

**Reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia:
evaluación del proceso de armonización a estándares
internacionales**



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**
1 8 0 3

Diana Marcela Zuluaga Rendón

Víctor Alfonso Grajales Toro

Agosto de 2015

Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Ciencias Contables

Reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia: evaluación del proceso de armonización a estándares internacionales ii

Resumen: *La expansión de las economías más allá de sus mercados locales y la existencia de organismos promotores de políticas internacionales han impulsado los procesos de armonización de las regulaciones contables del sector privado y público, como consecuencia a los requerimientos de transparencia y rendición de cuentas por parte de los gobiernos. El sector público Colombiano no ha sido ajeno a las tendencias de internacionalización de la regulación contable, por lo que desde el año 2007 inicio el proceso de modernización de la Regulación Contable Pública liderado por la Contaduría General de la Nación – CGN y que tomo fuerza en el año 2009 con el inicio de la convergencia de las empresas privadas a NIIF. Actualmente la CGN ha emitido los marcos normativos de contabilidad para las, empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y las empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público, para el caso de las entidades de gobierno se encuentra en construcción el marco normativo aplicable. En este trabajo se realiza una caracterización de la reforma a la contabilidad gubernamental en Colombia y una evaluación del proceso de armonización llevado a cabo, desde el enfoque de un modelo de armonización propuesto a partir de otros autores y una matriz de evaluación y valoración construida, lo que nos permite desarrollar nuestro objetivo con base en unos parámetros cuali-cuantitativos.*

Palabras claves *Armonización, regulación contable pública, contabilidad gubernamental, modelo, estándares internacionales de contabilidad.*

Tabla de Contenido

iii

Introducción	1
I. Dimensión internacional de la Contabilidad Pública	4
II. Contabilidad gubernamental en Latinoamérica: un breve análisis de la región.....	7
III. Reformas a la contabilidad gubernamental: caso Colombiano.....	15
IV. Fundamentación teórica de los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental.....	26
V. Evaluación del proceso de reforma de la contabilidad gubernamental: aplicación del modelo propuesto.....	42
VI. Anotaciones finales.....	60
Fuentes	62

Tabla 1: Reformas de la Contabilidad Gubernamental a NICSP en Latinoamérica.....	7
Tabla 2: Entidades del Estado.....	18
Tabla 3: Resumen de normativa expedida por la CGN	22
Tabla 4: modelos contables ajustados a estándares internacionales	25
Tabla 5: Elementos para la transición a NICSP según la IFAC	26
Tabla 6: Descripción fases del proceso de armonización	33
Tabla 7: Matriz de evaluación.....	37
Tabla 8: Evaluación del proceso de armonización en Colombia.....	42

Lista de figuras

Figura 1: Implementación directa o indirecta de NICSP	5
Figura 2: ventajas de la implementación de NICSP	13
Figura 3: Transición a base de devengado en Latinoamérica	14
Figura 4: Elementos del SNCP	16
Figura 5: Estructura RCP	17
Figura 6: Fases del proceso de armonización	32

Reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia: evaluación del proceso de armonización a estándares internacionales

Introducción

En el proceso de internacionalización de la contabilidad pública han jugado un papel importante diferentes factores, Fuertes (2001) señala que algunos de estos son la interrelación económica entre países fruto de los fenómenos de globalización o mundialización, la revolución de la información que posibilita y favorece la divulgación y difusión de nuevas ideas y modelos, el papel de los organismos profesionales que cada día reconocen aun más la participación de los gobiernos en la economía y un último factor es el empuje dado a través de diferentes foros, congresos y eventos a trabajos comparados sobre las reformas a la contabilidad gubernamental, así como la labor de difusión de estos trabajos. En conjunto, todos estos elementos han contribuido directa e indirectamente a las diferentes reformas gubernamentales y han propiciado la transferencia de modelos contables desarrollados por organismos internacionales.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés IASB y la Federación Internacional de Contadores Públicos, por sus siglas en inglés IFAC a través de su Comisión del Sector Público, por sus siglas en inglés PSC; son organismos internacionales que tienen como objetivo la armonización de las normatividades y regulaciones contables a estándares que sean globalmente aceptados, como estrategia de unificación y homogenización de la información financiera, la cual es promovida por instituciones como la Organización de Naciones Unidas - ONU , el Banco Mundial - BM, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE, el Fondo Monetario Internacional - FMI y otras instituciones influyentes en la formulación de políticas internacionales de desarrollo económico, político o social; siendo esto un piloto potencialmente importante en los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental alrededor de diferentes países en la última década.

