



Revista Activos  
ISSN: 0124-5805  
ISSN: 2500-5278  
revistaactivos@usantotomas.edu.co  
Universidad Santo Tomás  
Colombia

# La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance

**Araya Leandro, Carlos Eduardo; Bado Zúñiga, Gustavo; Castro Umaña, Carlos**

La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance

Revista Activos, vol. 17, núm. 2, 2019

Universidad Santo Tomás, Colombia

Atribución (CC BY) 4.0

## La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las municipalidades costarricenses: un análisis descriptivo de su nivel de avance

*Carlos Eduardo Araya Leandro*  
*Universidad San José, Costa Rica, Costa Rica*  
carlos.arayaleandro@ucr.ac.cr

*Gustavo Bado Zúñiga*  
*Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica*  
gustavo.bado@ucr.ac.cr

*Carlos Castro Umaña*  
*Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica*  
carlos.castroumana@ucr.ac.cr

Recepción: 09 Mayo 2019  
Aprobación: 22 Julio 2019

### RESUMEN:

Como ha sucedido en muchos países, el Gobierno costarricense, en los últimos años, ha tomado decisiones encaminadas a mejorar sus sistemas de contabilidad gubernamental, específicamente con la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (nicsp). Si bien la implementación en las entidades del Poder Ejecutivo ha ido de la mano con los cronogramas establecidos, en los municipios el proceso ha sido más lento. En este contexto, el presente documento tiene por objetivo analizar descriptivamente el avance en la instauración de la normativa internacional de la Federación Internacional de Contadores Públicos (ifac) en los Gobiernos locales costarricenses a partir del instrumento de autoevaluación realizado por cada una de las municipalidades incluidas en el estudio. Para cumplir con este fin, la Dirección General de Contabilidad Nacional (dgc) ha facilitado una base de datos que contiene las matrices de autoevaluación presentadas por estas administraciones en julio de 2018. La investigación concluye que los ayuntamientos ubicados en el área metropolitana del país, que cuentan con una mejor calificación en el Índice de Gestión Municipal y un presupuesto más elevado, presentan un mayor avance en la incorporación de las nicsp. De igual forma, el grupo de normas relacionadas con las partidas de “resultados” son las que muestran un grado de implementación más efectivo. **PALABRAS CLAVE:** contabilidad gubernamental, nicsp, Costa Rica, Gobiernos locales, sector público.

### ABSTRACT:

As it has been the case in many countries, the Costa Rican government has, in recent years, made decisions to improve its government accounting systems, specifically with the adoption of the International Public Sector Accounting Standards (ipsas). While implementation in the executive branch entities has gone hand in hand with the established timelines, the process has been slower in the municipalities. In this context, this document aims to descriptively analyze the progress of the implementation of the International Federation of Public Accountants (ifac) international standards in Costa Rican local governments based on the self-assessment instrument carried out for each of the municipalities included in the study. To this end, the General Directorate of National Accounting (dgc) has enabled a database containing the self-assessment matrices submitted by these administrations in July 2018. The research concludes that the municipalities located in the country's metropolitan area, which have a better rating in the municipal management index and a higher budget, have made greater progress in incorporating the ipsas. Similarly, the group of standards related to “results” items show a more effective implementation degree.

**KEYWORDS:** government accounting, ifac, Costa Rica, local governments, public sector.

## INTRODUCCIÓN

Diversos autores coinciden en que la introducción del principio de devengo (Broadbent and Guthrie, 2008) ha sido la principal reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental que han implementado los Gobiernos de muchos países en los últimos años. La orientación internacional de estas reformas está disponible a partir del año 2001 en la Federación Internacional de Contadores (ifac), por medio de su Comité de Sector Público, quien promulga las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (nicsp). Estas normas tienen por objetivo servir de marco normativo a nivel internacional, por medio de la emisión de regulaciones sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de estándares internacionales y nacionales; así, mejoran la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo (ifac, 2007).

En el caso particular de Costa Rica, una serie de factores han propiciado un proceso de mejora en sus sistemas de contabilidad gubernamental, los cuales condujeron a que en 2008 se emitiera el decreto ejecutivo 34918H por medio del cual se aprueba la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el ámbito costarricense”. Entre los principales se encuentran:

- La necesidad de armonizar la información contable con requerimientos de organismos internacionales, tal es el caso del Fondo Monetario Internacional con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (2001, 2014).
- La corriente mundial que favorece la adopción o implementación de la normativa contable internacional de la Federación Internacional de Contadores (ifac).
- La creciente demanda ciudadana por mayor transparencia y rendición de cuentas de parte de las administraciones públicas.
- El convencimiento de las personas funcionarias de la Dirección General de Contabilidad Nacional (dgcN) de la necesidad de mejorar la calidad de la información financiera gubernamental.
- Recientemente, por el proceso de adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (ocde).

A la fecha de formulación de este documento, en Costa Rica se han dado importantes avances en el proceso de implementación de las nicsp sobre todo las instituciones del Gobierno central; no es así en los Gobiernos locales, donde el proceso ha sido pausado a causa de las condiciones administrativas de estas instituciones y de que, en principio, los decretos ejecutivos aprobados no incluían a este sector respecto a la autonomía constitucional de que gozan (Contraloría General de la República, 2019). No obstante, esta barrera queda subsanada con la aprobación de la Ley 9635, de diciembre de 2018, que señala como obligatoria la adopción de esta normativa para todas las instituciones del sector público no financiero costarricense.

La dgcN, como ente rector de la contabilidad gubernamental de Costa Rica, ha emitido una serie de herramientas y directrices para facilitar los procesos de implementación de las nicsp en el ámbito costarricense, así como mecanismos de seguimiento a las diferentes administraciones públicas. Una de estas herramientas es la “Matriz de Autoevaluación de nicsp” que cada una de las instituciones públicas debe remitir a la dgcN anualmente. Esta matriz detalla los principales elementos que conforman cada norma e indica si se cumple o no con la implementación, de forma que este instrumento permite determinar cuál es el nivel de avance en el proceso según la valoración de cada una de las administraciones locales. Las bases de datos que contienen dicha información fueron facilitadas por la dgcN a los investigadores con el fin de realizar un análisis de estas, datos que corresponden a la información remitida por las entidades en junio de 2018.

Así las cosas, este documento pretende analizar de forma descriptiva el nivel de avance en el proceso de implementación de la normativa contable internacional de la ifac en los Gobiernos locales costarricenses a partir de la autoevaluación realizada por cada una las municipalidades incluidas en el estudio.

Para tal efecto, en el primero y segundo apartado del documento se definen la importancia y la evolución reciente de la contabilidad gubernamental a nivel internacional y en Costa Rica en particular; en el tercero se

señalan la metodología desarrollada para la obtención y el análisis de la información; en el cuarto se analizan los principales resultados de la investigación desarrollada; y finalmente, se formulan las conclusiones del trabajo de investigación.

## EVOLUCIÓN RECIENTE DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

La gestión pública ha estado sometida en los últimos años a una serie de cambios importantes que buscan convertirla en un instrumento eficaz y eficiente que permita satisfacer las demandas de una ciudadanía cada vez más exigente y atenta al uso de los recursos públicos. Así, la exigencia por la transparencia y la rendición de cuentas cumplen un rol fundamental en los procesos de mejora y modernización de la administración pública.

