financieras y no financieras del sector público y privado, así como para la ciudadanía en general.

Es decir, que en estos años se ha gestionado procesos de convergencia con normativa internacional preocupándose por dar a conocer la información financiera de manera comprensible a usuarios externos e internos. Esto es el resultado, de los mandatos establecidos en el Sistema Nacional de Finanzas Públicas (SINFIP) que en el artículo 164 del Reglamento General del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Al respecto, en el año 2016 el Ministerio de Finanzas a través del Acuerdo Ministerial 0067 ya presenta normativa gubernamental apegada a las normas internacionales para cumplir con la implementación a partir del año 2020.

Consecuentemente, una vez que se presentó los resultados obtenidos por cada estado, es conveniente presentar los totales del índice obtenidos en este segundo nivel por cada año evaluado.

En el siguiente cuadro se recopila los totales y porcentajes de cumplimiento (CT), por año desde el 2012 al 2018, con relación a los requisitos mínimos de contenido, que recomiendan las normas internacionales para la presentación de todos los estados financieros.

Tabla 11. Grado de coincidencia segundo nivel de los requisitos mínimos de presentación en el cuerpo de los estados financieros según las NICSP de la IFAC.

Años	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Grado de cumplimiento de segundo nivel de los requisitos mínimos que deben presentarse en el cuerpo de los Estados Financieros (m=67)	30	29	29	29	29	45	45
	45%	43%	43%	43%	43%	67%	67%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

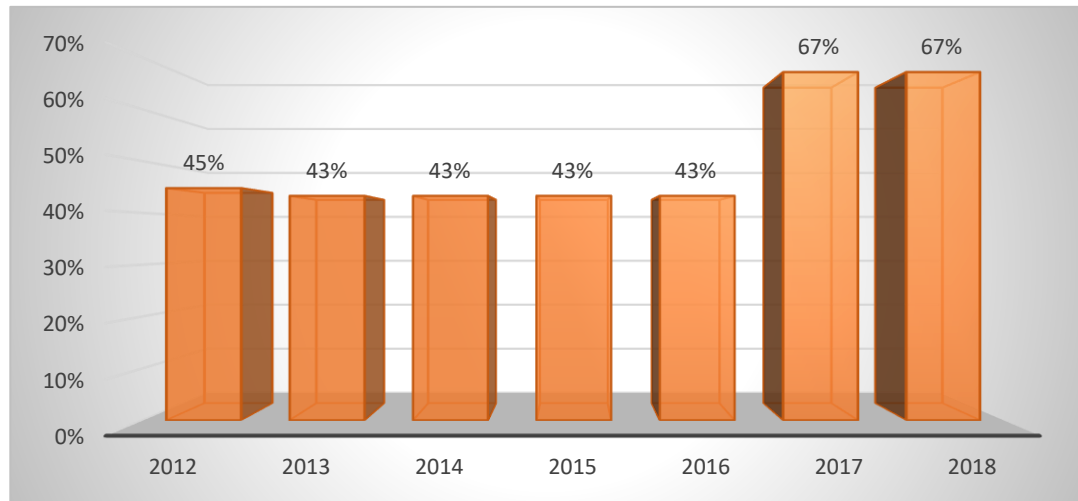


Figura 10. Resultados segundo nivel de grado de cumplimiento de las NICSP propuesta por la IFAC.

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

En los años 2012 al 2016 el puntaje alcanzado oscila entre 30 y 29 puntos que representa el 45% y 43%, principalmente por no coincidir en la mayoría de los aspectos que deben presentar las notas a los estados, ocasionando que no se alcanza ni el 50%.

Para los años 2017 y 2018, se ha incrementó el 24% con un total del 67% que está directamente relacionado con el Acuerdo Ministerial No. 0067 de 6 de abril de 2016 con el cual se expidió los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental

actualizados, incluyendo requerimientos basados en las NICSP, con el objeto mantener un proceso de armonización con esta.

De esta manera, las entidades públicas se han preparado para la convergencia de la Normativa Gubernamental a NICSP a partir del 1 de enero de 2020, para lo cual ya se ha publicado el instructivo para la aplicación por primera vez de NICSP.

4.1.2. Análisis de la variable de transparencia financiera

La evaluación de la variable de Transparencia Financiera se la realizó con la aplicación del índice DIFI, que una vez que se realizó la evaluación con la puntuación establecida en la tabla (Ver Anexo 2), se obtuvieron los totales por cada categoría analizada:

1. Contenido de la información
2. Características de la información
3. Navegabilidad, Diseño y Acceso

En la siguiente tabla se presenta los resultados, totales, de manera global por cada uno de estos componentes:

Tabla 12. Puntuación obtenida por componente del índice de divulgación y transparencia e-government.

Conceptos / Años	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Puntaje Índice DIFI parte 1 - Contenido de la Información	3,67	3,67	3,34	3,34	3,34	3,67	3,67
Puntaje Índice DIFI parte 2 - Características de la Información	5,0	5,0	3,5	3,5	3,5	5,0	5,0
Puntaje Índice DIFI parte 3 - Navegabilidad, Diseño y Acceso	3,25	3,25	3,25	3,25	3,25	3,25	3,25
Total	11,92	11,92	10,42	10,42	10,42	11,92	11,92
Porcentaje de puntuación	66%	66%	58%	58%	58%	66%	66%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

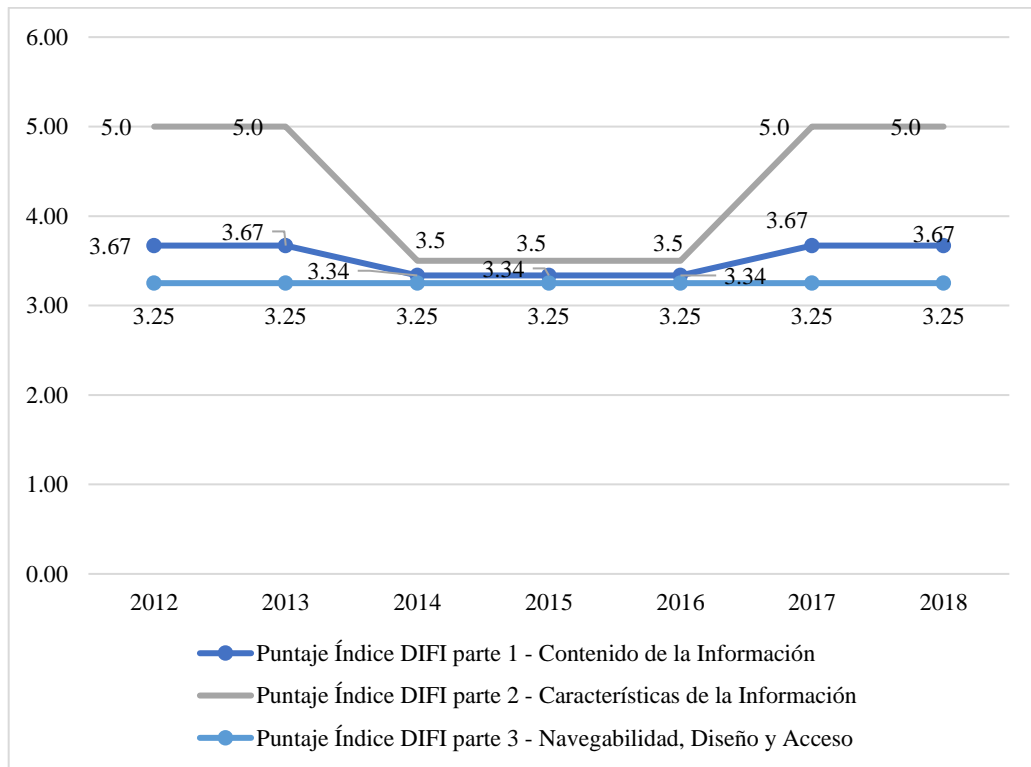


Figura 11. Resultados de la puntuación obtenida por componente del índice de divulgación y transparencia e-government.

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

Los componentes 3 de Navegabilidad, Diseño y Acceso entre los años 2012 al 2018 no ha presentado variación, se han mantenido constantes en el tiempo.

Mientras que los componentes 1 de Contenido de la Información y 2 de Características de la Información presenta una disminución entre los años 2014 al 2016, posterior a ello se mantiene al puntaje de años anteriores.

Como índice DIFI en general de los tres componentes en promedio del período estudiado, se alcanza el 0,63 que representa el 63 % de cumplimiento con los criterios planteados.

Con este preámbulo, resulta procedente presentar los resultados alcanzados por cada componente y subcomponentes.

Como primera categoría se presenta, el Contenido de la Información:

Tabla 13. Puntuación obtenida en el componente contenido de la información.

Contenido de la Información Provista	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<i>Información presupuestal y flujo de caja</i>	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
<i>Posición Financiera</i>	1,67	1,67	1,34	1,34	1,34	1,67	1,67
<i>Información no Financiera</i>	0	0	0	0	0	0	0
Puntaje Índice DIFI parte 1	3,67	3,67	3,34	3,34	3,34	3,67	3,67
Porcentaje de puntuación	61%	61%	55%	55%	55%	61%	61%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

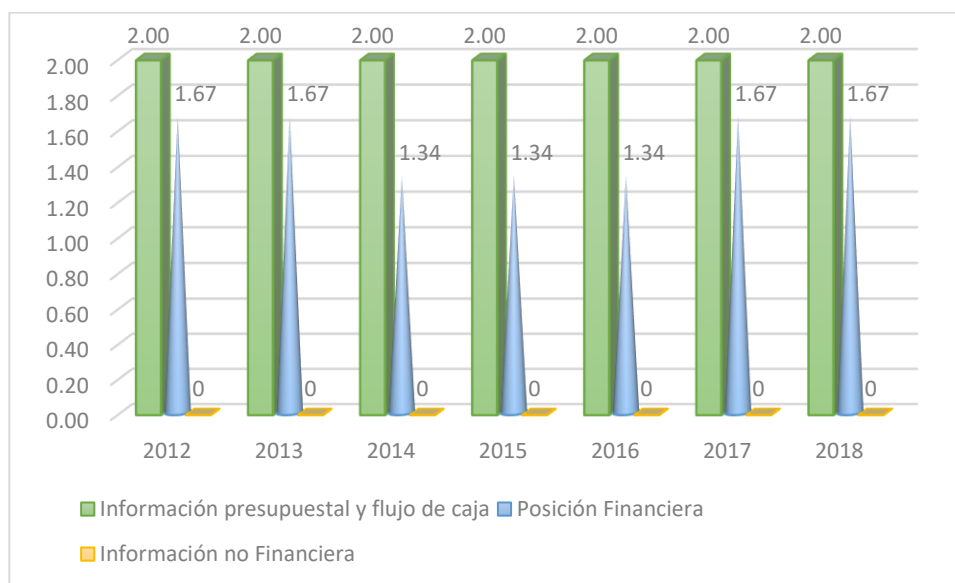


Figura 12. Puntuación obtenida en el componente contenido de la información.

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

En esta categoría la puntuación se mantuvo constante en los años 2012, 2013, 2017 y 2018 obteniendo el 61% de cumplimiento, mientras que en los años 2014 al 2016 disminuye al 55%.

En el ítem de información presupuestal se alcanzó el puntaje ideal de dos puntos, ya que se cumple con la publicación de información del presupuesto del año fiscal, gastos e ingresos ejecutados, resultado presupuestal, y modificaciones presupuestales, los mismos que son publicados a través de informes.

En el ítem de posición financiera, que plantea como requisitos que se divulgue los Estados Financieros, entre ellos: Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado de Flujo de Efectivo, Notas a los Estados Financieros e Información del endeudamiento y como se analizó en la variable del cumplimiento de las NICSP el requisito que no coincide con la normativa internacional es el Estado de Cambios en el Patrimonio, y no se han publicado las Notas a los Estados Financieros para los años 2014 al 2016.

El último ítem de este componente es referente a la Información no Financiera sobre indicadores de eficiencia, economía y eficacia, que en este caso no se evidenció la publicación de esta información en los informes financieros publicados.

La segunda categoría analizada es, Características de la Información

Tabla 14. Puntuación obtenida en el componente características de la información.