En consonancia con el fenómeno de internacionalización y homogenización de prácticas contables, la Contaduría General de la Nación en adelante CGN emitió la Resolución 354 de 2007 por medio de la cual adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, el

cual en su momento estaba ajustado a las 21 NICSP vigentes a esa fecha; años más tarde y como resultado del proceso de convergencia que se inició con la promulgación de la Ley 1314 de 2009 en el sector privado y demás decretos reglamentarios siguientes a esta; la CGN en ejercicio de sus funciones inició una nueva fase de actualización y armonización de la contabilidad pública a estándares internacionales, etapa en la cual se armonizarían al sector público las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB para su aplicación por las empresas estatales que cotizan en bolsa y administran dinero y ahorro del público, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la IFAC para su aplicación por parte de las entidades de gobierno general y un híbrido de estos estándares para las empresas estatales que no cotizan en bolsa, ni administran dinero/ahorro del público.

Lo anterior evidencia que las reformas y cambios que se han dado en la contabilidad gubernamental en el plano nacional en los últimos 10 años y el auge por la aplicación de estándares internacionales que permitan entre otros, evaluar la contabilidad pública desde el punto de vista de la legalidad, la esencia y la aplicación del presupuesto, partiendo de normas y técnicas de registros homogéneas (Carrasco Díaz & López Hernández, 1994 citado en Sanchez & Pincay, 2013).

De modo que la presente investigación sobre el sistema de contabilidad gubernamental Colombiano y su actual reforma a estándares internacionales, está orientada principalmente a dos cosas: la contextualización y caracterización de la evolución del sistema contable público y la evaluación del proceso de reforma a estándares internacionales a partir de un modelo de armonización construido a partir de elementos extractados de modelos de autores como Lüder, citado en Gomez (2013), IFAC (2003), Ouda (2004) y Pollitt & Bouckaert (2011), el cual recoge las variables claves dentro del proceso de armonización contable, además se propuso para efectos de la evaluación unos parámetros de valoración cualitativos y cuantitativos, con el fin de determinar nuestra calificación asignada y posterior argumentación de la misma.

Bajo el enfoque de investigación cuali-cuantitativa, para el desarrollo de este trabajo se realizó una exploración y análisis de la información disponible en la página de la CGN sobre el proceso de modernización de la contabilidad pública en Colombia, un trabajo

analítico-descriptivo de otras fuentes de información primarias y secundarias como bibliografía, cibergrafía, participación en seminarios y la entrevista a expertos.

Para terminar y atendiendo nuestro objetivo de investigación, el trabajo se desarrollará en seis capítulos: un primer capítulo denominado dimensión internacional de la Contabilidad Pública, que aborda en un contexto general los procesos de reforma a nivel mundial; en segunda instancia se explora los avances en contabilidad gubernamental en Latinoamérica; en tercer lugar se desarrolla el proceso evolutivo de la contabilidad pública en Colombia en los últimos años y los recientes cambios que ha introducido la armonización a estándares internacionales; en el capítulo número cuatro se presentan los referentes teóricos que sustentan nuestra investigación y en último lugar se desarrolla el modelo de evaluación propuesto y se aplica al proceso de reforma actual de la contabilidad gubernamental en Colombia, concluyendo con las anotaciones finales de nuestra investigación. Vale la pena aclarar que en el presente artículo se utilizaran los términos contabilidad gubernamental y contabilidad pública indistintamente sin entrar en reflexiones epistemológicas de lo que pueda significar un término o el otro.