Los sistemas de información financiera gubernamental no han sido ajenos a este proceso de reforma, por el contrario, se han convertido en un elemento prioritario de este, ya que un sistema que provea información financiera clara y objetiva es esencial para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones de parte de los gestores públicos (fmi, 2014).

La reforma contable persigue transformar la contabilidad gubernamental de un sistema poco informativo a un sistema que suministre información global y fidedigna de las finanzas públicas y proporcione una base para mejorar el control financiero de las actividades gubernamentales; es decir, una contabilidad más informativa y útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas (Lüder, 1992). Esto significa una evolución de la contabilidad gubernamental hacia el paradigma de la utilidad, que proporcione información más completa de los activos, los pasivos, los ingresos, los gastos, el patrimonio y los cambios en él.

En esta línea, autores como Chan, Jones y Lüder (1996), Ouda (2004), Caba, López y Órtiz (2009) o Abushamsieh, López y Órtiz (2013) coinciden en señalar la introducción del devengo y, por lo tanto, la implementación de las nicsp como una innovación total o radical de los sistemas de información financiera gubernamental, ya que, entre otras cosas, permite que el sistema contable evolucione hacia un paradigma de mayor utilidad (Lüder, 2001).

Con base en el principio del devengo, las transacciones se reconocen cuando ocurren, por lo tanto, los gastos se registran en el momento en que se consumen y los ingresos en el momento en que se da la transacción financiera, independientemente de la fecha en que el efectivo ingrese a caja (Brusca, Gómez y Montesinos, 2016). Según señala el fmi (2014), la implementación de un sistema de contabilidad sobre la base del devengado mejora considerablemente los datos fuente necesarios para la compilación de las estadísticas de las finanzas públicas.

Por otra parte, en la administración pública a nivel internacional se ha dado una creciente demanda de transparencia (Christiaens, Vanhee, Rossi, Aversano y Cauwenberge, 2014). En los últimos años, en diversos países, se ha producido un clima de incertidumbre y desconfianza hacia las instituciones públicas, principalmente como consecuencia de escándalos, corrupción y falta de información. Aunado a ello, el acceso a la información y la mayor concientización de la población ha acentuado la exigencia de una gestión pública más eficaz y eficiente, que realice un uso responsable de los recursos públicos. La ciudadanía reclama de los entes gubernamentales una claridad y exige a los poderes públicos que rindan cuentas.

La transparencia supone la apertura al escrutinio público de la conducta y actuaciones realizadas en los asuntos públicos. La falta de esta produce una pérdida de confianza y de credibilidad, debido al desconocimiento, la confusión y la sospecha que se genera. Por lo tanto, uno de los principales desafíos de la administración pública es potenciar la transparencia y la rendición de cuentas como mecanismo para mejorar su legitimidad democrática (Martínez, 2003).

Desde este punto de vista, son diversos los autores que manifiestan que la introducción de la contabilidad sobre valores devengados permite generar más y mejor información, lo que lleva implícito una mejora en la transparencia[4]. En esta misma línea, la ifac (2007) señala que la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental posibilita disponer y revelar información útil para enjuiciar y tomar decisiones

sobre la asignación de los fondos públicos, así como para la rendición de cuentas de los activos controlados por la entidad. Específicamente posibilita, entre otros, la elaboración de estados financieros que, además de suministrar información sobre los recursos económicos, de la actividad realizada y de los flujos de caja del ejercicio, facilitan evaluar la situación financiera de la entidad y de los cambios en ella.

Como se señaló anteriormente, la introducción del devengo en la contabilidad gubernamental se impulsa a partir del año 2001 con la promulgación de las nicsp por parte de la ifac. Según Brusca, Gómez y Montesinos (2016) la adopción de las nicsp por parte de los Gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera de las entidades del sector público de todo el mundo. En este sentido, la nueva versión del Manual de estadísticas de las finanzas públicas (fmi, 2014) recomienda que los registros contables de los países deben llevarse sobre una base de devengo, lo cual se ve facilitado por la aplicación de normas de contabilidad de alta calidad, tales como las nicsp. Otros organismos internacionales como el Banco Mundial (bm), el Banco Interamericano de Desarrollo (bid) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (ocde) han impulsado la adopción o adaptación de estas normas.

## EL PROCESO DE MODERNIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COSTA RICA

A partir de la década de los años noventa, los países de la región centroamericana, Costa Rica, El Salvador, Honduras, Guatemala, Nicaragua y Panamá, iniciaron sendos procesos de modernización de sus sistemas de administración financiera pública en general y, por ende, en su contabilidad gubernamental. Particularmente, estos países, en mayor o menor medida, han realizado acciones dirigidas a confluir sus sistemas contables a la normativa de la ifac para el sector público (Araya, Caba y López, 2011).

En el caso costarricense, el proceso de modernización de los sistemas de información financiera gubernamental inicia en 1998 con la aprobación de los Principios de Contabilidad para el Sector Público Costarricense, así como con el desarrollo del Sistema Integrado de la Gestión Financiera (sigaf) y, en 2001, con la entrada en vigencia de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (lafrpp).

Dicha Ley establece como ente rector de la contabilidad gubernamental a la Dirección General de Contabilidad Nacional (dgcnc), asignándole, entre otras funciones, la formulación de los principios, las normas generales y los procedimientos que regirán la contabilidad gubernamental; así como velar porque las instituciones del sector público atiendan dichos principios, normas y procedimientos, y mantener registros destinados a centralizar y consolidar los movimientos contables (artículo 93 de la lafrpp). Según establece esta legislación, en Costa Rica se distinguen la administración central (Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como sus dependencias y el Tribunal Supremo de Elecciones), la administración descentralizada y empresas públicas del Estado y, finalmente, las instituciones que gozan de autonomía, tal es el caso de las universidades públicas y los Gobiernos locales.

Por otra parte, el artículo 168 de la Constitución Política de la República de Costa Rica señala que, para efectos de la administración pública, el territorio nacional se divide en provincias, estas en cantones y los cantones en distritos. La administración de los intereses y servicios locales en cada cantón estará a cargo de un Gobierno local. Así, en Costa Rica existen 81 municipalidades o Gobiernos locales; los cuales, a pesar de su autonomía, están en la obligación de presentar su información contable a la dgcnc, en los términos que esta señale.

A pesar de lo incipiente del proceso de modernización, en la primera década del presente siglo, la Contraloría General de la República (cgr), en diversos informes[5], señaló una serie de debilidades del sistema de contabilidad gubernamental, entre las más relevantes se encontraban:

- La mayoría de los registros contables son elaborados usando como criterio la base de efectivo.

- Existen instituciones que no cuentan con personal calificado, que no tienen un sistema contable, que solo llevan registros de ingresos y gastos basados en la experiencia empírica de sus funcionarios, y en donde los registros contables se realizan en forma manual.
- La existencia de múltiples sistemas de información que proporcionan datos contables aislados al sigaf.
- La existencia de frecuentes e importantes inconsistencias en la información que recibe la dgc n y que proviene de fuentes alternativas.
- La imposibilidad de analizar la calidad y confiabilidad de la información financiera recibida para efectos de consolidación.