Características de la Información	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<i>Integridad:</i> La página web debe ser tan informativa como sea posibles	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<i>Oportunidad:</i> Provee información de manera más regular que simplemente anual	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<i>Comparabilidad:</i> Provee información para tres o más períodos	1,00	1,00	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00
<i>Comprensibilidad:</i> Hay gráficos y ratios, con comentarios explicativos	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00
<i>Relevancia:</i> Provisión de reportes técnicos sobre el desempeño gerencial	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<i>Confiabilidad:</i> La información es verificada por auditores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Puntaje Índice DIFI parte 2	5,00	5,00	3,50	3,50	3,50	5,00	5,00
Porcentaje de puntuación	83%	83%	58%	58%	58%	83%	83%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

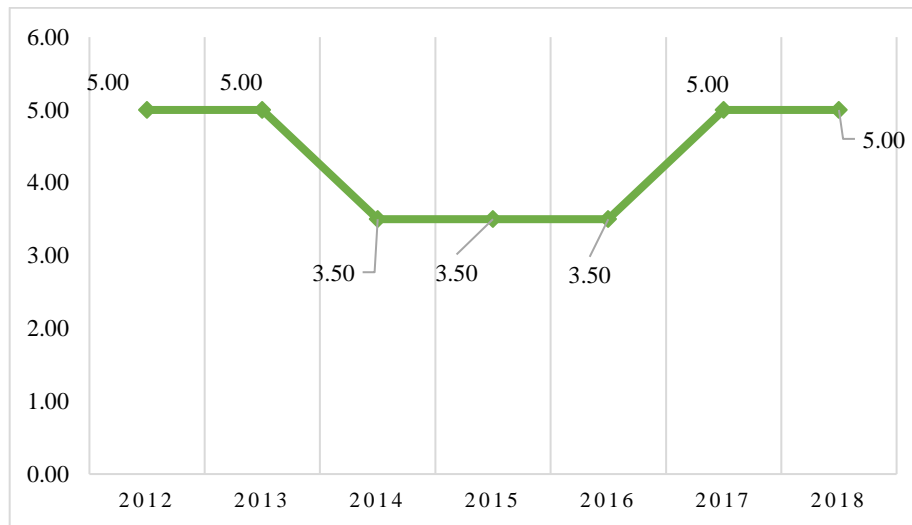


Figura 13. Puntuación obtenida en el componente contenido de la información.
Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

En cuanto a las características de integridad, oportunidad y relevancia la información publicada si cumple con estos requerimientos durante los siete años.

La comparabilidad disminuye en los años 2014 al 2016 ya que no se proporcionó resúmenes comparativos de la información contable.

Respecto a la comprensibilidad de igual forma, en este período 2014 al 2016 no cumple con la presentación de las dos características integrantes que son los ratios, gráficos o figuras de respaldo que sean introducidos a la información, y la otra es que no se incluye comentarios a la información contable.

Finalmente, en esta categoría en ningún año se podido demostrar la confiabilidad ya que el Ministerio de Finanzas no publica con diferenciación de información financiera auditada y no auditada.

La puntuación en esta categoría oscila entre el 83% y 58% de cumplimiento, que en promedio de los siete años alcanzó un puntaje de 4,36 que representa el 73%.

La tercera categoría se refiere a la Navegabilidad, Diseño y Acceso, la que está conformada de seis ítems, conforme se presenta en la siguiente tabla:

Tabla 15. Puntuación obtenida en el componente navegabilidad, diseño y acceso.

Navegabilidad, Diseño y Acceso	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<i>Fácil acceso a la información:</i> Existencia de un mapa del sitio y de una sección inf. Financiera	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<i>Categorización de la accesabilidad a los usuarios:</i> Se establecen diferentes perfiles de acceso a la información.	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<i>Fácil desplazamiento a través de las áreas de información financiera:</i> Se establecen hipervínculos dentro de las secciones de información financiera	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<i>Fácil gestión de los datos:</i> La información esta disponible en diferentes formatos para descarga	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
<i>Fácil uso en un contexto internacional:</i> Es positivo que la información esté disponible en diferentes idiomas.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Interactividad con el usuario:</i> medios disponibles para la interactividad entre el usuario y la administración	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Puntaje Índice DIFI parte 3	3,25	3,25	3,25	3,25	3,25	3,25	3,25
Porcentaje de puntuación	54%	54%	54%	54%	54%	54%	54%

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

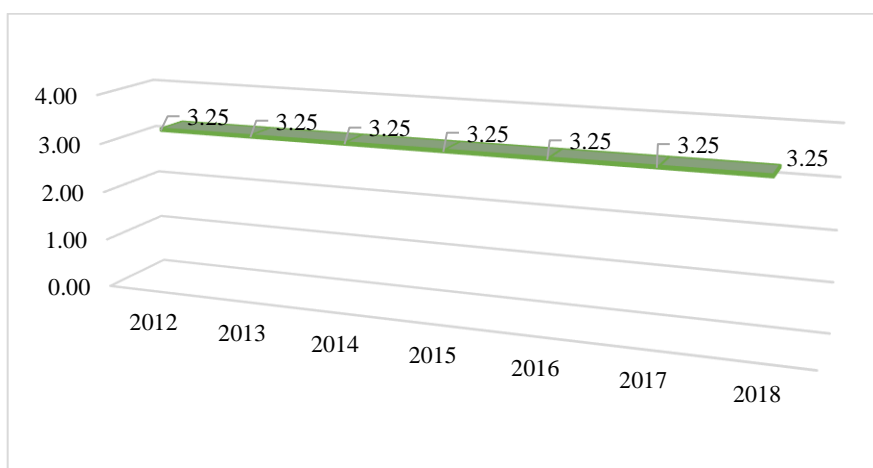


Figura 14. Puntuación obtenida en el componente navegabilidad, diseño y acceso.

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019).

Este componente mantuvo un porcentaje de cumplimiento del 54% en todo el período, alcanzando el puntaje ideal, uno, en los ítems de:

- Fácil acceso a la información ya que la página web tiene una sección específica para información financiera y presupuestal pública a su vez, el mapa del sitio muestra la información que está disponible.
- Categorización de la accesibilidad a los usuarios, en vista de que se establece acceso limitado a ciertas áreas por perfil de usuario.
- Fácil desplazamiento a través de las áreas de información financiera, al contar con un sistema de hipervínculos.

En lo que respecta a la característica de Fácil gestión de los datos, el resultado del período es de 0,25 con relación a 1 punto que es la calificación ideal; este puntaje corresponde al único formato con el cual se publica la información que es pdf, considerando que la información debería divulgarse en otros formatos adicionales como html, xls y doc en el caso de que no se presente en pdf.

Entre los ítems de calificación cero están:

- Fácil uso en un contexto internacional, que se refiere a la disponibilidad del contenido de la información en diferentes idiomas, lo cual no se cumple ya que únicamente los informes presentados se encuentran en español.
- Interactividad con el usuario, no se evidenció que exista un e-mail disponible diferente al webmaster, para explicaciones y requerimientos, tampoco una lista de correos electrónicos.

4.1.3. Análisis de brechas según los resultados obtenidos

En Ecuador se iniciará el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público el 1 de enero de 2020, según conversación mantenida con una analista del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), se ratifica que todas las entidades del Sector Público No Financiero están involucradas en este proceso.

Como parte de este proceso, el Ministerio de Economía y Finanzas consideró el desarrollo de una nueva herramienta informática a través del Sistema Integrado de Administración de las Finanzas Públicas del Ecuador SINAFIP, el cual se implementará paralelamente para el proceso de convergencia con las NICSP. Al respecto, este Ministerio en el año 2016 con el Acuerdo Ministerial 0067 de 6 de abril de 2016 ya emitió la Normativa de Contabilidad Gubernamental adaptada a las NICSP, a su vez ha venido realizando capacitaciones directas a las entidades sobre la normativa y aplicabilidad en el sistema.

La convergencia que se iniciará en enero del año 2020 es un proceso de adaptación de las NICSP a la realidad Ecuador, razón por la cual no serán aplicables todas las NICSP, como es el caso de las NICSP: 10 Información financiera en economías híper-inflacionarias, 11 Contratos de Construcción, 36 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos, 37 Acuerdos conjuntos.

El Ministerio de Economía y Finanzas en su calidad de ente rector de las Finanzas Públicas emitió la disposición sobre el inicio de convergencia a las NICSP desde el 1 de enero de 2020 para ello ha capacitado a las entidades sobre la normativa y su aplicabilidad en la nueva herramienta SINAFIP, así también está emitiendo las debidas directrices para llevar a cabo este proceso.

Sin embargo, como lo establece el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas en sus artículos: 150 “Organización Contable.- En cada entidad se establecerá la unidad encargada de la ejecución del Componente de Contabilidad Gubernamental” (Asamblea Nacional, 2010), y el 152 que señala las Obligaciones de los servidores de las entidades “Las máximas autoridades de cada entidad u organismo público, serán los responsables de velar por el debido funcionamiento del componente de contabilidad gubernamental y los servidores de las unidades financieras, de observar la normativa contable” (Asamblea Nacional, 2010).

En este sentido, en la conversación mantenida con la servidora, no se manifestó un porcentaje estimado sobre el nivel de preparación de las entidades para esta adaptación hacia las NICSP, no obstante, se enfatizó que desde el mes de enero de 2020 se cumplirá

con lo establecido. Para ello, el nuevo sistema SINAFIP ya cuenta con varios módulos y para esa fecha deben estar aplicables en su totalidad, para lo cual se emitirá la normativa respectiva.

Ante lo manifestado, se consideró importante, presentar un análisis sobre las brechas que se han encontrado en la investigación y que a su vez han sido establecidas por el Ministerio de Economía y Finanzas en el Proyecto de Convergencia a NICSP, en el cual se plantea lo estipulado en las NICSP como oportunidades de mejora para alcanzar el debido cumplimiento:

Tabla 16. Brechas de mejora respecto a las NICSP.

<p>Presentación de estados financieros: No se presenta Estado de Cambios en el Patrimonio</p> <p>Situación Actual: La Normativa de Contabilidad Gubernamental emitidas bajo el Acuerdo Ministerial 0067 de abril de 2016 en el numeral 3.1.31 Presentación de informes consolidados, no exige la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio.</p> <p>El Ecuador se ha impuesto la meta de producir estados financieros con base NICSP al 31 de diciembre de 2020. El MEF ha previsto los cambios en el Catálogo General de Cuentas de acuerdo a las NICSP aplicables en Ecuador, lo que implicó la revisión completa, tanto por la composición a los cambios del Clasificador de Ingresos presupuestario debido a la asociación presupuestaria.</p> <p>Mejora según la NICSP: El MEF establece que, a partir de 2020, también se publicará el estado de cambios en el patrimonio.</p> <p>Según las NICSP estudiadas en la presente investigación en la NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros en sus apartados del 118 al 125 establece los requerimientos de presentación para el Estado de Cambios en el Patrimonio.</p> <p>Se refiere a los cambios en el Patrimonio de una entidad, entre dos fechas de presentación, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos durante el período.</p> <p>El cambio global en el Patrimonio durante un período representa el importe total de los resultados (ahorro o desahorro) del período, otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en el patrimonio.</p> <p>La NICSP 1 está acompañada de una Guía de Implementación, pero no es parte de la misma, en la cual se presenta una estructura ilustrativa de los estados financieros en el cual consta la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio y una estructura con sus componene y requisitos mínimos. Esta estructura se incluye en el Anexo 5.3 del presente Trabajo.</p>
<p>Requerimiento en la presentación del Estado de Situación Financiera: Préstamos por pagar por separado corto y largo plazo y la Actualidad porción de los préstamos por separado.</p> <p>Situación Actual: Para este análisis se consideró el Estado de Situación Financiera del año 2018, en el cual se encuentra el grupo de Endeudamiento en los Pasivos No Corrientes, en el cual se incluyen las cuentas de Créditos Internos, Créditos Externos, Créditos con Proveedores Internos, así como Cuentas por pagar de Años Anteriores. No obstante, no es posible identificar la porción de estas deudas en el corto plazo, como obligación inmediata de pago.</p>

La Normativa de Contabilidad Gubernamental emitidas bajo el Acuerdo Ministerial 0067 de abril de 2016 en el numeral 3.1.13 Contratación de Créditos señala que: A la fecha de vencimiento de las cuotas de amortización del capital, monto de dicho movimiento se lo trasladará a la cuenta por Pagar Amortización Deuda Pública, del grupo de Deuda Flotante, que corresponde al grupo de Pasivos Corrientes.

Al respecto el MEF, considera a las “Operaciones relacionadas con instrumentos financieros” como tarea pendiente, dentro de estas operaciones están los préstamos por pagar.

Mejora según la NICSP: Según las NICSP estudiadas en la presente investigación, la NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros en sus apartados del 80 al 87 establece los requerimientos de presentación para los Pasivos Corrientes y No Corrientes.