I. Dimensión internacional de la Contabilidad Pública

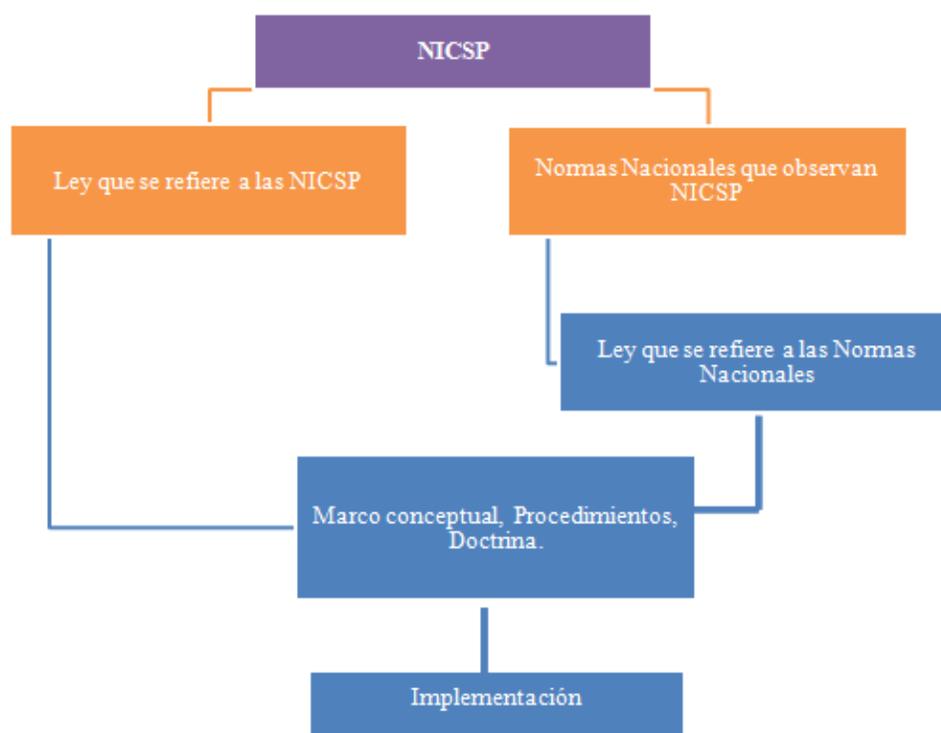
A nivel mundial se evidencia un impulso en la adopción e implementación de NICSP, siendo más de 40 países los que han emergido a estos estándares, algunos de manera directa como por ejemplo Chile, Suiza, Austria, Estonia y Lituania; otros de manera indirecta a través de normativas nacionales, como Sur África, Brasil, Indonesia, Malasia, España y Nueva Zelanda y unos últimos que solo aplican estos estándares para los niveles inferiores de gobierno como por ejemplo Prefectura de Tokio y el Estado de Ginebra.

Vela & Fuertes (2000) en sus estudios han concluido que para el caso Europeo se han desarrollado reformas entorno a la contabilidad pública con el fin de obtener una información mayor y más adecuada y mejorar la gestión de recursos públicos, en países como España, Francia, Reino Unido, Alemania, Bélgica, Italia, Holanda, Suecia y Finlandia principalmente; reformas que han tenido una tendencia y aproximación del sistema contable público local al modelo empresarial, en línea con mayores necesidades de información. Sin embargo, las diferencias entre los sistemas contables públicos guardan relación con las necesidades específicas y objetivos de información que son manifiestos en cada país y las diferentes características del entorno político-administrativo en el que opera el sistema.

En Estados Unidos para las entidades del sector público el Consejo Gubernamental de Estándares de Contabilidad (GASB), es el organismo encargado de emitir las normas y no se habla de un proceso de convergencia a NICSP pero existen tratamientos similares a los emitidos por el IPSASB; en Canadá para las empresas de gobierno general el ente que emite las normas es el Junta de Contabilidad del Sector Público (PSAB), basando estas en los estándares de contabilidad para las empresas, incluyendo temas no contemplados y excluyendo los que no sean pertinentes para las entidades del sector público; en Australia el organismo regulador es el Consejo de Normas de Contabilidad (AASB) existiendo un único conjunto de normas tanto para las entidades públicas como para las privadas y, el Reino Unido por su lado adaptó las normas internacionales de información financiera para realizar su posterior aplicación en el sector público según el contexto, realizando sus respectivas revisiones y actualizaciones con el propósito de reflejar la evolución de dichas normas.(CGN, 2013).