Como un mecanismo para subsanar esta situación, el Ministerio de Hacienda por medio del Decreto 34918-H del 09 de diciembre de 2008 aprobó la “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el ámbito costarricense”. A pesar de que este decreto señalaba que a partir del 02 de enero de 2012 se iniciaría la aplicación definitiva de las nic sp el tiempo no era suficiente para realizar los cambios requeridos, por lo que se publica en noviembre de 2011 un nuevo Decreto Ejecutivo, el n° 36961-H, el cual señala que las instituciones incluidas en su alcance deberán continuar realizando los cambios necesarios en sus sistemas de contabilidad y en los sistemas informáticos de soporte a los procesos contables, de acuerdo a sus planes de acción y a las directrices que emita la dgc n, con el fin de que a partir de enero de 2016 se proceda a realizar los registros contables con base en las nic sp.

Ahora bien, según lo señalado en el Decreto 34918-H, el mismo se aplica a todas aquellas instituciones que son regidas por el Subsistema de Contabilidad Nacional, establecido en la laf rpp. Las entidades cuya ley de creación les confiere algún grado de autonomía, tal es el caso de las universidades públicas y las municipalidades, deberán adoptar e implementar la normativa que más se adapte a su funcionalidad, con la posibilidad de que estas instituciones y cualquier otra que así lo desee pueda adoptar esta normativa. En este contexto, la dgc n en su rol de órgano rector del sistema de contabilidad nacional y como líder del proceso de implementación y aplicación de las nic sp, emitió una serie de manuales, herramientas e instructivos para guiar a las instituciones públicas, incluyendo a los Gobiernos locales, durante el referido proceso.

Al respecto, en los informes dfoe-dl-sgp-0004-2017 y dfoe-dlif-006-2019, la cgr señala una serie de debilidades en la definición de la normativa aplicada en los procesos contables, en la contabilización de transacciones y en el resguardo de la documentación de respaldo en los Gobiernos locales costarricenses. Adicionalmente, refieren a deficiencias en la estructura organizacional y en la integración de los sistemas que brindan insumos al área contable, lo cual repercuten en forma negativa en la elaboración, la presentación y la revelación de la información financiera de estas entidades. Así mismo, señala que, si bien es cierto, los Gobiernos locales adoptaron un marco normativo contable y han tenido a disposición herramientas que ha facilitado la dgc n, pero no ha sido implementado en su totalidad.

Concluyen los informes citados anteriormente, que el proceso de implementación de las nic sp en las instituciones que conforman el Gobierno central han tenido un mayor alcance en relación con los gobiernos locales costarricenses.

## METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La dgc n, como ente rector de la contabilidad gubernamental en Costa Rica, ha impulsado el proceso de implementación de las nic sp. Para tal efecto, desarrolló en 2010 un plan de acción para potenciar y controlar el proceso; además desplegó un nuevo plan contable así como el marco conceptual de contabilidad y las respectivas políticas; también, capacitó a un número significativo de personal de las unidades financieras del sector público; conformó equipos de implementación y adelantó herramientas para controlar los niveles de avance en cada una de las instituciones.

Una de esas herramientas de control es la “Matriz de Autoevaluación de nic sp”, instrumento que desagrega los aspectos de mayor relevancia para cada nic sp. Los responsables de la contabilidad en cada institución



deben señalar si el aspecto evaluado aplica a la entidad, si se ha implementado o no, e indicar cualquier observación que considere conveniente. En total se evalúan 31 normas y un total de 697 ítems; en el anexo 1 se detallan las normas evaluadas y la cantidad de ítems por norma.

Para efectos de la presente investigación, la dgcen facilitó la base de datos, en la cual se detalla la información para 69 municipalidades de un total de 81, es decir, se valora el 85,18 % de los gobiernos locales costarricenses, el resto de los municipios no habían cumplido con la entrega de la información al momento de desarrollar la presente investigación. Es importante señalar que la información contenida en la base de datos generada por la matriz no ha sido procesada ni analizada por la dgcen.

Adicionalmente, se valoran otros indicadores con el fin de contrastar de manera descriptiva la información. Específicamente se detalla el monto del presupuesto por municipalidad y la calificación obtenida por cada una en el Índice de Gestión Municipal[6].

El estudio realizado es de carácter descriptivo y pretende evidenciar los principales avances en el proceso de implementación de las nicsp en los Gobiernos locales costarricenses, según la autoevaluación realizada por los responsables de la contabilidad gubernamental en los municipios que presentaron la información, así como las áreas en las cuales los niveles de progreso son menores y sobre los que deberían establecerse estrategias adicionales con el fin de facilitar su implementación. Para tal efecto y a fin de visualizar con mayor detalle el grado de avance en el cumplimiento de las nicsp, se procedió a agrupar las 31 normas vigentes al 2014[7] y adoptadas por la dgcen en cuatro grupos, con el fin de determinar en qué aspectos de la normativa los Gobiernos municipales han logrado mayor progreso y, por el contrario, en cuáles tienen un mayor rezago en el proceso de implementación.

Para ello se clasifican las normas en los siguientes cuatro grupos, según lo señalado en el anexo 3.

(1) Presentación: este apartado agrupa las normas relacionadas con la presentación de la información en los estados financieros. (2) Balance: esta clasificación agrupa las normas que delimitan el reconocimiento y medición de las partidas del estado de situación financiera, mismas que incluyen los activos, pasivos y el patrimonio de la entidad. (3) Resultados: dentro de este grupo se incluyen aquellas normas que determinan la medición de las partidas que componen el estado de resultados o el estado de ahorro y desahorros, dentro de las cuales se encuentran los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. (4) Especiales o particulares: en esta agrupación se recogen las normas que, por su naturaleza, son de carácter especial o bien no tienen una relación directa con la determinación del orden o presentación de las partidas del estado de situación financiera o estado de resultados.

Otra de las variables del análisis tiene relación con la presunción de que el nivel de desarrollo de la implementación de las nicsp es más avanzado en el área de mayor desarrollo económico y social del país, conocida como el Gran Área Metropolitana (gam), la cual está constituida por un total de 31 municipios que comprenden parcialmente las provincias del valle central del país (Alajuela, Heredia, San José y Cartago). La gam alberga cerca del 50 % de la población del país con apenas un 3,84 % del territorio nacional.