En los apartados 70 y 71 que se refieren a la Distinción entre corriente y no corriente señalan: Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera. La entidad revelará para cada línea de partida de (...) pasivo, que se espere (...) cancelar (a) dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación y (b) después de este intervalo de tiempo, el importe que se espera (...) cancelar, después de transcurridos esos doce meses.

Es decir, que la entidad tiene que revelar por cada elemento de pasivo que combine cantidades que se enespere sean liquidadas tanto antes como después de 12 meses a partir de la fecha de presentación de reporte, la cantidad a ser liquidada después de más de 12 meses.

Al respecto, este requerimiento debe estar considerado en el desarrollo del sistema informático, en el que incluya un módulo de cálculos financieros relacionados con las deudas que facilite la determinación de las porciones a ser amortizadas según la clasificación de corrientes y no corrientes.

Requerimiento en la presentación del Estado de Resultados: Resultados atribuibles a intereses minoritarios y propietarios de la entidad controladora.

Situación Actual: Para este análisis se consideró el estado de resultados del año 2018, en el cual no consta esta partida.

Tampoco se encontró normativa de aplicación en la Normativa de Contabilidad Gubernamental, del Acuerdo Ministerial 0067 de abril de 2016.

Mejora según la NICSP: Según las NICSP estudiadas en la presente investigación, la NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros en sus apartados del 99 al 117 establece los requerimientos de presentación para el estado de rendimiento financiero. Específicamente el apartado 102 Información a presentar en el estado de rendimiento financiero, señala que en el estado de rendimiento financiero se incluirán, como mínimo, líneas de partidas que presenten los importes siguientes para el período, entre los cuales consta (c) participación en el resultado de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación.

Este apartado esta relacionado con las NICSP 36 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos y NICSP 37 Acuerdos conjuntos; normas que no se aplican en Ecuador.

Requerimiento en la presentación del Estado de Flujo de Efectivo:

1. Los flujos de caja asociados con partidas extraordinarias por separado.
2. Los flujos de caja asociados con intereses recibidos y pagados, ya sea como actividades de operación, inversión o financiación de las actividades por separado.
3. Conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalente y equivalentes de efectivo reportados en el estado de situación financiera.

Situación Actual: Para este análisis se consideró el estado de flujo de efectivo del año 2018, en el cual no constan estos requerimientos.

Tradicionalmente, el estado de flujo de efectivo ha mostrado todos los aspectos requeridos por las NICSP; sin embargo, se ha revisado nuevamente debido a los cambios en el Catálogo General de Cuentas y la normativa.

El numeral 3.1.28.5 del Acuerdo Ministerial 0067 de abril de 2016 se refiere al Estado de Flujo de Efectivo, y se presenta el modelo del estado en los cuales no se incluyen estos requerimientos.

Mejora según la NICSP: Según las NICSP estudiadas en la presente investigación, la NICSP 2 – Estados de Flujos de Efectivo establece los requisitos para su presentación.

1. Los flujos de caja asociados con partidas extraordinarias por separado.

Las siguientes partidas deben presentarse de manera separada a los flujos de operación, inversión y financiación.

-Flujos de efectivo en moneda extranjera: 36. Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo de efectivo.

38. Los flujos en moneda extranjera se presentarán de acuerdo con la NICSP 4, Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

39. (...) Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos a las tasas de cambio del final del período.

Al respecto de los efectos del diferencial cambiario, se consideró este aspecto desde 2001 igualmente, año en que la dolarización ya se encontraba cimentada en toda la economía, por lo que se hizo constar referencialmente, para las transacciones que ameriten tomar en cuenta tal diferencial y desde la óptica de las transacciones del Banco Central del Ecuador en donde reside el sistema nacional de pagos. Se encuentra como una brecha marginal que se requería ajustes parciales, que deben ser incorporados en la normativa.

Impuesto sobre la ganancia neta: 44. Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto sobre la ganancia neta deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión y financiación.

Según la normativa tributaria, el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 16.- Entidades Públicas.- Las instituciones del Estado están exentas de la declaración y pago del impuesto a la renta; las empresas públicas que se encuentren exoneradas del pago del impuesto a la renta en aplicación de las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, deberán presentar únicamente una declaración informativa de impuesto a la renta; y, las demás empresas públicas deberán declarar y pagar el impuesto conforme las disposiciones generales.

En tal sentido, esta parte de las NICSP, será aplicable únicamente para las empresas públicas que está obligadas al pago de impuesto a la renta.

- Inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos: Apartados 47 y 48, que están relacionados con las NICSP 36 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos y NICSP 37 Acuerdos conjuntos; normas que no se aplican en Ecuador.

- Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas: Apartados del 49 al 53, que están relacionados con las NICSP 36 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos y NICSP 37 Acuerdos conjuntos; normas que no se aplican en Ecuador.

2. Los flujos de caja asociados con intereses recibidos y pagados, ya sea como actividades de operación, inversión o financiación de las actividades por separado.

- **Intereses y dividendos o distribuciones similares:** 40. Los flujos de efectivo o correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos y distribuciones similares percibidos y satisfechos, deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o financiación.

41. El importe total de intereses pagados durante el ejercicio se presentará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gastos del mismo como si ha sido capitalizado, de acuerdo con la NICSP 5, Costos por Préstamos.

Al respecto, la NICSP 5 de Costos por Préstamos ya se aplica de conformidad con NICSP (se trata como gastos).

3. Conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalente y equivalentes de efectivo reportados en el estado de situación financiera. 56. Una entidad debe revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalente al efectivo, y debe presentar una conciliación de los saldos que figuran en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera.

Si bien, se está aplicando las NICSP relacionadas, es necesario que se incorpore en la presentación del estado financiero, esta clasificación según la NICSP 2, lo cual debe estar considerado en el sistema informático para la presentación del estado de flujo de efectivo, parte de ello, ha involucrado la revisión de cambios en el Catálogo General de Cuentas y la normativa. De igual forma, en los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NICSP 2 se encuentra un formato de la conciliación con los componentes de efectivo y equivalente al efectivo con los saldos que figuran en el estado de flujo de efectivo, que se presenta en el **Anexo 5.4.1**

Requerimientos sobre los elementos de las Notas a los Estados Financieros o información de apoyo

Situación Actual: Para este análisis se consideró el informe presentado sobre el año 2018, en el cual constan las notas a los estados financieros.

El Acuerdo Ministerial 0067 únicamente señala que: 3.1.27.1 Las notas a los Estados Financieros son las aclaraciones o explicaciones de los hechos económicos que se presenta en los movimientos contables, estas representan información adicional que no se encuentra directamente reflejada en los estados financieros.

Las notas deberán ser anexadas a los estados financieros para una correcta interpretación de los mismos para generar una toma de decisiones clara y objetiva.

Entre los requisitos de los informes se establece que: 3.1.28.8 Notas Aclaratorias. - En los estados financieros será requisito indispensable incorporar notas aclaratorias respecto de situaciones cuantitativas o cualitativas que puedan tener efecto futuro en la posición financiera o en los resultados obtenidos.

Mejora según la NICSP: Según las NICSP estudiadas en la presente investigación, la NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros y 2 Flujos de Efectivo se considera necesario que se mejoren los siguientes aspectos:

Los apartados 127 y 128 que se refieren a las notas señalan que: 127 literal b) revelarán la información requerido por las NICSP que no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio, o en el estado de flujo de efectivo y, c) suministrarán la información adicional que, no se presenta en los mencionados estado, y que sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

El 128. Las notas se presentarán, en la medida que sean practicable, de una forma sistemática. Cada partida de los estados financieros, las cuales se relacionarán con la información correspondiente en las notas.

1. Información de apoyo a los elementos incluidos al Estado de Situación Financiera:

La información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas, el apartado 93, señala que una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las líneas de partidas presentadas, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones de la entidad.

En este sentido, es necesario incorporar información detallada sobre:

- Activos Intangibles: las subclasificaciones se relacionan con la NICSP 31 Activos Intangibles, que se incorporó parcialmente en la normativa de 2016.

La información para revelar se encuentra entre los apartados del 117 al 127 de la NICSP 3, en cuyo apartado 118, indica que una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplo de clases separadas: a) marcas, b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales, c) programas y aplicaciones informáticas, d) licencias, e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación, f) recetas, fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y, g) activos intangibles en proceso.

- Préstamos: Se mencionó como mejora en la presentación del Estado de Situación Financiera, en el cual se estableció que en su presentación es necesaria la distinción, de la porción corriente de la deuda a largo plazo, de la porción no corriente. Se relaciona con la NICSP 29 que será reemplazada por la NICSP 41 (en el año 2022). Conforme ya se mencionó la NICSP 1 en sus apartados 93, 127 b) y c) y el 128 se refieren a la información de detalle de los préstamos para que se revele, los montos adeudados, los plazos y montos de amortización y pago final, método de determinación de tasas de interés, fechas de fijación de tasa, fechas de pago de los intereses y las garantías establecidas.

La información relacionada con préstamos de características similares puede ser agrupada.

2. Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Flujo de Efectivo

El apartado 29 de la NICSP 2 señala que es recomendable que las entidades que presentan flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación aplicando método directo, suministren también una conciliación entre el resultado (ahorro/desahorro) de las actividades ordinarias y el flujo de efectivo neto de las actividades de operación. Esta conciliación puede presentarse como parte del estado de flujos de efectivo o en las notas a los estados financieros.

Dentro de los ejemplos ilustrativos que acompañan a la norma se presenta un modelo de esta conciliación, que se presenta en **Anexo 5.4.1**.

3. Información de apoyo a los estados financieros en general – Referencia cruzada que permita la identificación de cada nota: La NICSP 1 en el literal c del apartado 129 señala que la información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos/patrimonio o en el estado de flujo de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada línea de partida.

130. En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable cambiar el orden de ciertas partidas dentro de las notas. (...) No obstante, una estructura sistemática de las notas se conservará, en la medida de lo posible.

– Políticas contables significativas aplicadas: la NICSP 1 establece que la entidad revelará en el resumen de políticas contables significativas: a) la base o bases de medición utilizadas al preparar los estados financieros; b) el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de alguna NICSP; y, c) las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

137. Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios profesionales, diferentes de aquellos que impliquen estimaciones, que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

– Revelación de información no financiera: objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero: al respecto la NICSP 30 de Revelaciones de instrumentos financieros, sobre naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos señala en su apartado 38. Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa. 39. (...) Dichos riesgos incluyen por lo general, sin que la enumeración sea taxativa, el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez, y el riesgo de mercado.

La información cualitativa 40. Para cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros, una entidad revelará: a) las exposiciones al riesgo y la forma en que éstas surgen; sus objetivos, políticas y procesos para la gestión riesgo, así como los métodos utilizados para medirlo; y c) cualesquiera cambios habidos en (a) o (b) desde el periodo precedente.

– Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre, que conlleve un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en activos o pasivos dentro del año próximo: se especifica en el apartado 140. Una entidad revelará en las notas información sobre a) los supuestos clave acerca del futuro, y b) otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha de presentación, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del año próximo. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: a) su naturaleza; y b) su importe en libros en la fecha de presentación.

– Información referente al capital que permita evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica la entidad para gestionar el Capital: el apartado 148A. establece que una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, políticas y los procesos que ella aplica para gestionar el capital.

148B. Para cumplir lo establecido en el apartado 148A, la entidad revelará lo siguiente:

a) Información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya entre otras cosas: i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión; ii) cuando una entidad está sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de éstos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital, y iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.

b) Datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital.

c) Los cambios en (a) y (b) desde el periodo anterior.

d) Si durante el periodo ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeto.

e) Cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

– **Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como Patrimonio:** el apartado 148D. plantea que, en el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte): a) un resumen de datos cuantitativos sobre el importe clasificado como activos netos/patrimonio; b) sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo cualquier cambio sobre el periodo anterior; c) las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros; e, d) información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra.

Fuente: (Ministerio de Finanzas, 2016), (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017) y NICSP.

Elaborado por: Andrea Campaña en base a la investigación (2019)

Es importante mencionar que

Además de las actividades relacionadas con las NICSP, se plantearon otras actividades transversales que facilitan la implementación, siendo una de las más importantes el enlace con el proyecto de la nueva herramienta integrada para la gestión de las finanzas públicas que ya fue contratada por el Ministerio de Economía y Finanzas (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017).