Siendo la implementación de estos estándares directa o indirectamente un propósito común en diferentes países, actualmente se han publicado 32 estándares Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, las cuales han sido referencia para el auge actual de reformas gubernamentales y cuyo impacto más evidente en la última década ha sido la transición de la base contable de efectivo a la base contable de devengo, anudado a procesos de adopción, adaptación, convergencia y armonización; adjetivos que se han usado deliberadamente para diferenciar entre los países que han seguido el proceso de implementación sugerido por la IFAC y los que han optado por crear sus manuales y normas propias tomando como referencia las NICSP y NIIF, como se muestra en la siguiente figura:

Figura 1: Implementación directa o indirecta de NICSP



Fuente: Elaboración propia

Entre los objetivos de la implementación de las NICSP por parte de los gobiernos, están el mejoramiento de la calidad, como la comparabilidad de la información financiera de las entidades del sector público de todo el mundo, instituciones como OCDE, la Organización

del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), FMI y BM han impulsado fuertemente a los diferentes gobiernos (sobre todo de los países en vías de desarrollo) a la adopción o la adaptación de éstas en sus sistemas normativos (Araya, 2014).

En los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental las prácticas contables para las entidades de gobierno general, pueden variar de un país a otro dependiendo de sus características, sus necesidades, usuarios y propósitos e independiente del proceso siempre buscaran estar acorde a los lineamientos de la normativa internacional emitida por el IPSASB.

Aún predominando en el contexto mundial y regional las reformas a la contabilidad gubernamental, la investigación relacionada con esta línea de contabilidad es aún deficitaria y los antecedentes más significativos en esta materia son los trabajos de caracterización de los sistemas contables gubernamentales de los países del cono sur y recientes investigaciones relativas a la región centroamericana, además a nivel nacional solo se encuentran algunas caracterizaciones del proceso que se han desarrollado en algunos artículos y el trabajo desarrollado por la Universidad de Antioquia en su libro “Huellas y Devenir Contable: construyendo las rutas del pensamiento contable” en el cual se realiza un estado del arte de los principales problemas que se han investigado en las diferentes líneas de investigación del Grupo de Investigación y Consultoría Contable – GICCO, más específicamente la línea de investigación en Contabilidad Pública y Recursos Estatales. No obstante, importantes cambios y reformas se han presentado a raíz del fuerte impulso que a tenido el IASB en la promulgación de estándares internacionales, como son la implementación de sistemas contables con base en el devengo, la integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto y la más reciente tendencia de adaptación y/o adopción de los estándares internacionales de contabilidad. (Gomez, 2013).

II. Contabilidad gubernamental en Latinoamérica: un breve análisis de la región

La mayoría de los países de la región centroamericana han emprendido acciones en los últimos años a fin de implementar estos estándares a sus gobiernos, siendo Costa Rica quien ha tomado la vanguardia en este proceso, el cual ha sido motivado por diferentes factores externos a los gobiernos, como son la sugerencia de organismos internacionales y la corriente mundial a la homogenización de estándares contables.

A continuación destacamos un breve resumen del estado actual de las reformas de la contabilidad gubernamental a estándares internacionales en algunos países de Latinoamérica y Centroamérica, destacando cual ha sido el proceso de implementación de NICSP (adopción, armonización, convergencia, etc.), la fecha en la que dio inicio a este proceso y el estado actual o fase en que se encuentra el proceso:

Tabla 1: Reformas de la Contabilidad Gubernamental a NICSP en Latinoamérica

País	Proceso de implementación	Fecha inicio	Estado actual
Argentina	Normativa contable propia	n/a	n/a
Bolivia	Actualización de normas propias	2009	Sin pronunciamiento de entidades gubernamentales
Brasil	Adopción indirecta	2008	Adopción del plan de cuentas en el ámbito central
Chile	Adopción	2010	Se emite la nueva normativa contable. Regularización de cuentas
Colombia	Armonización	2009	Modelo contable para entidades del gobierno que cotizan y no cotizan en el mercado de valores y construcción del modelo contable para entidades del gobierno