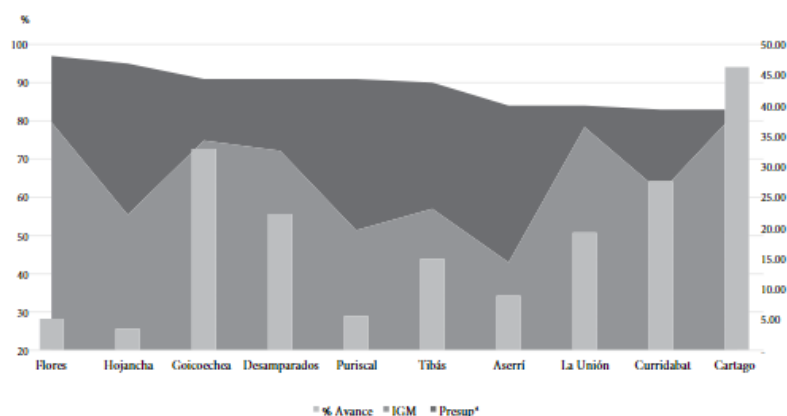
La participación de los cantones de la gam, en la presentación de la matriz de cumplimiento de nicsp, alcanzó a 27 de los 31 cantones de esta zona del país, con una cobertura del 87 % de participación, lo que representa un 39 % del total de las 69 municipalidades que completaron la matriz.

Para facilitar la comprensión de la información, esta fue clasificada en cuartiles, que son valores que dividen una muestra de datos en cuatro partes iguales. Utilizando cuartiles se puede evaluar rápidamente la dispersión y la tendencia central de un conjunto de datos. El primer cuartil (Q1): 25 % de los datos es menor que o igual a este valor. El segundo cuartil (Q2): la mediana, 50 % de los datos es menor que o igual a este valor. El tercer cuartil (Q3): 75 % de los datos es menor que o igual a este valor.

## ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En el anexo 2 se muestra la lista de municipalidades que completaron la matriz de avance de cumplimiento de nicsp. El listado está ordenado de forma descendente, donde la primera municipalidad es la que registró un porcentaje medio de cumplimiento más alto y la última de la lista el porcentaje medio más bajo. La media aritmética de cumplimiento de implementación de las nicsp, según lo reportado en la matriz es del 52,37 %.

La primera observación que destaca es que la municipalidad con mayor porcentaje de cumplimiento es la del cantón de Flores con 97 %. Llama la atención que el presupuesto de este ayuntamiento es de los más bajos, situándose en el primer cuartil de los presupuestos de estas entidades; también destaca este Gobierno local por haber obtenido un índice de gestión municipal de los más altos, con una calificación 79,64, tal como lo muestra el gráfico 1.



**GRÁFICO 1**  
Municipalidades con mayor porcentaje de Avance de Cumplimiento nicsp  
elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp.

También destaca en esta gráfica la municipalidad de Hojancha con un porcentaje de cumplimiento de 95 % y un presupuesto dentro del primer cuartil. Es importante resaltar que Hojancha es la única municipalidad de esta gráfica que se ubica fuera de la gam.

Las municipalidades de Flores, Goicochea, Desamparados, La Unión y Cartago, que lideran el listado de cumplimiento, tienen altos índices de gestión municipal correspondientes al tercer cuartil.

De la información detallada en el anexo 2, se destaca que las municipalidades que obtuvieron una calificación mayor en el Índice de Gestión Municipal también lograron también mayores porcentajes de avances de cumplimiento de las nicsp, estas son municipalidades de Flores, La Unión, Cartago, San Rafael y Belén. Todas ellas están ubicadas en la gam.

Por otro lado, considerando las municipalidades con mayores presupuestos del país, San José y Alajuela lideran las posiciones con los presupuestos municipales más altos, sin embargo, ambas municipalidades no han logrado avanzar más allá del promedio nacional de avance en la implementación de las nicsp (52 % y 51 %, respectivamente), según lo señalado en la matriz de cumplimiento. Por el contrario, las últimas municipalidades en el listado son aquellas cuya media de cumplimiento es la menor. En el caso de Corredores y La Cruz presentaron un porcentaje de avance nulo.



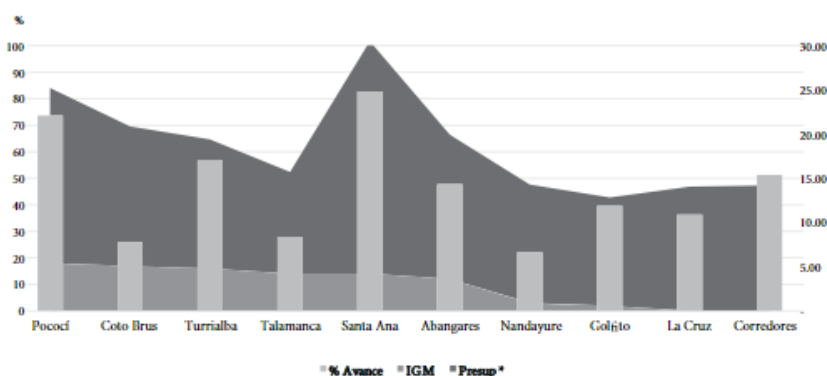


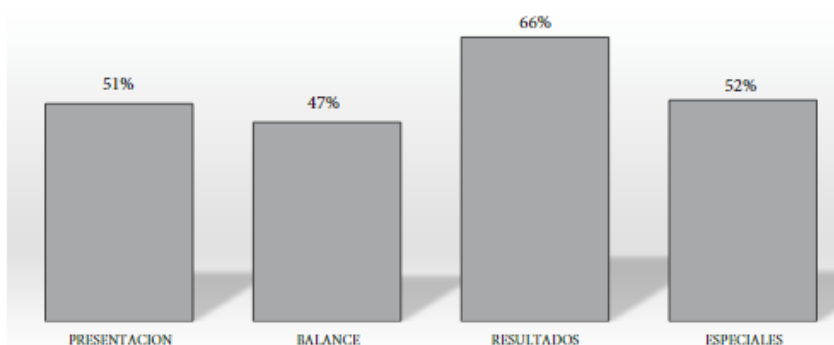
GRÁFICO 2  
Municipalidades con menor porcentaje de Avance de Cumplimiento nicsp  
elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp.

Las municipalidades detalladas en el gráfico 2 se ubican fuera de la gam, con excepción de la municipalidad de Santa Ana que obtuvo un 14 % de cumplimiento. En este caso en particular, llama la atención el poco avance que muestra esta municipalidad a pesar de poseer uno de los presupuestos más altos y ser el ayuntamiento con el segundo mayor índice de gestión municipal con un 87,59.

Por su parte, los Gobiernos locales de Escazú y Cartago, que ocupan el tercer y cuarto lugar en el ranking de presupuestos municipales, poseen un porcentaje de avance de cumplimiento de nicsp de 75 % y 83 % respectivamente. Adicionalmente, Goicochea y Curridabat poseen porcentajes medios de 91 % y 83 %. Las cuatro municipalidades pertenecen al tercer cuartil de avances de cumplimiento de nicsp.

Según lo señalado en el apartado de metodología, se agruparon las nicsp en cuatro bloques que se muestran en el gráfico 3. Así las cosas, se determina que el grado de avance más alto se encuentra en las normas relacionadas con la medición, y el reconocimiento de las partidas de resultados, con un 66 %. Esto tiene su explicación, pues es probable que uno de los primeros esfuerzos de las administraciones financieras de las municipalidades fuera implementar la aplicación de la base de devengo para el reconocimiento de los ingresos. En contraste con lo indicado anteriormente, la implementación de las partidas, que determinan los saldos de las cuentas del balance de la situación, mantiene el grado de avance en un 47 %; una de las causas posibles de esta situación es la dificultad técnica y presupuestaria de realizar el levantamiento y valoración de los activos de propiedad, planta y equipo.