Así también

De acuerdo con la programación del Proyecto de Convergencia a NICSP y de las actividades de implementación de la nueva herramienta, los primeros estados financieros consolidados del sector público bajo NICSP serán los del año 2020. Actualmente, conforme al cronograma del Proyecto de Convergencia hacia NICSP, está próxima a publicarse la Normativa de Contabilidad Gubernamental, tomando en cuenta el formato para cada Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental a modo de norma internacional, es decir, en el orden de: alcance, reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017).

Para cada una de las NICSP, el MEF ha definido las siguientes actividades a realizar:

Tabla 17. Actividades para el proceso de convergencia hacia las NICSP.

ACTIVIDADES	FECHAS
Preparar la Normativa bajo NICSP	2019
Expedición de la Normativa	12/2019
Elaborar los instructivos y manuales	06 a 11/2019
Expedición de instructivos y manuales	12/2019
Preparar el material para capacitación	05 a 08/2019
Realizar la capacitación conceptual	09/2019 a 06/2022

Fuente: (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017)

Con relación a los parámetros analizados por el Índice de divulgación de información financiera y presupuestal pública en Internet- DIFI, cabe indicar, que no todos los parámetros analizados son de cumplimiento obligatorio, sin embargo, son parámetros considerados en otros estudios como posibles oportunidades de mejora en la divulgación de la información financiera que influye en la transparencia.

En este sentido se presenta un cuadro resumen, con las oportunidades de mejora:

Tabla 18. Oportunidades de mejora según el análisis del Índice de Divulgación de Información financiera y Presupuestal Pública en Internet -DIFI.

Parámetros	Oportunidades de Mejora	
1.	CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN PROVISTA	
1.B.	<i>Posición Financiera</i>	
1.B.3.	Estado de Cambios en el Patrimonio	Se encuentra considerado en el proceso de convergencia hacia las NICSP que se iniciará el 1 de enero de 2020, con la aplicación de la NICSP 1 de presentación de estados financieros. Por lo que se espera que al 31 de diciembre de 2020 ya se emita el Estado de Cambios en el Patrimonio.
1.C.	<i>Información no Financiera</i>	
1.C.1.	Indicadores de Eficiencia	Estos indicadores deben estar relacionados con la información financiera, como una opción se plantea el Marco de referencia para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas PEFA, por ejemplo con un enfoque a proyectos de inversión, deuda, gastos, ingresos, y demás componenetes de los estados financieros.
1.C.2.	Indicadores de Economía	
1.C.3.	Indicadores de Eficacia	
2.	CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN	
2.F.	<i>Confiabilidad: La información es verificada por auditores</i>	
2.F.1.	La información auditada y no auditada es claramente diferenciada	La normativa no establece como requisito la publicación de información auditada, sin embargo, es considerado un parámetro que genera confiabilidad en la información publicada, y principalmente se dispondrá de los hallazgos detectados que pueden influir en la toma de decisiones.
3.	NAVEGABILIDAD, DISEÑO Y ACCESO	
3.D.	<i>Fácil gestión de los datos: La información esta disponible en diferentes formatos para descarga</i>	
3.D.1.	Formato: html	Se requiere un análisis técnico informático y emisión de directrices paa la publicación de información financiera en estos formatos de descarga. El objetivo, es facilitar un análisis financiero de la información.
3.D.3.	Formato: xls	
3.E.	<i>Fácil uso en un contexto internacional: Es positivo que la información esté disponible en diferentes idiomas.</i>	

Parámetros		Oportunidades de Mejora
3.E.1.	El contenido de la información está en diferentes idiomas	El artículo 185 del Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, plantea como mecanismos institucionales para fomentar la transparencia fiscal.- Las entidades y organismos que conforman el sistema nacional de finanzas públicas deben producir y distribuir la información fiscal para facilitar el control social, de manera completa, relevante, comprensible, oportuna, organizada, en formato accesible y en lenguaje sencillo para que la ciudadanía pueda procesarla. La presentación de la información financiera en diferentes idiomas es un valor agregado que facilitaría la comprensión de extranjeros que podrían ser posibles inversionistas.
3.F.	<i>Interactividad con el usuario: medios disponibles para la interactividad entre el usuario y la administración</i>	
3.F.1.	Hay un e-mail disponible diferente al webmaster, para explicaciones y requerimientos	Existe un enlace como servicios electrónicos, denominado tramitesciudadanos.gob.ec , en el que se presenta una plataforma para interacción entre el MEF y los usuarios, sin embargo, esta página presenta problemas de conectividad. En la web institucional se presentan números telefónicos de contacto, se podría establecer lista de correos electrónicos de las diferentes áreas del Ministerio que represente un medio de fácil acceso y que cumpla su objetivo de interacción con los ciudadanos para obtener explicaciones y requerimientos.
3.F.2.	Una lista de correos electrónicos es provista	

Fuente: (Presidencia Constitucional de la República, 2014), (Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA), 2016)

Elaborado por: Andrea Campaña en base a la investigación (2019)

4.2. Comprobación de hipótesis

En el proceso de comprobación de hipótesis se utilizó la prueba t de Student, en vista de que es una prueba estadística con la cual se evalúa si existen diferencias significativas entre dos grupos respecto a sus medias (Sampieri-Hernandez, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2014). Se consideró un nivel de significancia de 0,05 (5%) y un nivel de confianza del 95%, procesando los datos en la herramienta Excel. En esta prueba se plantea hipótesis de diferencias entre grupos, tal forma que la hipótesis nula manifiesta que no existe diferencia significativa entre los grupos, mientras que la hipótesis alterna señala que si existe diferencia significativa entre sí (Sampieri-Hernandez, Fernandez-Collado, & Baptista-Lucio, 2014).

Con el objeto de comprobar la hipótesis planteada para la presente investigación se aplicó el método antes indicado, para lo cual se plantean las siguientes hipótesis por cada año analizado:

Hipótesis nula H0: No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera

Hipótesis alterna H1: Si hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

Se ha considerado un nivel de confianza del 95% con un margen de error del 5%, obteniendo los siguientes resultados:

Tabla 19. Prueba t de student para los años 2012 y 2013.

Años	2012		2013	
	Variable 1	Variable 2	Variable 1	Variable 2
Media	7,462686567	22,07407407	7,213930348	22,07407407
Varianza	74,84963243	25,76028807	78,78517858	25,76028807
Observaciones	6	3	6	3
Varianza agrupada	60,82410547		63,63520987	
Diferencia hipotética de las medias	0		0	
Grados de libertad	7		7	
Estadístico t	-2,649528475		-2,634445796	
P(T<=t) una cola	0,016482123		0,016847121	
Valor crítico de t (una cola)	1,894578605		1,894578605	
P(T<=t) dos colas	0,032964246		0,033694242	
Valor crítico de t (dos colas)	2,364624252		2,364624252	

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

- **Año 2012**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -2,6495, por lo tanto $-2,6495 < -2,3646$, se encuentra en la zona de rechazo de la hipótesis nula H0 y se acepta la hipótesis alterna H1.

Es decir, **Si** difiere significativamente el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

- **Año 2013**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -2,6344, por lo tanto $-2,6344 < -2,3646$, se encuentra en la zona de rechazo de la hipótesis nula H0 y se acepta la hipótesis alterna H1.

Es decir, **Si** difiere significativamente el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

Tabla 20. Prueba t de student para los años 2014 y 2015.

Años	2014		2015	
	Variable 1	Variable 2	Variable 1	Variable 2
Media	7,213930348	18,67777778	7,213930348	18,67777778
Varianza	78,78517858	0,497901235	78,78517858	0,497901235
Observaciones	6	3	6	3
Varianza agrupada	56,41738506		56,41738506	
Diferencia hipotética de las medias	0		0	
Grados de libertad	7		7	
Estadístico t	-2,158434723		-2,158434723	
P(T<=t) una cola	0,033882187		0,033882187	
Valor crítico de t (una cola)	1,894578605		1,894578605	
P(T<=t) dos colas	0,067764373		0,067764373	
Valor crítico de t (dos colas)	2,364624252		2,364624252	

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

- **Año 2014**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -2,1584, por lo tanto $-2,1584 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H0 y se rechaza la hipótesis alterna H1.

Es decir, **No** hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

- **Año 2015**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -2,1584, por lo tanto $-2,1584 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H0 y se rechaza la hipótesis alterna H1.

Es decir, **No** hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

Tabla 21. Prueba t de student para los años 2016 y 2017.

Años	2016		2017	
	Variable 1	Variable 2	Variable 1	Variable 2
Media	7,213930348	18,67777778	11,19402985	22,07407407
Varianza	78,78517858	0,497901235	104,9231455	25,76028807
Observaciones	6	3	6	3
Varianza agrupada	56,41738506		82,30518621	
Diferencia hipotética de las medias	0		0	
Grados de libertad	7		7	
Estadístico t	-2,158434723		-1,69602425	
P(T<=t) una cola	0,033882187		0,066849629	
Valor crítico de t (una cola)	1,894578605		1,894578605	
P(T<=t) dos colas	0,067764373		0,133699258	
Valor crítico de t (dos colas)	2,364624252		2,364624252	

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

- **Año 2016**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -2,1584, por lo tanto $-2,1584 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H0 y se rechaza la hipótesis alterna H1.

Es decir, **No** hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

- **Año 2017**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -1,6960, por lo tanto $-1,6960 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H0 y se rechaza la hipótesis alterna H1.

Es decir, **No** hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

Tabla 22. Prueba t de student para los años 2018.

Años	2018	
	Variable 1	Variable 2
Media	11,19402985	22,07407407
Varianza	104,9231455	25,76028807
Observaciones	6	3
Varianza agrupada	82,30518621	
Diferencia hipotética de las medias	0	
Grados de libertad	7	
Estadístico t	-1,69602425	
P(T<=t) una cola	0,066849629	
Valor crítico de t (una cola)	1,894578605	
P(T<=t) dos colas	0,133699258	
Valor crítico de t (dos colas)	2,364624252	

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

- **Año 2018**

Regla de decisión: considerando el valor crítico d t, la zona de aceptación de la hipótesis nula H0, se encuentra entre -2,3646 y +2,3646.

Decisión: En este caso el estadístico de resultado es de -1,6960, por lo tanto $-1,6960 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H0 y se rechaza la hipótesis alterna H1.

Es decir, **No** hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.

Tabla 23. Resumen consolidado de comprobación de hipótesis período 2012-2018

<i>Años</i>	<i>Estadístico t</i>	<i>Valor crítico de t (dos colas)</i>	<i>Decisión</i>	<i>Resultado</i>
2012	-2,649528475	2,364624252	El estadístico de resultado es de -2,6495, por lo tanto $-2,6495 < -2,3646$, se encuentra en la zona de rechazo de la hipótesis nula H_0 y se acepta la hipótesis alterna H_1 .	Si difiere significativamente el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
2013	-2,634445796	2,364624252	El estadístico de resultado es de -2,6344, por lo tanto $-2,6344 < -2,3646$, se encuentra en la zona de rechazo de la hipótesis nula H_0 y se acepta la hipótesis alterna H_1 .	Si difiere significativamente el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
2014	-2,158434723	2,364624252	El estadístico de resultado es de -2,1584, por lo tanto $-2,1584 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H_0 y se rechaza la hipótesis alterna H_1 .	No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
2015	-2,158434723	2,364624252	El estadístico de resultado es de -2,1584, por lo tanto $-2,1584 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H_0 y se rechaza la hipótesis alterna H_1 .	No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
2016	-2,158434723	2,364624252	El estadístico de resultado es de -2,1584, por lo tanto $-2,1584 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H_0 y se rechaza la hipótesis alterna H_1 .	No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
2017	-1,69602425	2,364624252	El estadístico de resultado es de -1,6960, por lo tanto $-1,6960 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H_0 y se rechaza la hipótesis alterna H_1 .	No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
2018	-1,69602425	2,364624252	El estadístico de resultado es de -1,6960, por lo tanto $-1,6960 > -2,3646$, se encuentra en la zona de aceptación de la hipótesis nula H_0 y se rechaza la hipótesis alterna H_1 .	No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera.
Conclusión: Se considera el año más reciente de la investigación que es el 2018, con el cual se concluye, que No hay diferencia significativa entre el Cumplimiento de las NICSP y la Transparencia Financiera				

Fuente: Elaboración propia en base a la investigación (2019)

CAPÍTULO V

5. CONCLUSIONES

5.1. Conclusiones

- En el período del 2012 al 2018, el Ecuador ha cumplido con la presentación de la mayoría de los estados financieros que recomienda la NICSP 1 alcanzando un promedio del 76% debido a que no se presenta el Estado de Cambios en el Patrimonio y las Notas a los Estados Financieros solamente se publicó en cuatro años. Sin embargo, al obtener el grado de cumplimiento de los requisitos mínimos que deben contener los estados financieros conforme las NICSP 1, 2 y 24 disminuye a un promedio de cumplimiento del 50% principalmente por la información de las Notas a los Estados Financieros. El Estado de Ejecución Presupuestaria es el único que alcanza el 100%, los demás estados financieros deben realizar cambios para que proporcionen información que cumpla con las exigencias internacionales.