País	Proceso de implementación	Fecha inicio	Estado actual
			general.
Costa Rica	Adopción	2007	Entrega y aceptación formal de actividades y fases del proyecto de implementación
Ecuador	Armonización gradual	n/a	n/a
El Salvador	Adoptar	2012	Elaboración de plan de implementación, definición de modelo conceptual, estudios de casos nuevo sistema informático SAFI II.
Guatemala	Adopción	2010	Adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) para todas la entidades (a excepción de las municipalidades)
Honduras	Adopción	2011	Talleres, formación de equipos técnicos, formulación de políticas y procedimientos, medición impactos y depuración de información
México	Normativa contable propia	n/a	n/a
Nicaragua	Actualización de normas propias	n/a	n/a
Panamá	Adopción	2013	Estudio y análisis del impacto de las NICSP
Paraguay	Adopción	Sin definir	Pendiente aprobación de Decreto para la adopción de NICSP

País	Proceso de implementación	Fecha inicio	Estado actual
Perú	Adopción	2002	Aplicación de manual de políticas contables en entidades del sector público
Republica Dominicana	Adoptar	2013	Levantamiento de información y matriz presupuesto contable basado en el nuevo Plan de Cuentas Contable.
Uruguay	Normativa contable propia	n/a	n/a
Venezuela	Adaptación	Sin definir	Estudio y análisis de las NICSP y su contextualización en el marco regulatorio Venezolano.

Fuente: Elaboración propia

Podemos ver qué gran mayoría de países de la región, en mayor o menor medida, han emprendido acciones a confluir sus sistemas de contabilidad pública a la normativa internacional. Sin embargo, encontramos casos de países que han optado por mantener sus sistemas contables nacionales y se rigen por las disposiciones de sus gobiernos, adoptando solamente la base de registro del devengado, otros que han seguido el marco de implementación sugerido por la IFAC que es la “adopción” y algunos han elegido la convergencia gradual o la armonización de las NICSP con sus normas nacionales.

Honduras en su proceso de adopción de NICSP actualmente tiene en ejecución la realización de talleres, formación de equipos técnicos, formulación de políticas y procedimientos, la medición impactos y la depuración de información y su proceso de implementación lo tiene contemplado en el periodo del 2011 al 2017.

El Salvador, en su Programa de Gobierno 2015-2019 en su estrategia de gobernanza con honestidad y transparencia, tiene como proyecto la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en la Contabilidad Gubernamental, para lo cual definió como ámbito de aplicación de las NICSP a las entidades dentro de las siguientes

clasificaciones: administración central, administraciones descentralizadas, instituciones de seguridad social y administraciones municipales y por otro lado las empresas públicas financieras, no financieras y no financieras municipales serán de alcance de las NIIF.

En Republica Dominicana la Dirección General de Contabilidad Gubernamental tomó la decisión de adoptar NICSP desde el año 2013, año en que inicio con programas de capacitación y difusión del proyecto de implementación. En el año 2015 el plan de trabajo tiene como ejes estratégicos el diseño de una matriz de presupuesto contable basado en el nuevo Plan de Cuentas Contable, el levantamiento de información para la elaboración de procedimientos y políticas particulares, depuración de saldos de cuentas y ajustes contables y el levantamiento de información sobre herramientas tecnológicas para que las instituciones públicas estandaricen sus registros contables de acuerdo a las mejores prácticas internacionales conforme a las NICSP.

En Guatemala el proceso actual de implementación está contemplado hasta el 2020 en el gobierno central. Desde el año 2010 se desarrolló la hoja de ruta para la implementación de estándares internacionales en el sector público y en el año en curso se tiene planteada la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) para todas las entidades (a excepción de las municipalidades).

Como se encuentra en el Proyecto de Modernización de la Gestión Financiera Pública de Nicaragua, esta ha demostrado en la última década su compromiso por la modernización de la Administración de las Finanzas Publicas (Banco Mundial, 2015) y si bien actualmente la normativa aplicada es nacional, vienen desarrollando esfuerzos en pro de la implementación de estas normas por medio de la actualización del Sistema de Información Gubernamental, Administrativa y Financiera (SIGAF), el cual busca la incorporación de las mejores prácticas internacionales, el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas FMI 2001 y las NICSP.