Por su parte, los grupos de normas que mantienen un grado de avance similar entre sí son aquellos que regulan la presentación de la información financiera y las partidas de carácter especial, las cuales se sitúan a la mitad del proceso, con un 51 % y 52 %, respectivamente. Producto de la investigación realizada, no se lograron determinar factores comunes que permitan explicar de forma certera este comportamiento.

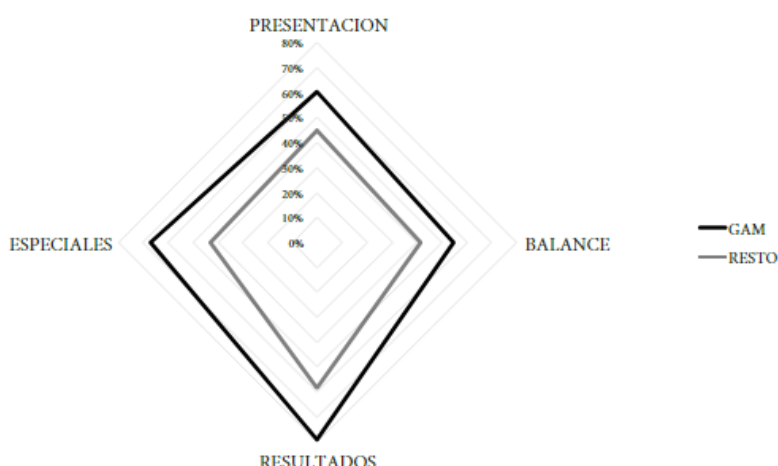


**GRÁFICO 3**  
Porcentaje de avance por grupo de normas  
elaboración propia.

En relación con el área geográfica en que se ubica el respectivo municipio, es importante resaltar que mientras que la media nacional de avance del proceso de implementación de las nicsp alcanzó el 52 %, los ayuntamientos situados en la gam lograron un avance del 62 %, mientras que los que no forman parte de la gam alcanzaron el 46 %.

En los cuatro grupos realizados de las nicsp, los ayuntamientos situados dentro de la gam tuvieron un nivel de avance mayor en el proceso de implementación que el resto de los cantones del país. Específicamente, en el grupo de las normas relacionadas a las partidas de “resultados” obtuvieron un avance promedio del 79 %, versus un 58 % en el resto del país; ambos rubros son los más altos de los agrupamientos de normas formulados (ver gráfico 4).

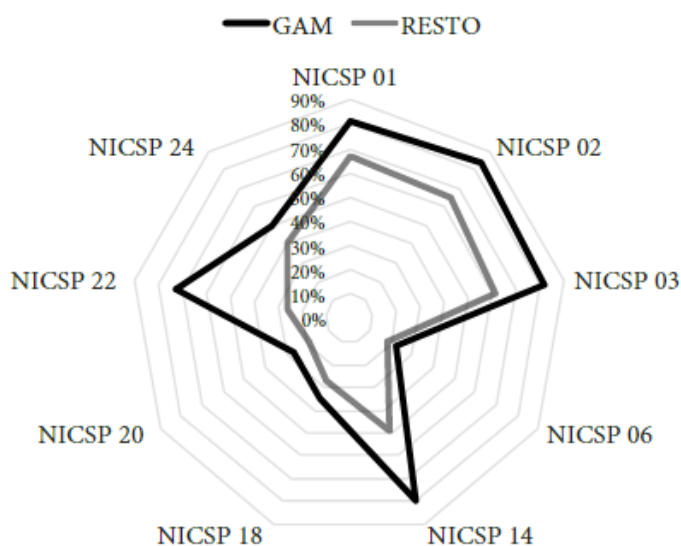
En el grupo de menor cumplimiento (“balance”) las municipalidades situadas en la gam avanzaron en un 55 % en promedio, y el resto de los cantones del país alcanzó un 41 % de progreso. Para las partidas relacionadas con las políticas de “presentación” de la información financiera, las municipalidades situadas en la gam lograron alcanzar un 60 % de avance, mientras que las del resto del país lograron un adelanto del 45 %, siendo el segundo mejor avance de los grupos de normas analizado. Finalmente, aquellas normas que regulan las actividades “especiales” tienen el segundo mejor resultado del proceso en las municipalidades de la gam con un 67 % y para el resto del país fue su tercer mejor aspecto logrado del proceso de implementación.



**GRÁFICO 4**  
 Avance en la implementación de nicsp por región según tipo de norma  
 elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp

Al profundizar en el análisis, se traslada la atención al interior de cada uno de los grupos de las normas. Acá se logró determinar las mayores disparidades dentro de cada una de las clasificaciones y en la comparación entre las regiones.

En el grupo de nicsp que regulan la presentación de la información en los estados financieros (gráfico 5), el mejor resultado alcanzado por los municipios de la zona central del país fue en la implementación de la nicsp 2 “Estado de Flujos de Efectivo”, con un 84 % de avance, mientras que la norma con mayor avance en el resto del país fue la nicsp 1 “Presentación de Estados Financieros”, con un 67 %.

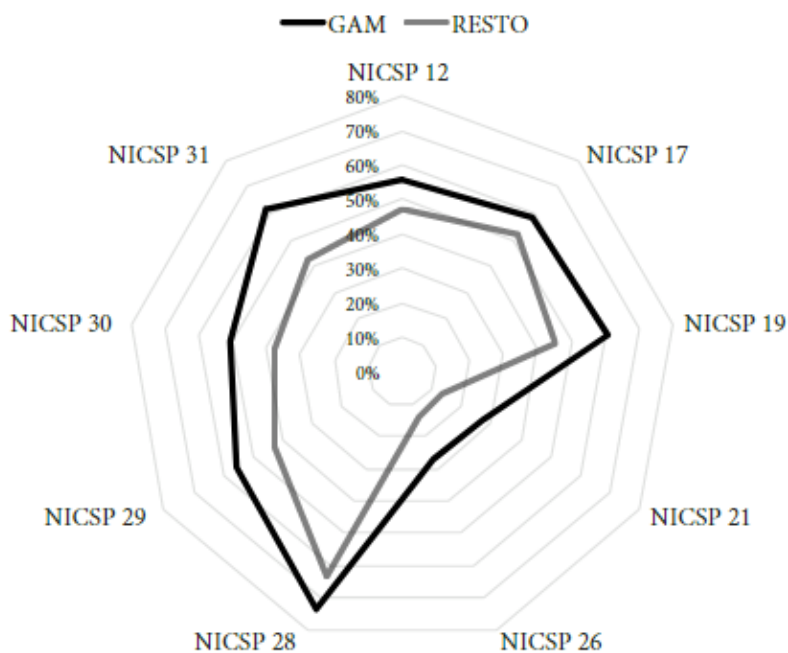


**GRÁFICO 5**  
 Avance en la implementación de nicsp del grupo “presentación”  
 elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp

Dentro de este mismo grupo, los municipios de la gam destacan por tener un nivel de avance menor en la implementación de la nicsp 20 “Información de partes relacionadas” con un 27 %; mientras que el menor resultado obtenido por las municipalidades del resto del país fue del 18 % en la implementación de la nicsp 6 “Estados financieros consolidados y separados”.