Por otro lado, la transparencia medida por el índice DIFI alcanzó un promedio del 63% en este período, sin evidenciar un impacto significativo con el cumplimiento de las NICSP ya que únicamente se evalúa la presentación de los estados financieros como parte de la categoría del contenido de la información provista. Es decir, que los índices de cumplimiento de las NICSP en la mayoría de los años no difieren significativamente de los índices de transparencia financiera.

- Al obtener el grado de cumplimiento de las NICSP en los dos niveles, se evidenció que el incremento del índice se obtuvo en los años 2017 y 2018, esencialmente en el nivel de cumplimiento de los requisitos mínimos que se presenta en cada estado financiero. Esto como resultado de medidas legales que incorporaron a las NICSP como normativa contable aplicable en el Ecuador desde el año 2014 en el Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas artículo 164 y posteriormente el Acuerdo Ministerial 0067 que presenta reformas a las Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental basadas en requerimientos de la normativa internacional. Lo cual refleja que el Ecuador

ya inició procesos armonización y convergencia contable con estándares internacionales que se implementarán con aplicación obligatoria a partir del 01 de enero de 2020. No obstante, a la fecha, la información financiera publicada en comparación a lo recomendado por las NICSP, requiere cambios sustanciales principalmente en la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio y en las Notas e Información de Apoyo a los Estados Financieros.

- El resultado del nivel de transparencia financiera medido a través del índice DIFI, relativamente se ha mantenido constante en el período analizado con un promedio del 63% evidenciándose que no ha existido mejoras significativas en las categorías que analiza este índice. Es notoria la limitación de acceso a la información financiera del sector público, a pesar de que el gobierno electrónico se ha posicionado como una herramienta para la obtención de información. El análisis de esta variable ha permitido reconocer que el Estado es el responsable de proporcionar información suficiente, clara, útil, comprensible, confiable, asequible, manejable, ante los parámetros analizados se pudo obtener oportunidades de mejora en la difusión de esta información, que contribuya a elevar los índices de transparencia según lineamientos internacionales.
- El cumplimiento de las NICSP no refleja un impacto significativo en la transparencia financiera, si bien es un componente primordial de esta variable, no es suficiente para alcanzar niveles óptimos de transparencia, esto debido a que los mecanismos de publicación de la información financiera que se emplean en el sector público, desde el punto de vista de los factores de evaluación considerados en esta investigación, no son los suficientes para brindar mayores facilidades de acceso y uso a los usuarios.
- El desarrollo del nuevo Sistema Integrado de Administración de Finanzas Públicas es una de las medidas adoptadas por el Ministerio de Economía y Finanzas para ayudar al proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad NICSP en el que se verán parametrizados sus requerimientos. A su vez, se encuentra realizando capacitaciones directas a las entidades públicas, sobre la normativa y el uso de la

herramienta informática, con el objetivo de que se cumpla con el inicio de la aplicación de las NICSP el 1 de enero de 2020, considerando el principio de legalidad en cada gestión a realizar, ya que los cambios pueden efectuarse únicamente con la disposición de una normativa. Consecuentemente, el éxito de este proceso depende a la vez de cada entidad pública ya que son las responsables directas de la correcta aplicación de la normativa.

BIBLIOGRAFÍA

- Ablan B., N. (Julio-Diciembre de 2013). Las normas internacionales de contabilidad para el sector público (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. *Visión Gerencial*(2), 221-240.
- Actualícese. (22 de septiembre de 2017). *Actualícese*. Recuperado el junio de 2018, de Actualícese.com: <https://actualicese.com/actualidad/2017/09/22/fallas-en-la-implementacion-de-los-nuevos-marcos-contables-por-parte-de-las-entidades/>
- Araya L., C. (2011). Transparencia financiera gubernamental en los países miembros del Sistema de Integración Centroamericana (SICA). *InterSedes: Revista de las Sedes Regionales, XII*(23), 157-175.
- Araya, C. (2014). *Los procesos de implementación de las NICSP: el caso de Costa Rica*. Ciudad de Panamá: Asamblea General de Alafec.
- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación* (Sexta ed.). Caracas: Episteme C.A.
- Arroyo-Chacon, J. (2018). El principio de rendición de cuentas y estado democrático costarricense. *Revista Judicial, Poder Judicial de Costa Rica*(123), 167-191.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2001). *Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos*. San José, Costa Rica.
- Asamblea Nacional. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi.
- Asamblea Nacional. (2010). *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*. Quito.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1949). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. Costa Rica.
- Avila-Martinez, A., & Romero-Zavala, L. (Febrero de 2013). La nueva Ley General de Contabilidad Gubernamental y la transparencia de la rendición de cuentas. *Economía informa*(378), 74-82. Recuperado el 25 de junio de 2018
- Banco Interamericano de Desarrollo. (8 de Agosto de 2017). *Estado de adopción de NICSP en los países de Latinoamérica y el Caribe*. Recuperado el junio de 2018, de Ministerio de Economía y Finanzas de Perú: https://www.mef.gob.pe/contenidos/contra_publ/documentac/resumen_ejecutivo_BID_Estudio_NICSP_LAC_FOCAL.pdf

- Barragan-Martinez, X., & Guevara-Viejo, F. (Mayo - Agosto de 2016). El gobierno electrónico en Ecuador. *Ciencia UNEMI*, 9(19), 110-127.
- Barrios, S. (junio de 2009). El sistema de información financiero para la toma de decisiones y control de la Alcaldía de Barinas. *Visión Gerencial*, 5-20.
- Bergmann, A., & Labaronne, L. (2013). La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas. *Revista Española de Control Externo*, XV(44), 19-29.
- Bohorquez-Camargo, J. (16 de Septiembre de 2011). Adopción de normas internacionales de contabilidad en países de Suramérica. *ECONÓMICAS CUC*, 32(1), 129-142.
- Brusca A., I., & Montesinos J., V. (23-24 de febrero de 2006). La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional. *Jornada de Contabilidad Pública*. Logroño, La Rioja, España.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2015). *Public sector accounting and auditing in Europe. The challenge of harmonization* (Vol. 1era edición). Saffron House, London: Palgrave macmillan.
- Caba-Perez, C., & Caba-Perez, E. (2007). La cuenta inversión argentina frente a los compromisos adquiridos por el programa "Transparencia en las cuentas públicas". *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, 6(8), 81-105.
- Caba-Perez, C., & Lopez-Hernandez, A. (Diciembre de 2003). La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Contabilidade & Finanzas - USP* (33), 90-100.
- Cañibano, L. (2001). *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica* (7ma ed.). Madrid, España: Pirámide.
- Castañeda-Monroy, J. (enero de 2012). Análisis y utilidad de la información contable consolidada del sector gobierno general de Bogotá D.C. (Colombia). *Trabajo presentado a la Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera*. Bogotá DC, Colombia: Colaboración.
- Castellanos-Sanchez, H. (julio-diciembre de 2010). El valor razonable y la calidad de la información financiera. *Visión Gerencial*(2), 269-282.

- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. (2006). *Código iberoamericano de buen gobierno*. Uruguay.
- Congreso Nacional. (2002). *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado*.
- Congreso Nacional. (2004). *Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública*. Quito, Ecuador.
- Consejo de Participación Ciudadana y Control Social. (2018). *Proceso de rendición de cuentas*. Recuperado el Mayo de 2019, de Consejo de Participación Ciudadana y Control Social: <http://www.cpcs.gov.ec/participacion-ciudadana-y-control-social/rendicion-de-cuentas/guias-y-formularios/proceso-de-rendicion-de-cuentas-2018/>
- Consejo de Participación Ciudadana y Control Social Transitorio. (2018). *Reglamento de Rendición de Cuentas*. Quito, Ecuador.
- Consejo Nacional de Planificación CNP. (2017). *Plan Nacional para el Buen Vivir 2017-2021*. Guayaquil.
- Contaduría General de la Nación. (junio de 2013). *Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia normas internacionales de información financiera (NIIF) y normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP)*. Recuperado el 25 de junio de 2018, de [contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co): <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-8f1d-9588d5d44f4a/Estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%C3%B3n+contable+p%C3%ABblica+hacia+NIIF+y+NICSP.pdf?MOD=AJPERES>
- Contraloría General del Estado. (2009). *Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado*. Quito.
- Contraloría General del Estado. (2010). *Reglamento de control externo del sistema de presupuestos públicos*. Ecuador.
- Contraloría General del Estado. (2014). *Informe de auditoría financiera a los estados financieros del Ministerio de Finanzas, por el período entre el 1 de enero . Auditoría financiera, Ministerio de Finanzas, Dirección de Auditoría de Desarrollo Seccional y Seguridad Social, Quito. Obtenido de <http://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=44355&tipo=inf>*

- Coria-Paez, A., Pastor-Roman, I., & Torres-Hernandez, Z. (julio-diciembre de 2013). Propuesta de metodología para elaborar una investigación científica en el área de Administración de Negocios. *Pensamiento & Gestión*(35), 1-24.
- Cottarelli, C. (2012). *Transparencia fiscal, rendición de cuentas y riesgo fiscal*. Fondo Monetario Internacional, Finanzas Públicas en colaboración con Estadística. Fondo Monetario Internacional.
- Cruz R., D., Perez Castañeda, S., & Piedra M., V. (2012). La contabilidad creativa y su impacto en la información financiera. *Quipukamayoc*, 20(38), 102-108.
- Del Canto, E., & Silva Silva, A. (2013). Metodología cuantitativa: abordaje desde la complementariedad en ciencias sociales. *Revista de Ciencias Sociales (Cr)*, III(141), 25-34.
- Deloitte. (Abril de 2017). Las NICSP en su bolsillo.
- El Comercio. (11 de Febrero de 2019). *El Comercio*. Obtenido de ElComercio.com: <https://www.elcomercio.com/actualidad/finanzas-tendra-recursos-plataforma-gestion.html>
- Espino, J. (2001). *Economía del sector público mexicano*. Unam.
- EY. (Noviembre de 2015). *Ey.com*. Recuperado el junio de 2018, de EY Buildin a better working word: <http://ucsp.edu.pe/wp-content/uploads/2015/11/Wilfredo-Rubiños-Aportes-y-Ventajas-de-las-NIIF.pdf>
- FOCAL Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina. (2019). *Contabilidad gubernamental en América Latina y Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*. Brasilia.
- Fuentes-Martín, M. d., & Rodríguez-González, R. (1994). El control de gestión como instrumento de optimización de la función pública. *Anales de estudios económicos y empresariales*(9), 121-144.
- Fuertes-Fuertes, I. (2006). El modelo de contabilidad pública internacional de la IFAC. Análisis de la armonización formal. *Jornada de Contabilidad Pública* . 9, págs. 1-27. La Rioja: ASEPUC.
- Gamez A., L., Joya A., R., & Ortiz P. , M. (2015). Una mirada a la ley general de contabilidad gubenamental mexicana. *Retos de la Dirección*, 35-48.

- Garcia-Galindo, G. (Enero-abril de 2009). Fortalecimiento de las finanzas públicas territoriales. *Revista Escuela de Administración de Negocios*(65), 157-178.
- Garcia-Roque, V. (Marzo-Abril de 2011). ¿Por qué y para qué la armonización contable? *Federalismo Hacendario*(168), 38-45.
- Gomez Cano, C., Aristizabal Valbuena, C., & Fuentes Gomez, D. (Julio-Diciembre de 2017). Importancia de la información financiera para el ejercicio de la Gerencia. *Desarrollo Gerencial*, 88-101.
- Gomez Villegas, M., & Montesinos Julve, V. (julio-septiembre de 2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica; el caso de Colombia. *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 22(45), 17-35.
- Gomez-Perez, J. (enero-junio de 2013). El proceso de adopción de estándares internacionales de contabilidad en Venezuela. *Revista del Centro de Investigación Universidad La Salle*, 10(39), 165-180.
- Gomez-Villegas, M., & Montesinos-Julve, V. (octubre-diciembre de 2014). Gobierno electrónico y transparencia financiera y presupuestal de los departamentos en Colombia. *Venezolana de Gerencia*, 19(68), 670-698.
- Gordon-Rapoport, S. (abril-junio de 2011). Transparencia y rendición de cuentas de organizaciones civiles en México. *Revista Mexicana de Sociología*, 73(2), 199-229.
- Gracia-Sarubbi, F., Juan-Pajares, C., & Rodriguez-Lopez, A. (julio-diciembre de 2014). Evolución del proceso de armonización contable en España y Brasil en el período 1973-2013. *Cuadernos De Contabilidad*, 397-425.
- Guevara Patiño, R. (julio-diciembre de 2016). El estado del arte en la investigación: ¿análisis de los conocimientos acumulados o indagación por nuevos sentidos? *Revista Folios*(44), 165-179.
- Hernández-Sampieri, R., Fernández-Collado, C., & Baptista-Lucio, M. d. (2010). *Metodología de la investigación* (Quinta ed.). México DF: Mc Graw Hill.
- Hollander-Sanhueza, R., & Morales-Parada, F. (s.f.). Una mirada al fenómeno de la contabilidad creativa desde las NIIF y las NICSP. *Perspectiva Empresarial*, 4(1), 85-94.