En Chile se contempla la adopción de NICSP, definiendo su fase de diseño desde el año 2010 y con la proyección de que para el año 2019 se presente estados financieros auditables en cumplimiento de todas las NICSP, iniciando la aplicación de estas normas para el Gobierno Central a partir del año 2016. Actualmente según el plan de implementación Chile se encuentra en proceso de emisión de la nueva normativa contable y la regularización de cuentas.

En Brasil se desarrolla una adopción indirecta de las NICSP y la emisión de unas normas contables propias que tienen como fuente las normativas internacionales, se han adaptado a la realidad brasileña y se han implantado en unos estándares nacionales. De acuerdo al marco de contabilidad pública Brasileño, a partir del año 2008 se inicio el proceso de modernización de la contabilidad pública y actualmente se encuentran en la fase de adopción del plan general de cuentas en el ámbito central, entre las cuales se encuentran las instituciones de Gobierno Central y Subnacionales, contemplado este proceso hasta el año 2022.

Paraguay, es uno de los países que actualmente conservan un marco legal propio, cuyo sistema de contabilidad pública se basa en valores devengados o causados. La Ley que regula la administración financiera del estado es el SIAF y de acuerdo a Díaz (2015) actualmente en Paraguay se cuenta con un plan de acción a ser aprobado y a mediados de octubre está previsto sacar un Decreto para la Adopción de las NICSP.

En el Perú durante la última década, se adoptaron las NICSP, consiguiendo aproximar la regulación contable del Sector Público peruano con algunas de las tendencias a nivel internacional (Banco Mundial, 2009). En el año 2002 se inicia el proceso legal de adopción de estos estándares para el sector público, los cuales son oficializadas en el año 2006 y en el año 2009 es emitido el nuevo Plan Contable Gubernamental el cual es ajustado permanentemente por las mejoras y modificaciones del proceso de implementación y de la evolución de estos estándares. Para el año 2012 Perú presentó de acuerdo a su programa de implementación de NICSP los manuales de políticas contables armonizados con NICSP, para la implementación por parte de las entidades públicas.

Panamá actualmente tiene en curso su proyecto de modernización de la contabilidad gubernamental basado en NICSP y en el Manual de Finanzas Publicas del FMI, iniciando en el año 2013 los estudios y análisis sobre la implementación de estos estándares, ya que dentro de su nuevo Modelo de Administración Financiera Gubernamental se busca fortalecer la rendición de cuentas gubernamental por medio de la generación de información contable pública que promueva la transparencia. A la fecha no se ha establecido un cronograma de implementación, pero se ha definido un plan de acción que involucra la consolidación normativa, el fortalecimiento institucional (funcionarios públicos, sistema tecnológico

financiero, control preventivo), control interno contable, saneamiento contable y la asistencia técnica para la complementación del manual de cuentas.

A miras de la adopción de de NICSP en Costa Rica desde el 2007 se desarrollo el proyecto denominado “Calidad de la Información Financiera del Sector Público” en marco del cual se definió y diseño el Plan General de Contabilidad Nacional y la capacitación a funcionarios públicos en NICSP. El alcance institucional de las NICSP fue para las instituciones del Gobierno de la Republica (Ministerios, Poderes de la Republica y Entidades Desconcentradas o Adscritas) y el resto del sector público (Instituciones Descentralizadas no Empresariales e Instituciones Financieras no Bancarias, Entidades Autónomas y Gobiernos Locales, Universidades Estatales, Colegios Universitarios y Gobiernos Locales), mientras tanto, las empresas públicas no financieras fueron alcance de las NIIF. Actualmente Costa Rica se encuentran en entrega y aceptación formal de actividades y fases del proyecto de implementación.

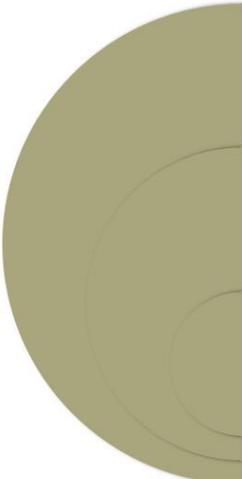
México por su parte, en el año 2009 entró en vigor la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) la cual comparte los objetivos NICSP, por lo cual se considera que la adopción de estos estándares puede lograr los mismos objetivos de la LGCG, sin embargo, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) tiene que superar el desafío político para negociar con los gobiernos Subnacionales un nuevo sistema de contabilidad basado en el modelo de las NICSP.