Con respecto a las normas que regulan el reconocimiento y medición de las partidas que conforman el Balance de Situación, los resultados están contenidos en el siguiente gráfico:

En esta clasificación los resultados del proceso de implementación en ambas regiones del país son coincidentes, tanto para el mejor logro como para el avance más débil. Mientras que los ubicados en la gam avanzan en un 74 % en la implementación de las nicsp 28 “Instrumentos financieros: presentación”, el resto de los cantones del país logra un 63 %.



**GRÁFICO 6**  
 Avance en la implementación de nicsp del grupo “balance de situación”  
 elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp.

El menor avance en cuanto a implementación de normas “específicas” en el país se presenta en las relacionadas con la medición del deterioro del valor, tanto en la nicsp 21 “Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo”, como en la nicsp 26 “Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo”. En ambas normas los ayuntamientos situados en la gam alcanzan en promedio el 27 %, mientras que en el resto del país el promedio de un 13 %.

Tal y como se indica en el análisis realizado en la gráfica 4, el grupo de las normas que miden las partidas de “resultados” es la que mantiene un logro más homogéneo y con los mejores efectos. Así, por ejemplo, en el caso de la implementación de la nicsp 4 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”, el área metropolitana alcanzó un avance del 93 %, mientras que para los cantones fuera de la gam su implementación avanzó en un 82 %, según se muestra en el gráfico 7.

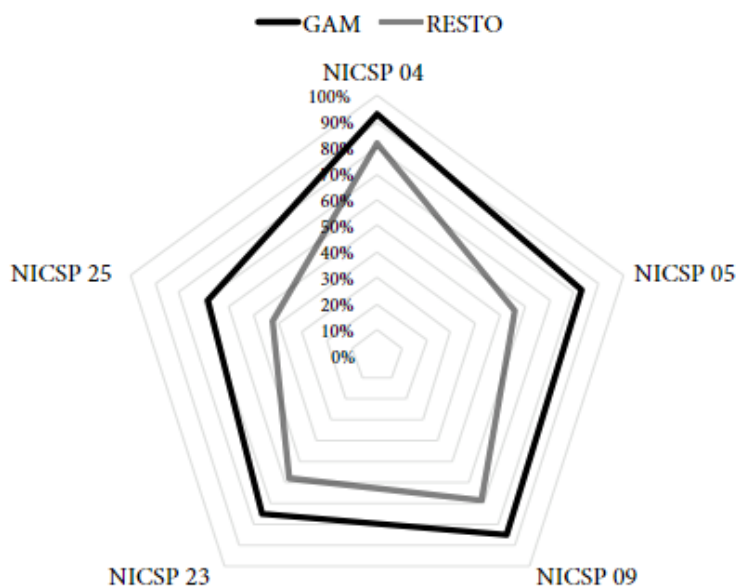
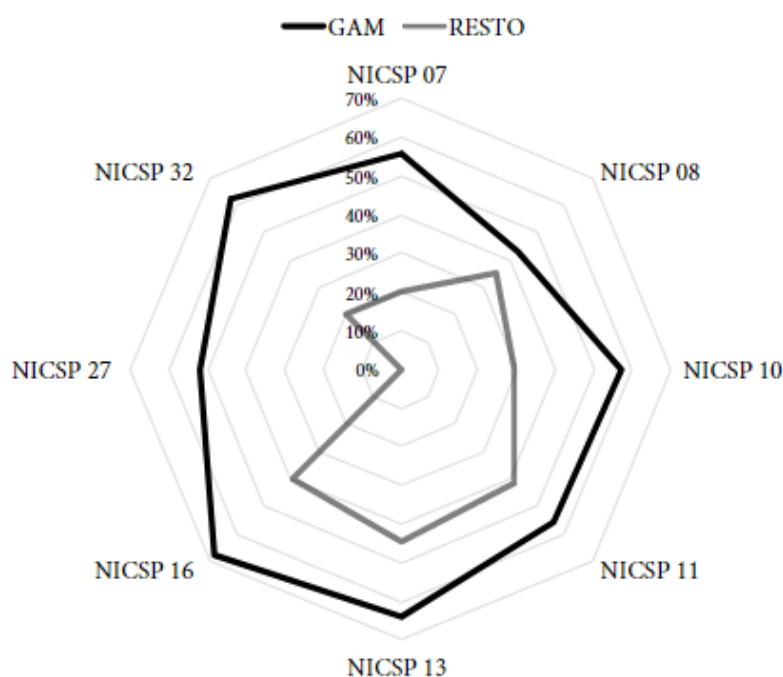


GRÁFICO 7  
 Avance en la implementación de nicsp del grupo “resultados”  
 elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp.

Los menores resultados dentro de este grupo para la gam los obtuvo la nicsp 25 “Beneficios a los Empleados” con un 68 % de avance y, en esa misma norma para el mientras el resto de los municipios sitúa el porcentaje de implementación en el 42 %.

Con respecto a las normas cuyos ejes son “particulares”, los resultados muestran las mayores asimetrías entre las regiones, pues para la gam el promedio de avance es del 57 % y para el resto de los gobiernos locales del país es de un 29 %, tal como se aprecia en el gráfico 8. En este grupo, el mayor logro alcanzado por las municipalidades situadas en la gam en promedio fue en la nicsp 27 “Agricultura” con un 68 % de avance, mientras que la mejor posición en el resto del país fue del 44 % en la nicsp 13 “Arrendamientos”.

Para el caso de los menores avances en este grupo de normas, en las municipalidades ubicadas en la gam se logró un avance en el proceso de implementación del 43 % en la nicsp 08 “Intereses en negocios conjuntos”, mientras que no se reporta avance alguno en la nicsp 27 “Agricultura” en las municipalidades de la periferia del país.



**GRÁFICO 8**  
 Avance en la implementación de nicsp del grupo “especiales”  
 elaboración propia a partir de la matriz de cumplimiento de nicsp.

El resultado que se obtiene con la implementación de la nicsp 27 de “Agricultura” es paradójico, pues es en la zona central del país donde se logra un mayor avance en un tema que es típicamente rural. Esto puede ser explicado en el grado de aplicabilidad de los párrafos de la norma, pues en la región central es probable que su aplicación se reduzca a la producción de plantas para el ornato de las áreas públicas, mientras que, en los municipios de vocación rural, el grado de aplicación de la norma puede ser más alto, dado una cantidad mayor de actividades relacionadas con esta temática.

## CONCLUSIONES

El proceso de implementación de las nicsp ha tenido un desarrollo más lento en los Gobiernos locales en comparación con otras entidades del Gobierno central. Esto porque los decretos aprobados originalmente para la adopción de las nicsp en el ámbito costarricense no incluían a estas administraciones, respecto a la autonomía constitucional de que gozan. No obstante, con la aprobación de la Ley 9635, los ayuntamientos están obligados a la implementación de esta normativa.