- Hood, C., & Jackson, M. (1991). The new public management: a recipe for disaster? *Caberra Bulletin of Public Administration*(64), 16-24.
- Ibarra-Mares, A. (2009). *Introducción a las finanzas públicas*. Cartagena de Indias, Colombia: Fundación Universitaria Tecnológico de Comfenalco.
- Jara Alba, C., & Umpierrez de Reguero, S. (2014). Evolución del Sector Público Ecuatoriano desde 1998 a 2013. *Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, XII(21), 131-147.
- Jaramillo-Echeverri, L. G. (2003). ¿Qué es epistemología? *Cinta de Moebio*(18), 7.
- Las Heras, J. (2006). Contabilidad pública versus administración financiera gubernamental. Un intento de conciliación. *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, 6(7), 93-118.
- Lopez H., A., & Caba P., C. (2003). El impacto del entorno en la aplicación de las IPSAS de la IFAC al Mercosur. *Contabilidad y Auditoría*(17), 113-130.
- Lopez, P. (2004). Población muestra y muestreo. *Punto Cero*, 09(08), 69-74.
- Marcotrigiano Z., L. (enero-julio de 2013). Reflexiones acerca de la elaboración y presentación de estados financieros bajo ambiente VEN-NIF PYME. *Actualidad Contable Faces*, 16(26), 45-81.
- Martinez-Gonzalez, A. (2005). Nuevos enfoques de la rendición de cuentas para las entidades públicas. *Auditoría Pública*(36), 83-100.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2007). *Acuerdo No. 447*. Quito, Ecuador.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). *Acuerdo No. 0037*. Quito.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1 de Noviembre de 2019). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de finanzas.gob.ec: <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/02/FORTALECIMIENTO-DEL-SISTEMA-DE-ADMINISTRACIÓN-FINANCIERA-DEL-SECTOR-PÚBLICO-ECUATORIANO.pdf>
- Ministerio de Finanzas. (06 de abril de 2016). *Acuerdo Ministerial 0067*. Recuperado el junio de 2018, de finanzas.gob.ec: <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2016/04/Acuerdo-067-Normativa-de-Contabilidad-Gubernamental.pdf>

- Ministerio de Finanzas. (22 de Marzo de 2017). *Normativa Presupuestaria*. Recuperado el Septiembre de 2018, de finanzas.gob.ec: <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/03/Normativa-Presupuestaria-Codificada-22-de-marzo-de-2017.pdf>
- Ministerio de Finanzas del Ecuador. (2013). *Estados financieros*. Recuperado el 25 de junio de 2018, de finanzas.gob.ec: <https://www.finanzas.gob.ec/estados-financieros/>
- Ministerio de Finanzas. (s.f.). *Ministerio de Finanzas*. Recuperado el Septiembre de 2018, de finanzas.gob.ec: <https://www.finanzas.gob.ec/valores-mision-vision/>
- Ministerio de Hacienda Costa Rica. (s.f.). *Ministerio de Hacienda Costa Rica*. Recuperado el abril de 2019, de Sitio web del Ministerio de Hacienda Costa Rica: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/20-mision-vision-y-valores-institucionales>
- Ministerio de Salud Pública. (02 de Septiembre de 2019). *msp.gob.ec*. Obtenido de instituciones.msp.gob.ec: <http://instituciones.msp.gob.ec/somossalud/index.php/info-salud/953-el-msp-forma-parte-del-proyecto-mas-grande-a-nivel-de-sociedades-financieras>
- Monge, P. (enero-junio de 2005). Las Normas Internacionales de Contabilidad. *Actualidad Contable Faces*, 8(10), 35-52.
- Ochoa-Henriquez, H., & Montes de Oca, Y. (julio-septiembre de 2004). Rendición de cuentas en la gestión pública: reflexiones teóricas. *Revista Venezolana de Gerencia*, 9(27), 455-472.
- Paez-Veracierta, J. (septiembre-diciembre de 2009). La interpolación lineal en la distribución t: valores y errores. *SABER. Revista Multidisciplinaria del Consejo de Investigación de la Universidad de Oriente*, 21(3), 261-268.
- Pestaña de-Martinez, P. (julio-diciembre de 2004). Aproximación conceptual al mundo de los valores. *Revista Iberoamerica de Investigación sobre Cambio y Eficacia Escolar*, 2(2), 67-82.
- Pozo, M. (29 de Julio de 2016). EEUU.: en Ecuador no existe suficiente transparencia fiscal. *La Hora*.
- Presidencia Constitucional de la República. (2014). *Reglamento del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*. Quito, Ecuador: Decreto Ejecutivo 489.

- Presidencia de la República de Costa Rica. (2017). *Decreto de Transparencia y Acceso a la Información Pública*. Costa Rica.
- Presidencia de la República de Costa Rica. (2018). *Plan Nacional de Desarrollo y de Inversión Pública 2019-2022*. Costa Rica.
- Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA). (Febrero de 2016). Marco de referencia para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas. *Mejora de la gestión de las finanzas públicas. Respaldo al desarrollo sostenible*. Washigton DC, Estados Unidos.
- Quinche-Martin, F. (junio de 2006). Historia de la contabilidad: una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de hitoriografía contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, XIV(1), 187-201.
- Quintana-Cabrales, A., & Esteves-Martir, M. (junio de 2002). Principales características de la contabilidad en las entidades presupuestarias cuabanas. *Revista Galega de Economía*, 11(1), 0.
- Rodriguez-Saiz, L., Saiz-Briones, J., & Huerta-Riveros, P. (2007). Transparencia y profundidad en los mercados financieros: el caso del IBEX 35. *Theoria*, 16(2), 47-60.
- Ruiz-Lozano, M., Tirado-Valencia, P., & Morales-Gutierrez, A. (2008). Transparencia y calidad de la información económico-financiera en las entidades no lucrativas. Un estudio empírico a nivel andaluz. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*(63), 253-274.
- Sampieri-Hernandez, R., Fernandez-Collado, C., & Baptista-Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación*. México: Mc Graw Hill.
- Sanchez, J., & Pincay, D. (2013). La contabilidad pública en América Latina y el Devengo en Ecuador. *Analítika, Revista de análisis estadístico*, 6 (2)(3), 19-29.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México. (01 de 01 de 2013). *Manual de contabilidad gubernamental para el sector paraestatal federal*. Recuperado el 25 de junio de 2018, de hacienda.gob: http://www.hacienda.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/ContabilidadGubernamental/SCG_2013/manual%20_SPF/doc/capituloI/mp1b01.pdf

- Secretaría Nacional de la Administración Pública. (2011). *Norma de Implementación y Operación de Gobiernos por Resultados*. Quito, Ecuador.
- Sour, L. (2017). Avances en la cantidad de la información financiera del sector público en México a raíz de la LGGG. *Contaduría y Administración*(62), 419-441.
- Suarez, N. (13 de Mayo de 2011). La fiscalización es deficiente en el sector público descentralizado. *Hoy digital*.
- Torres, L., & Pinza, V. (Abil de 2003). Local government financial reporting in the USA an SPAIN. A comparative study. *Spanich Journal of Finance and Accounting*(115), 153-183.
- Tua-Pereda, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y Negocios*, 7(13), 94-110. Recuperado el 25 de Junio de 2018
- Viloria, N. (2001). Epistemometodología de la ciencia contable. *Actualidad Contables*, 4(4), 63-71.

ANEXOS

ANEXO 1



Tabla de puntuación de aspectos analizados para comparar el suministro de información financiera en los estados financieros del sector público del Ecuador con la mínima recomendada por las NICSP

NICSP con modificaciones introducidas hasta el 15 de enero de 2011

Nivel 1: Componentes que conforman los estados financieros anuales

Componentes	Óptimo
Estado de Situación Financiera	1
Estado de Resultados	1
Estado de Flujo de Efectivo	1
Estado de Cambios en Patrimonio	1
Estado de Ejecución Presupuestaria	1
Notas a los Estados Financieros	1
Primer nivel de grado coincidencia	6
Primer nivel de grado coincidencia	100%

Nivel 2: Contenido que debe ser publicado en cada uno de los estados financieros

Estado de Situación Financiera	Óptimo
Activos Corrientes y No Corrientes y Pasivos Corrientes y No Corrientes, en una clasificación por separado o por orden de liquidez.	1
Efectivo y Equivalentes de Efectivo	1
Inventarios	1
Cuentas por cobrar	1
Cuentas por cobrar por separado corto y largo plazo	1
Pagos Anticipados	1
Propiedad Planta y Equipo	1
Propiedades de Inversión	1

Activos Intangibles	1
Activos Financieros por separado corto y largo plazo	1
Inversiones	1
Cuentas por Pagar	1
Cuentas por Pagar por separado corto y largo plazo	1
Préstamos por Pagar	1
Préstamos por Pagar separado corto y largo plazo	1
Actualidad porción de los préstamos por separado	1
Provisiones	1
Activo Neto / Patrimonio	1
Total requisitos mínimo de las NICSP para el Estado de Situación Financiera	18
Grado de coincidencia de segundo nivel para Estado de Situación Financiera TCs	100%

Estado de Resultados	Óptimo
Ingresos	1
Costo de financiación	1
Resultado positivo o negativo	1
Resultados atribuibles a intereses minoritarios y propietarios de la entidad controladora	1
Se agregan los gastos según su naturaleza, fin o programa	1
Total requisitos mínimo de las NICSP para el Estado de Resultados	5
Grado de coincidencia de segundo nivel para Estado de Resultados TCr	100%

Estado de Flujo de Efectivo	Óptimo
Flujo de efectivo netos procedentes de actividades de operación por separado	1
Principales partidas de cobros y pagos en efectivo de las actividades de operación por separado	1
Flujo de efectivo netos procedentes de actividades de inversión por separado	1
Principales partidas de cobros y pagos en efectivo de las actividades de inversión por separado	1
Flujo de efectivo netos procedentes de actividades de financiación por separado	1
Principales partidas de cobros y pagos en efectivo de las actividades de financiación por separado	1
Los flujos de caja asociados con partidas extraordinarias por separado	1

Los flujos de caja asociados con intereses recibidos y pagados, ya sea como actividades de operación, inversión o financiación de las actividades por separado	1
Conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes y equivalentes de efectivo reportados en el estado de situación financiera.	1
Total requisitos mínimo de las NICSP para el Estado de Flujo de Efectivo	9
Grado de coincidencia de segundo nivel para Estado de Flujo de Efectivo TCf	100%

Estado de cambios en los activos netos / patrimonio	Óptimo
Resultado positivo o negativo	1
Cada elemento de ingresos y gastos, reconocido directamente en el activo neto / patrimonio, y el total de estos elementos	1
Cada elemento de ingresos y gastos, mostrando separadamente el importe total atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios.	1
Los efectos de cambios en la política contable y la corrección de errores fundamentales/ por cada componente revelado por separado	1
Las contribuciones y distribuciones a los propietarios	1
El saldo de los resultados acumulados al comienzo del período y la fecha del informe, y los movimientos durante el ejercicio	1
La conciliación entre la cantidad de ingresos de cada uno de los componentes del activo neto / patrimonio al principio y al final del periodo	1
Total requisitos mínimo de las NICSP para el Estado de Cambios en el Patrimonio	7
Grado de coincidencia de segundo nivel para Estado de Cambios en el Patrimonio TCp	100%

Estado de Ejecución Presupuestaria	Óptimo
Comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales	1
Diferencias de la comparación	1
Comparación separada para cada nivel de agregación	1
Total requisitos mínimo de las NICSP para el Estado de Ejecución Presupuestaria	3
Grado de coincidencia de segundo nivel para Estado de Ejecución Presupuestaria TCe	100%