En el proceso de evolución y reformas gubernamentales en América Latina, el Banco Mundial (2014), refiere que uno de los elementos faltantes es la unificación de los estándares de contabilidad e información financiera, la cual es un elemento clave para los presupuestos y proyecciones económicas, sustentando esto en que:

- La adhesión a las reglas fiscales es en gran medida ineficaz sin información contable y financiera confiable.
- Un aumento insostenible de los gastos es probable en ausencia del adecuado conocimiento de los ingresos disponibles.
- Pasivos no presupuestados podrían provocar una crisis fiscal a menos que los pasivos contingentes se contabilicen correctamente.
- Información incompleta resulta en proyecciones económicas poco realistas.

Por lo cual reconoce una estrecha relación entre las pautas para presentar informes presupuestales y las normas contables del sector público con base en el devengado, indicando como algunas de las ventajas de los procesos de implementación, las siguientes:

Figura 2: ventajas de la implementación de NICSP

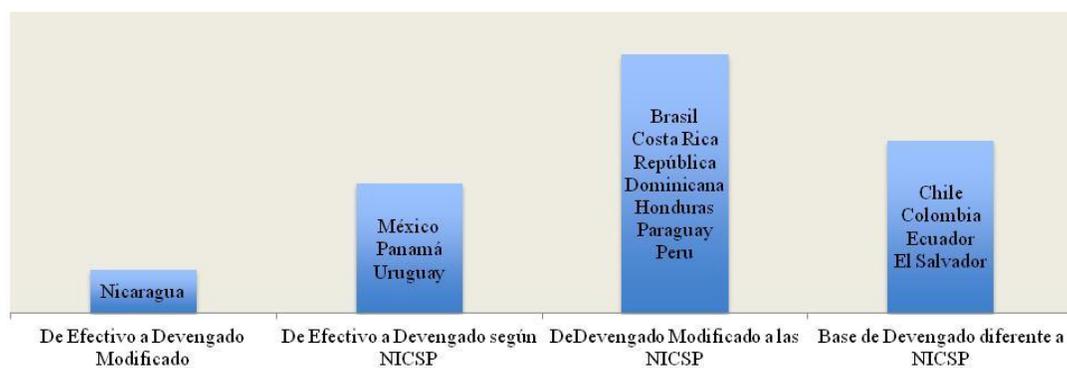


Proceso de toma de decisiones económicas	<ul style="list-style-type: none"> • Información completa sobre los activos, pasivos, recursos y gastos del gobierno • Amplia cobertura de las instituciones del sector público
Proceso de Presupuestación y Rendición de Cuentas	<ul style="list-style-type: none"> • Presupuestación realista y mecanismos de retroalimentación más fuertes • Mejora de la calidad de la información compartida con los Ciudadanos
Deuda Pública y Déficit	<ul style="list-style-type: none"> • Mejora de la calidad de los indicadores fiscales y estadísticas financieras • Políticas Fiscales Realistas y Realizables

Fuente: Banco Mundial (2014)

Para evaluar el estado actual de las reformas de contabilidad e información financiera en los gobiernos de América Latina, el Banco Mundial (2014) desarrolló una encuesta en la cual evaluó el avance en la implementación de reformas y las prácticas actuales de información financiera y contabilidad en la cual se concluyó que la gran mayoría de países Latinos tienen planes para modernizar su contabilidad gubernamental y los sistemas de información financiera, siendo el principal avance la transición a la base contable del devengado, según el resumen que se presenta a continuación:

Figura 3: Transición a base de devengado en Latinoamérica



Fuente: Banco Mundial (2014)

Además, se denota una preferencia marcada por la adopción indirecta de las NICSP en Latinoamérica, encontrando como ventajas de estos estándares aspectos como la transparencia, estandarización normativa, comparabilidad, confidencialidad y calidad de la información. No obstante, estos procesos también han implicado o implicarían algunos obstáculos como son los costos asociados, tiempo, escases de expertos locales, prevalencia de la información presupuestal, resistencia al cambio, necesidad de cambio de leyes y normativa nacional, entre otros.