Las municipalidades ubicadas en la gam tienen un promedio de avance mayor en el proceso de implementación de las nicsp en relación con las situadas en áreas fuera de la periferia del país. Esto se debe posiblemente a que en el país ha imperado un modelo de centralización de servicios públicos y oportunidades para la población del área metropolitana, lo que genera, entre otras consecuencias, que sea más sencillo contratar personal calificado en esta región respecto a las otras áreas fuera de la gam. Así, por ejemplo, de las 10 municipalidades con mayor avance en la implementación de nicsp 9 se sitúan en la gam. Por el contrario, de las 10 que tienen un menor avance promedio 9 están fuera de la gam.

El grupo de normas en las que se ha logrado un nivel mayor de avance en el proceso de implementación es el identificado en el estudio como el de “resultados” y el de menor desarrollo el de “balance”. A su vez, la norma con mayor nivel promedio de implementación es la nicsp 4 “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de



la moneda extranjera”, posiblemente el resultado está ligado a las escasas transacciones en moneda extranjera que realizan los gobiernos locales. Por el contrario, las nicsp 21 y 26, relacionadas con el deterioro de valor de activos no generadores y generadores de efectivo, son las que tienen un menor logro en la implementación; esto se debe seguramente a la dificultad técnica de la norma y al requerimiento de recursos que implica la puesta en marcha de esta.

Teniendo en cuenta que la información facilitada por la dgcen no es analizada por esta entidad, los resultados de esta investigación permiten a sus autoridades identificar, entre otras cosas, en cuáles normas se deberían intensificar las actividades de capacitación y las asesorías dirigidas a funcionarios de las municipalidades; de esta forma, se puedan atender aquellas en que se ha logrado un nivel de avance menor en cuanto a su implementación.

Con pocas excepciones, las municipalidades que tienen menores calificaciones en el Índice de Gestión Municipal han logrado menos avances en la implementación de las nicsp, lo que sugiere una eventual correlación entre estas variables. Esta misma tendencia se presenta en relación con el monto del presupuesto de cada municipalidad, es decir, en promedio a mayor nivel de presupuesto mayor nivel de avance en la implementación de la normativa contable internacional para el sector público.

Para contar con un nivel mayor de certeza respecto las posibles correlaciones señaladas en el punto anterior, es conveniente realizar un estudio estadístico que permita inferir la correlación existente entre el nivel de avance en la implementación de las nicsp, el Índice de Gestión Municipal, el presupuesto, entre otras. De igual forma, resulta oportuno plantear estudios que confirmen la información que a manera de autoevaluación cada municipio señala en la denominada “Matriz de cumplimiento de avance de nicsp”.

## ANEXO 1 Cantidad de Ítems por nicsp analizados

### Anexos

#### Anexo 1. Cantidad de Ítems por NICSP analizados

Nº NICSP	Detalle	N.º de Ítems
1	Presentación de estados financieros.	53
2	Estados de flujo de efectivo.	20
3	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.	19
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.	28
5	Costos por préstamos.	11
6	Estados financieros consolidados y separados.	31
7	Inversiones en asociadas.	29
8	Intereses en negocios conjuntos.	28
9	Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio.	17
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias.	11

□

Nº NICSP	Detalle	N.º de Ítems
11	Contratos de construcción.	22
12	Inventarios.	21
13	Arrendamientos.	4
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación.	8
16	Propiedades de inversión.	41
17	Propiedades, planta y equipo.	41
18	Información financiera por segmentos.	18
19	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.	28
20	Información a revelar sobre partes relacionadas.	9
21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.	17
22	Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno general.	8
23	Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias).	26
24	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros.	10
25	Beneficios a los empleados.	53
26	Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.	17
27	Agricultura.	16
28	Instrumentos financieros: presentación.	8
29	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.	29
30	Instrumentos financieros: información a revelar.	34
31	Activos intangibles.	28
32	Acuerdos de concesión de servicios: la concedente.	12
<b>Total ítems</b>		<b>697</b>

Propio

## ANEXO 2

### Listado de municipalidades por porcentaje de avance de cumplimiento

Municipalidad	% Avance	Índice de Gestión Municipal	Presupuesto **
Hono	97%	79,64	5,18
Hojacha	95%	55,44	3,53
Goicocha	91%	74,84	32,95
Desamparados	91%	72,23	22,3
Parical	91%	51,41	5,63
Tibás	90%	57,06	14,95
Aserrí	84%	43,02	4,90
La Unión	84%	78,41	19,19
Curridabat	83%	61,33	27,59
Cartago	83%	82,54	46,28
San Pablo	82%	69,33	7,82
San Rafael	79%	83,68	9,02
San Isidro	78%	71,13	5,05
Osor	78%	62,79	14,08
San Ramón	77%	68,22	17,48
Escalón	75%	72,66	41,65
Edo	73%	84,38	18,02
Tarrasá	71%	56,12	5,40
Grecia	69%	65,97	16,46
Dota	69%	66,63	6,35
Jiménez	66%	55,91	5,29
El Guano	66%	62,36	7,64
Gusumá	66%	61,09	7,03
Garabito	66%	52,05	13,93

Municipalidad	% Avance	Índice de Gestión Municipal	Presupuesto **
Naranjo	65%	58,05	11,56
Siquirres	64%	56,02	10,89
San Mateo	64%	68,16	2,74
Limón	64%	71,54	22,52
Carrillo	64%	54,09	16,58
Alajuelita	61%	60,36	6,51
San Carlos	56%	88,05	39,83
Terrabuzanes	56%	59,01	3,51
Alajuela	54%	69,36	86,63
Upala	54%	44,92	10,53
San José	51%	80,91	147,99
Liberia	51%	57,91	25,38
San Domingo	50%	56,39	13,65
Sempuy	50%	58,65	11,57
Heredia	49%	80,73	38,10
Mora	49%	79,42	7,37
Puntarenas	49%	58	28,40
Pérez	48%	56,57	5,83
Valverde Vega	45%	73,86	5,57
Euparua	45%	76,25	11,94
Palmares	43%	53,82	5,45
Alfaro Ruiz	41%	56,88	5,08
León Cortés	41%	46,4	4,42
Bagaces	40%	54,63	6,17
Parral	39%	56,65	6,98
Tilarín	38%	51,38	5,92

Municipalidad	% Avance	Índice de Gestión Municipal	Presupuesto **
Viquez de Coronado	36%	62,45	11,67
Matina	34%	42,74	9,19
Moravia	33%	69,16	13,89
Niopya	33%	50,71	11,28
Cataes	33%	60,81	7,55
Barva	31%	49,98	9,61
Santa Cruz	30%	53,85	22,10
Santa Bárbara	30%	46,35	11,36
Montes de Oca	25%	65,12	16,20
Procel	18%	66,01	22,10
Coto Brus	17%	52,58	7,28
Turrialba	16%	49,65	17,08
Talamanca	14%	38,41	4,37
Santa Ana	14%	87,59	24,81
Alajuelo	12%	54,44	14,24
Nandayure	3%	44,71	6,62
Galilea	2%	40,83	11,89
La Cruz	0%	46,84	10,91
Coroboro	0%	47,29	15,36
Media	52,37%	61,31	17,03

\*\* Sumas en Millones de Dólares USA expresadas al tipo de cambio de 500 colones por dólar.