Elementos de las notas a los estados financieros	Óptimo
Información de apoyo a los elementos incluidos al Estado de Situación Financiera	
Información (subclasificaciones) detallada de Efectivo y Equivalentes de Efectivo	1
Información (subclasificaciones) detallada de Cuentas por Cobrar	1
Información (subclasificaciones) detallada de Inventarios	1
Información (subclasificaciones) detallada de Activos Tangibles	1
Información (subclasificaciones) detallada de Activos Intangibles	1
Información (subclasificaciones) detallada de Inversiones Financiera	1
Información (subclasificaciones) detallada de Anticipos	1
Información (subclasificaciones) detallada de Cuentas por Pagar	1
Información (subclasificaciones) detallada de Provisiones: Para pensiones y otras	1
Información (subclasificaciones) detallada de Préstamos	1
Información (subclasificaciones) detallada de Patrimonio	1
Total Sección 6.1	11

Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Resultados	
Subclasificación de los Ingresos Totales	1
Análisis de los Gastos usando una clasificación basada en la naturaleza de los Gastos o en su función	1
Total Sección 6.2	2

Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Flujo de Efectivo	
Conciliación entre el resultado (ahorro/desahorro) de las actividades ordinarias y el flujo de efectivo neto de las actividades de operación.	1
Comentario por parte de la administración de la entidad, sobre cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes de efectivo que no esté disponible para ser utilizado	1
Total Sección 6.3	2

Información de apoyo a los elementos incluidos en el Estado de Ejecución Presupuestaria	
Explicación de diferencias materiales entre el presupuesto por el cual se debe rendir cuentas y los importes reales, o hacer referencia al documento público en el cual se informa	1
Explicación sobre la base presupuestaria, período y alcance	1
Total Sección 6.4	2

Información de apoyo a los estados financieros en general	
Referencia cruzada que permita la identificación de cada nota	1
Base para la preparación de los estados financieros	1
Políticas contables significativas aplicadas	1
Pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos	1
Revelación de información no financiera: objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero	1
Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre, que conlleve un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en activos o pasivos dentro del año próximo.	1
Información referente al capital que permita evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica la entidad para gestionar el Capital	1
Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como Patrimonio	1
Total Sección 6.5	8

Total requisitos mínimo de las NICSP para las Notas a los Estados Financieros	25
Grado de coincidencia de segundo nivel para Estado de Ejecución Presupuestaria TCn	100%

Total de cumplimiento de requisitos mínimos a presentar en los estados financieros - NICSP	67
Porcentaje	100%



ANEXO 2

Tabla de puntaje y composición del índice DIFI para medir los índices de transparencia financiera

1.	CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN PROVISTA	Puntuación Ópima
1.A.	<i>Información presupuestal y flujo de caja</i>	2,00
1.A.1.	Información del presupuesto del año fiscal	0,40
1.A.2.	Gastos ejecutados	0,40
1.A.3.	Ingresos ejecutados	0,40
1.A.4.	Resultado presupuestal	0,40
1.A.5.	Modificaciones presupuestales	0,40
1.B.	<i>Posición Financiera</i>	2,00
1.B.1.	Estado de Situación Financiera	0,33
1.B.2.	Estado de Resultados	0,33
1.B.3.	Estado de Cambios en el Patrimonio	0,33
1.B.4.	Estado de Flujo de Efectivo	0,33
1.B.5.	Notas a los Estados Financieros	0,33
1.B.6.	Información del Endeudamiento	0,33
1.C.	<i>Información no Financiera</i>	2,01
1.C.1.	Indicadores de Eficiencia	0,67
1.C.2.	Indicadores de Economía	0,67
1.C.3.	Indicadores de Eficacia	0,67
	Puntaje Índice DIFI parte 1	6

2.	CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN	Puntuación Ópima
2.A.	<i>Integridad:</i> La página web debe ser tan informativa como sea posibles	1,00
2.A.1.	Las cuentas anuales pueden ser consultadas en la página web	1,00
2.B.	<i>Oportunidad:</i> Provee información de manera más regular que simplemente anual	1,00

2.B.1.	Conveniencia oportunidad de la información provista (mensual-trimestral)	1,00
2.C.	<i>Comparabilidad:</i> Provee información para tres o más períodos	1,00
2.C.1.	Existe la posibilidad de hacer comparaciones	0,50
2.C.2.	Son provistos resúmenes comparativos de la inf. Contable.	0,50
2.D.	<i>Comprensibilidad:</i> Hay gráficos y ratios, con comentarios explicativos	1,00
2.D.1.	Ratios, gráficos o figuras de respaldo se han introducido a la información	0,50
2.D.2.	Son incluidos comentarios a la información contable	0,50
2.E.	<i>Relevancia:</i> Provisión de reportes técnicos sobre el desempeño gerencial	1,00
2.E.1.	La información ofrecida está ordenada y clasificada	1,00
2.F.	<i>Confiability:</i> La información es verificada por auditores	1,00
2.F.1.	La información auditada y no auditada es claramente diferenciada	1,00
	Puntaje Índice DIFI parte 2	6,00

3.	NAVEGABILIDAD, DISEÑO Y ACCESO	Puntuación Ópima
3.A.	<i>Fácil acceso a la información:</i> Existencia de un mapa del sitio y de una sección inf. Financiera	1,00
3.A.1.	La página web tiene una sección para inf. financiera y presupuestal pública	0,50
3.A.2.	El mapa del sitio muestra la información que está disponible	0,50
3.B.	<i>Categorización de la accesibilidad a los usuarios:</i> Se establecen diferentes perfiles de acceso a la información.	1,00
3.B.1.	Se establece acceso limitado a ciertas áreas por perfil de usuario	1,00
3.C.	<i>Fácil desplazamiento a través de las áreas de información financiera:</i> Se establecen hipervínculos dentro de las secciones de información financiera	1,00
3.C.1.	Un sistema de hipervínculos para la información es provisto	1,00
3.D.	<i>Fácil gestión de los datos:</i> La información está disponible en diferentes formatos para descarga	1,00
3.D.1.	Formato: html	0,25
3.D.2.	Formato: pdf o doc	0,25
3.D.3.	Formato: xls	0,50

3.E.	<i>Fácil uso en un contexto internacional:</i> Es positivo que la información esté disponible en diferentes idiomas.	1,00
3.E.1.	El contenido de la información está en diferentes idiomas	1,00
3.F.	<i>Interactividad con el usuario:</i> medios disponibles para la interactividad entre el usuario y la administración	1,00
3.F.1.	Hay un e-mail disponible diferente al webmaster, para explicaciones y requerimientos	0,50
3.F.2.	Una lista de correos electrónicos es provista	0,50
	Puntaje Índice DIFI parte 2	6,00

Total	18
Porcentaje	100%

ANEXO 3

Siglas

COPFP	Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas
DIFI	Índice de divulgación de información financiera y presupuestal pública en Internet.
IFAC	Federación Internacional de Contadores Públicos
LOTAIP	Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
SINFIP	Sistema Nacional de Finanzas Públicas
SINAFIP	Sistema Integrado de Administración de las Finanzas Públicas del Ecuador

ANEXO 4

Formatos de presentación de los estados financieros según las Normas de Contabilidad Gubernamental según Acuerdo Ministerial 0067 de 2016

4.1 Estado de Resultados

(Identificación del Ente Público)			
ESTADO DE RESULTADOS			
Al _____ de _____		de _____	
CUENTAS DENOMINACION	Año Vigente	Año Anterior	GUIA*
RESULTADO DE EXPLOTACION			
Venta de Bienes y Servicios			624.01/04
Ventas Internas de Petróleo (Traslado a Filiales)			SG 624.31
Ventas Internas de Derivados de Hidrocarburos (Traslado a Petrocomercial)			SG 624.33
Ventas de bienes producto de la actividad minera			SG 624.36
(-) Costo de Ventas y Otros			638.01/04-07
Exportaciones de Petróleo Crudo			SG 624.35
(-) Costo de Ventas de Petróleo Crudo			SG 638.35
RESULTADO DE OPERACIÓN			
Impuestos			SG 621
Tasas y Contribuciones			SG 623
(-) Gastos en Inversiones Públicas			SG 631
(-) Gastos en Remuneraciones			SG 633
(-) Gastos en Bienes y Servicios de Consumo			SG 634
(-) Gastos Financieros y Otros			635.01-04/05
Obligaciones no Reconocidas de Ejercicios Anteriores			SG 637
TRANSFERENCIAS NETAS			
Transferencias Recibidas			SG 626
(-) Transferencias Entregadas			SG 636
RESULTADO FINANCIERO			
Rentas de Inversiones y Otros			625.01/04
(-) Gastos Financieros y Otros			635.02/03-07/08
OTROS INGRESOS Y GASTOS			
Venta de Bienes y Servicios			624.07-21/27
(-) Costo de Ventas y Diferidos			638.08-21/27-37
(-) Depreciaciones , Amortizaciones y Otros			638.51/93
Rentas de Inversiones y Otros			625.21/24
Actualizaciones y Ajustes de Ingresos			SG 629
(-) Actualizaciones y Ajustes de Gastos			SG 639
RESULTADO DEL EJERCICIO VIGENTE			618.03
NOTAS ACLARATORIAS: Hacer constar las notas aclaratorias que se estimen necesarias, ordenadas secuencialmente			
GUIA* : Sirve para orientar a los funcionarios financieros públicos a cerca de las cuentas de ingresos y gastos de gestión, que hay que detallar, al lado izquierdo, a los niveles 1 ó 2, tal como constan en el Ctálogo General de Cuentas.			
* El signo (/) se debe interpretar como que la codificación es continua (del al); en cambio que el signo (-) representa que la codificación no es continua (el y el).			
RESULTADO DEL EJERCICIO VIGENTE: Será igual a Ingreso de Gestión(62) menos Gasto de Gestión (63); es decir este valor constará en el Estado de Situación Financiera.			

4.2 Estado de Situación Financiera

(Identificación del Ente Público)			
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA			
Al ____ de _____ de _____			
CUENTAS DENOMINACION	Año Vigente	Año Anterior	GUIA*
ACTIVO			
CORRIENTE			
DISPONIBILIDADES			SG 111
ANTICIPOS DE FONDOS			SG 112
CUENTAS POR COBRAR			SG 113
INVERSIONES TEMPORALES			SG 121
INVERSIONES TEMPORALES RECIBIDAS EN DACIÓN DE PAGOS			SG 129
INVENTARIOS PARA CONSUMO CORRIENTE			SG 131
INVENTARIOS PARA PRODUCCION			SG 132
NO CORRIENTE			
INVERSIONES			SG 122
INVERSIONES PERMANENTES EN TITULOS Y VALORES			SG 123
INVERSIONES EN PRESTAMOS Y ANTICIPOS			
DEUDORES FINANCIEROS			SG 124
OTROS ACTIVOS FINANCIEROS			
INVERSIONES DIFERIDAS			SG 125
(-) Amortización Acumulada			125.99
INVERSIONES NO RECUPERABLES			SG 126
(-) Provisión para Incobrables			126.99
Inversiones en Préstamos y Anticipos Recibidos en Dación de Pago			SG 128
INVERSIONES EN BIENES DE LARGA DURACIÓN			
BIENES DE ADMINISTRACION			SG 141
(-) Depreciación Acumulada			141.99
BIENES DE PRODUCCION			SG 142
(-) Depreciación Acumulada			142.99
BIENES DE INFRA ESTRUCTURA			SG 143
(-) Depreciación Acumulada			143.99
INMOBILIAR-Bienes Inmuebles			SG 146
(-) INMOBILIAR-Depreciación Acumulada			146.99
BIENES DECLARADOS EN REAL PROPIEDAD			SG 147
(-) Depreciación Acumulada			147.99
BIENES CONCESIONADOS			SG 148
(-) Depreciación Acumulada			148.99
BIENES INTANGIBLES			SG 149
(-) Amortización Acumulada			149.97
INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS			
INVERSIONES EN PRODUCTOS EN PROCESO			SG 133
INVERSIONES EN COMERCIALIZACIÓN Y DISTRIBUCIÓN			SG 135
INVERSIONES EN OBRAS EN PROCESO			SG 151
(-) Aplicación a Gastos de Gestión			151.98
INVERSIONES EN PROGRAMAS DE EJECUCION			SG 152
(-) Aplicación a Gastos de Gestión			152.98
TOTAL ACTIVO			

PASIVO			
CORRIENTE			
DEPOSITOS Y FONDOS DE TERCEROS			
CUENTAS POR PAGAR			SG 212
TITULOS Y VALORES TEMPORALES			SG 213
			SG 221
NO CORRIENTE			
ENDEUDAMIENTO			
TITULOS Y VALORES PERMANENTES			SG 222
EMPRESTITOS			SG 223
FINANCIEROS			
DEUDORES FINANCIEROS			SG 224
PROVISIONES			
CREDITOS DIFERIDOS			SG 225
TOTAL PASIVO			
PATRIMONIO			
PATRIMONIO ACUMULADO			
PATRIMONIO PÚBLICO			SG 611
RESERVAS			SG 612
RESULTADOS DEL EJERCICIO VIGENTE			618.03
(-) Disminución Patrimonial			SG 619
TOTAL PATRIMONIO			
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO			
CUENTAS DE ORDEN			
CUENTAS DE ORDEN DEUDADORAS			SG 911
CUENTAS DE ORDEN A CREADORAS			SG 921
NOTAS EXPLICATIVAS: Hacer constar las notas aclaratorias que se estimen necesarias, ordenadas secuencialmente			
GUIA* :Sirve para orientar a los funcionarios financieros públicos, acerca de las cuentas de los diversos subgrupos que hay que detallar, al lado izquierdo, a los niveles 1 ó 2, según constan en el Catálogo General de Cuentas.			
RESULTADO DEL EJERCICIO VIGENTE: Este valor en la ejecución del ejercicio vigente se deberá calcular la 62 -63			
cuando un ejercicio fiscal este cerrado este valor será tomado directamente de la 618.03			

4.3 Estado de Flujo de Efectivo

(Identificación del Ente Público)			
ESTADO DE FLUJO DEL EFECTIVO			
Al _____ de _____ de _____			
DENOMINACION	Año Vigente	Año Anterior	FLUJOS DE*
FUENTES OPERACIONALES			Créditos
Impuestos			113.11
Tasas y Contribuciones			113.13
Venta de Bienes y Servicios			113.14
Rentas de Inversiones y Multas			113.17
Transferencias Corrientes			113.18
Otros Ingresos			113.19
USOS OPERACIONALES			Débitos
Gastos en Personal			213.51
Bienes y Servicios de Consumo			213.53
Gastos Financieros			213.56
Otros Gastos			213.57
Transferencias y Donaciones Corrientes			213.58
SUPERAVIT/DEFICIT CORRIENTE			
FUENTES DE CAPITAL			Créditos
Venta de Activos no Financieros			113.24
Transferencias y Donaciones de Capital e Inversión			113.28
USOS DE DE PRODUCCION, INVERSION Y CAPITAL			Débitos
Gastos en Personal para Producción			213.61
Bienes y Servicios para Producción			213.63
Otros Gastos de Producción			213.67
Gastos en Personal para Inversión			213.71
Bienes y Servicios para Inversión			213.73
Obras Públicas			213.75
Otros Gastos de Inversión			213.77
Transferencias y Donaciones para Inversión			213.78
Inversiones en Bienes de Larga Duración			213.84
Inversiones Financieras			213.87
(-) Recuperación de Inversiones			113.27
Transferencias y Donaciones de Capital			213.88
DEFICIT DE CAPITAL			
DEFICIT BRUTO			
FINANCIAMIENTO DEL DEFICIT O APLICACIÓN DEL SUPERAVIT			
DENOMINACION	Año Vigente	Año Anterior	FLUJOS DE*
FUENTES DE FINANCIAMIENTO			Créditos
Financiamiento Público			113.36
Cuentas por Cobrar por Ventas Anticipadas de Petróleo			113.39
Cobros y Anticipos de Fondos de Años Anteriores			113.97
Cobros Pendientes de Años Anteriores			113.98
USOS DE FINANCIAMIENTO			Débitos
Amortización de Pasivos Diferidos por Ventas Anticipadas de Petróleo			213.94
Amortización Deuda Pública			213.96
Pagos Depósitos y Fondos de Terceros de Años Anteriores			213.97
Pagos de Años Anteriores			213.98
Obligaciones no Reconocidas ni Pagadas por Años Anteriores			213.99
SUPERAVIT DE FINANCIAMIENTO			

FLUJOS NO PRESUPUESTARIOS		
FUENTES		Créditos
Cuentas por Cobrar Títulos y Valores Temporales del Tesoro		113.40
Cuentas por Cobrar - Operaciones de Microcrédito		113.41
IVA por Compensar con Notas de Crédito Emitidas		113.51
Anticipos por Obligaciones de otros Entes Públicos de Años Anteriores		113.77
Cobros IVA		113.81
Cuentas por Cobrar Anticipos de Fondos de Años Anteriores		113.82
Cobros Años Anteriores		113.83
Cuentas por Cobrar por Pagos en Exceso del Impuesto a la Renta		113.85
Cuentas por Cobrar Créditos Otorgados		113.93
USOS		Débitos
Cuentas por Pagar Notas de Crédito		213.15
Pagos IVA		213.81
Pagos de Depósitos y Fondos de Terceros de Años Anteriores		213.82
Pagos Años Anteriores		213.83
Pagos Año Anterior		213.85
Pagos de Años Anteriores al 2008		213.86
Cuentas por Pagar Acreedores por Subrogaciones de Deuda		213.93
Cuentas por Pagar Impuesto a la Renta Sobre Utilidades del Ejercicio Anterior EE. PP.		213.95
FLUJOS NETOS		

VARIACIONES NO PRESUPUESTARIAS		
Disponibilidades (SI - SF)		SG 111
Anticipo de Fondos (SI - SF)		SG 112
Disminución de Disponibilidades (SI-SF)		619.91
Depósitos y Fondos de Terceros (SF - SI)		SG 212
VARIACIONES NETAS		
DI F ERENCI A		
SUPERAVIT TOTAL		
(SI - SF) = Saldo Inicial, menos Saldo Final		
(SF - SI) = Saldo Final, menos Saldo Inicial		
Los flujos de créditos de las cuentas por cobrar constituyen las fuentes de fondos; los débitos de las cuentas por pagar, en cambio los usos de fondos.		
El valor de los Superávit o Déficit Bruto de ambas partes del Estado deberán ser iguales, pero con signo contrario.		
Si da un resultado positivo la suma algebraica del Superávit o Déficit Corriente con el Superávit o Déficit de Capital, la siguiente sección detallará la Utilización del Superávit; caso contrario, si da un resultado negativo, la siguiente sección detallará el Financiamiento del Déficit.		
FLUJOS DE*: sirve para orientar a los funcionarios financieros públicos a cerca de los flujos monetarios de las cuentas de nivel 1 que hay que detallar en este Estado.		

ANEXO 5

Ejemplos ilustrativos de la presentación de los estados financieros que acompañan a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP 1,2 y 24

5.1 Estado de Situación Financiera

Entidad del sector público – Estado de situación financiera

Al 31-Diciembre-20X2

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
Pagos anticipados	X	X
Otros activos corrientes	X	X
	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
Activos no corrientes		
Cuentas por cobrar	X	X
Inversiones en asociadas	X	X
Otros activos financieros	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X
Terrenos y Edificios	X	X
Activos intangibles	X	X
Otros activos no financieros	X	X
	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
Activos totales	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
PASIVOS		
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a corto plazo	X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a corto plazo	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
Pasivos no corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a largo plazo	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
Pasivos totales	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
Activos netos	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO		
Capital aportado por		
Otras entidades gubernamentales	X	X
Reservas	X	X
Resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado	X	X
	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
Participación no controladora	X	X
Total activos netos/patrimonio	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	<hr style="border-top: 1px solid black;"/>
	X	X

5.2.1 Estado de Resultados – Clasificación de Gastos por Función

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	<u>X</u>	<u>X</u>
Gastos		
Servicios públicos generales	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)
Sanidad	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total de gastos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Participación en el resultado positivo (ahorro) de las asociadas*	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	<u>X</u>	<u>X</u>
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Participaciones no controladoras	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

5.2.1 Estado de Resultados – Clasificación de gastos por su naturaleza

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Ingresos totales	<u>X</u>	<u>X</u>
Gastos		
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados	(X)	(X)
Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)
Suministros y material para consumo	(X)	(X)
Gasto de depreciación y amortización	(X)	(X)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo*	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total gastos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Participación en resultado de entidades asociadas	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	<u>(X)</u>	<u>X</u>
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	(X)	X
Participación no controladora	(X)	X
	<u>(X)</u>	<u>X</u>

5.3. Estado de cambios en el patrimonio

Entidad del sector público – Estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1

(miles de unidades monetarias)

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participación no controladora	Total activos netos/patrimonio
	Capital aportado	Otras reservas ⁵	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en políticas contables				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo reexpresado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X1							
Ganancias por la revaluación de propiedades, planta y equipo		X			X	X	X
Pérdidas por revaluación de inversiones		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		X	(X)		X	X	X

(miles de unidades monetarias)

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participación no controladora	Total activos netos/patrimonio
	Capital aportado	Otras reservas ⁵	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Resultado (ahorro) del período				X	X	X	X
Ingreso y gasto total reconocido durante el período		X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 diferido	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 anticipado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X2							
Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo		(X)			(X)	(X)	(X)
Pérdidas por revaluación de inversiones		X			X	X	X
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)

(miles de unidades monetarias)

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participación no controladora	Total activos netos/patrimonio
	Capital aportado	Otras reservas ⁵	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Resultado negativo (desahorro) del período				(X)	(X)	(X)	(X)
Ingreso y gasto total reconocido durante el período		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

5.4.1 Estado de flujos de efectivo por el método directo

Estado de flujos de efectivo por el método directo [párrafo 27(a)]

Entidad del sector público—Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2

(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Cobros		
Impuestos	X	X
Venta de bienes y servicios	X	X
Subvenciones	X	X
Intereses cobrados	X	X
Otros cobros	X	X
Pagos		
Costos de los empleados	(X)	(X)
Pensiones	(X)	(X)
Proveedores	(X)	(X)
Intereses pagados	(X)	(X)
Otros pagos	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Compra de planta y equipo	(X)	(X)
Cobros por venta de planta y equipo	X	X
Cobros por venta de inversiones	X	X
Compra de valores en moneda extranjera	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de inversión	(X)	(X)
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
Efectivo recibido por préstamos	X	X
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)
Distribución/dividendos al gobierno	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de financiación	X	X
Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	X	X

Notas al Estado de flujos de efectivo

(a) *Efectivo y equivalentes al efectivo*

Las partidas de efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo en caja, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario. El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el estado de flujos de efectivo comprenden los siguientes importes del estado de situación financiera:

	(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Efectivo en caja y bancos		X	X
Inversiones a corto plazo		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>

La entidad ha utilizado préstamos disponibles por un importe de X, de los cuales debe usar X en proyectos de infraestructura.

(b) *Propiedades, planta y equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante subvenciones de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

(c) *Conciliación de los flujos de efectivo netos de las actividades de operación y el resultado (ahorro/desahorro).*

	(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Resultado (ahorro o desahorro)		X	X
Movimientos de partidas que no afectan al efectivo			
Depreciación		X	X
Amortización		X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro		X	X
Incremento en cuentas por pagar		X	X
Incremento en el endeudamiento		X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados		X	X
(Ganancia)/pérdida en la venta de propiedades, planta y equipo		(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones		(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes		(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones		(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar		(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación		<u>X</u>	<u>X</u>

5.4.2 Estado de flujos de efectivo por el método indirecto

Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(b)]

Entidad del Sector Público-Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2 (en miles de unidades monetarias)

(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Resultado (ahorro o desahorro)	X	X
Movimientos de partidas que no afectan al efectivo		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancia)/pérdida en la venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X

Notas al Estado de Flujos de Efectivo

(a) *Efectivo y equivalentes al efectivo*

Las partidas de efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo en caja, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario. El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el estado de flujos de efectivo comprenden los siguientes importes del estado de situación financiera:

(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Efectivo en caja y bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

La entidad ha utilizado préstamos disponibles por un importe de X, de los cuales puede aplicar X a proyectos de infraestructura.

(b) *Propiedades, planta y equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron

adquiridos mediante subvenciones de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

6. Estado de ejecución de presupuesto

Información a revelar correspondiente a las notas recomendada: Presupuesto bianual según la base de efectivo – para el Gobierno B para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX

(en unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1er Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuestario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	*Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
COBROS									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: Préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Actividades comerciales									
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PAGOS									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

* No se requiere esta columna. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(en unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1er Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuestario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	*Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de pagos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X	X	X	X	X	X	X