Propia

## ANEXO 3

### Agrupación de las nicsp según el tipo de temática que aborda

Norma	Tema general
NICSP 1 "Presentación de estados financieros."	Presentación EIFF
NICSP 2 "Estados de flujo de efectivo."	
NICSP 3 "Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores."	
NICSP 5 "Estados financieros consolidados y separados."	
NICSP 14 "Hechos ocurridos después de la fecha de presentación."	
NICSP 18 "Información financiera por segmentos."	
NICSP 20 "Información a revelar sobre partes relacionadas."	
NICSP 22 "Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno general."	
NICSP 24 "Presentación de información del presupuesto en los estados financieros."	
NICSP 12 "Inventarios."	
NICSP 17 "Propiedades, planta y equipo."	
NICSP 19 "Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes."	
NICSP 21 "Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo."	
NICSP 26 "Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo."	
NICSP 28 "Instrumentos financieros: presentación."	
NICSP 29 "Instrumentos financieros: reconocimiento y medición."	
NICSP 30 "Instrumentos financieros: información a revelar."	
NICSP 31 "Activos intangibles."	

Norma	Tema general
NICSP 4 "Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera."	Estado resultados (I+G)
NICSP 5 "Costos por préstamos."	
NICSP 9 "Ingresos ordinarios provenientes de transacciones de intercambio."	
NICSP 23 "Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)."	
NICSP 25 "Beneficios a los empleados."	
NICSP 7 "Inversiones en asociadas."	Particulares o especiales
NICSP 8 "Intereses en negocios conjuntos."	
NICSP 10 "Información financiera en economías hiperinflacionarias."	
NICSP 11 "Contratos de construcción."	
NICSP 13 "Arrendamientos."	
NICSP 16 "Propiedades de inversión."	
NICSP 27 "Agricultura."	
NICSP 32 "Acuerdos de concesión de servicios: la concedente."	

Propia

## REFERENCIAS

- Abushamsieh, K., López, A., y Ortiz, D. (2013). Administrative Reforms to Governmental Financial Information Systems in gcc Countries: the Case of Qatar. *Middle Eastern Studies*, 49(5), 790–804. doi:10.1080/00263206.2013.811650
- Araya, C., Caba, C., y López, A. (2011). La innovación en los sistemas de contabilidad gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *Innovar Journal of Administrative and Social Sciences*, 21(41), 111–123.
- Benito, B., Brusca, I., y Montesinos, V. (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of the ipsass. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. doi:10.1177/0020852307078424
- Broadbent, J. y Guthrie, J. (2008). Public Sector to Public Service: 20 Years of Contextual Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(2), 129-180.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., Y Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: the Role of ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., y Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Caba, C., López, A., y Ortiz, D. (2009). Governmental Financial Information Reforms and Changes in the Political System: the Argentina, Chile and Paraguay Experience. *Public Administration and Development*, 29, 429–440. doi:10.1002/pad.551
- Chan, J., Jones, R., y Lüder, K. (1996). Modeling Governmental Accounting Innovation: an Assessment and Future Research Directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1–19.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Rossi, F., Aversano, N., y Cauwenberge, P. (2014). The Effect of ipsas on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison. *International Review of Administrative Sciences*,
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2006). Informe del estudio realizado en el Ministerio de Hacienda sobre el rol de la Contabilidad Nacional en el desarrollo de la normativa contable del sector público. San José: Publicaciones cgr.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2017). Informe del seguimiento de la gestión acerca de la implementación y la aplicación de las nicsp en los gobiernos locales. Informe dfoe-dl-sgp-0004-2017. San José: Publicaciones cgr.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2018). Índice de Gestión Municipal 2018. Duodécimo Informe, dfoe-dl-if-0006-2018. San José: Publicaciones cgr.
- Contraloría General de la República de Costa Rica (2019). Informe de la auditoría de carácter especial sobre el avance del proceso de implementación y aplicación de las nicsp en 21 municipalidades del país. Informe dfoe-dl-if-006-2019.
- Deaconu, A., Nistor, C., y Filip, C. (2011). The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management. An Exploratory Study for Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 32, 77–97
- Federación Internacional de Contadores (ifac). (2007). Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. New York: ifac.

## REFERENCIAS

- Fondo Monetario Internacional (fmi). (2001). Manual de estadísticas de las finanzas públicas. Washington, d.c.: Fiscal Affairs Department.
- Fondo Monetario Internacional (fmi). (2014). Manual de estadísticas de las finanzas públicas. Washington, d.c.: Fiscal Affairs Department.

Fuertes, I. (2006, febrero). El modelo de contabilidad pública internacional de la ifac: análisis de la armonización formal. Ponencia presentada en IX Jornada de contabilidad pública asepu. Logroño, España.

## REFERENCIAS

Ley n° 8131 (2001, 18 de setiembre), Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Gaceta Oficial n° 198. Recuperado de [http://www.archivonacional.go.cr/pdf/ley\\_8131.doc](http://www.archivonacional.go.cr/pdf/ley_8131.doc)

Ley n° 8635 (2018, 04 de diciembre), Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Gaceta Oficial n° 202. Recuperado de [https://www.hacienda.go.cr/docs/5c07dd2965e11\\_ALCA202\\_04\\_12\\_2018.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5c07dd2965e11_ALCA202_04_12_2018.pdf)

## REFERENCIAS

Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations, in the Political-Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.

## REFERENCIAS

Lüder, K. (2001). Research in comparative governmental accounting over the last decade – achievements and problems. Ponencia presentada en el 8vo Biennial cigar Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, Spain.

## REFERENCIAS

Martínez, J. (2003). Ver para crear: la información pública ciudadana en América Central, un estudio desde la sociedad civil. San José: Fundación Acceso.

Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2010). Plan de acción para la adopción e implementación de las ipsas en el ámbito costarricense. San José.

Ouda, H. (2001). Basic Requirements for a Model for Successful Applications of Accrual Accounting in the Public Sector. Ponencia presentada en el 8vo Biennial cigar Conference: Innovations in Governmental Accounting, Valencia, Spain.

Poder Ejecutivo de Costa Rica. (2008, 09 de diciembre). Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (nicsp), en el Ámbito Costarricense, Decreto Ejecutivo n° 34918-H. En Gaceta Oficial n° 238 [en línea]. Recuperado de [www.hacienda.go.cr/.../Decreto%2035616-HLa%20Gaceta%20234-2Dic-2009.docx](http://www.hacienda.go.cr/.../Decreto%2035616-HLa%20Gaceta%20234-2Dic-2009.docx) [2018, 10 de noviembre].

## REFERENCIAS

Reforma decreto ejecutivo n° 36961-H (2011, 09 de diciembre). Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (nicsp), en el Ámbito Costarricense, Gaceta Oficial n° 25. Recuperado de [https://www.hacienda.go.cr/docs/554145402b0a9\\_DECRETO%20No%2036961%20\(modif%2034918\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/554145402b0a9_DECRETO%20No%2036961%20(modif%2034918).pdf)

CC BY