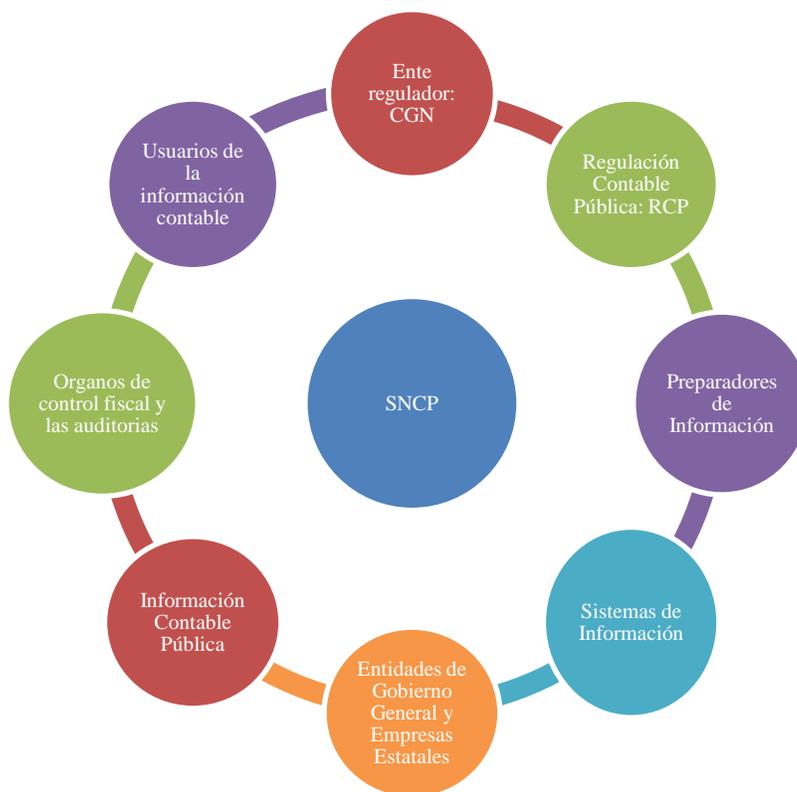
III. Reformas a la contabilidad gubernamental: caso Colombiano

Importantes cambios y reformas se han presentado y se evidencian actualmente en el sistema contable del Sector Público Colombiano, siendo la más reciente tendencia el proceso de armonización a estándares internacionales de información financiera, lo cual se deriva de la respuesta a entornos globalizados frente a los cuales la contabilidad pública ha tenido el reto de fortalecerse desde el punto de vista disciplinar e instrumental, por medio de características como la homogenización de la información de diferentes mercados internacionales y el establecimiento de criterios de reconocimiento y medición precisos para cada transacción, de modo tal que la información contable tanto pública como privada goce de las características de relevancia y representación fiel introducidas en las NICSP.

Dado esto, surge la necesidad de una normalización contable internacional y siendo más específicos, aplicable a las entidades del sector público o de propiedad estatal, marco bajo el cual la IFAC desde 1977, a través de su Comisión del Sector Público han venido desarrollando normas que contribuyan con el propósito armonizador que tiene, entre otros objetivos, la comparabilidad de los estados contables de un país a otro.

El Sistema Nacional de Contabilidad Pública – SNCP – que se implementó en Colombia, ha sido un referente en la región por la incorporación del criterio del devengo, la integración de la información contable y presupuestaria y, posteriormente, por la armonización de la regulación local con las *International Public Sector Accounting Standards* – NICSP- (Gomez, 2013). Desde el punto de vista del SNCP, la contabilidad pública es definida como es una aplicación especializada de la contabilidad que articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos; para cumplir con estos fines y el SNCP lo compone un ente regulador, la regulación contable pública, los sistemas de información, los funcionarios públicos responsables de la preparación de información contable, las entidades contables públicas, la información contable pública, los órganos de control fiscal y auditorías y los usuarios de la información contable pública, todas en aras de cumplir con los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia. La siguiente figura resume los elementos mencionados del SNCP:

Figura 4: Elementos del SNCP

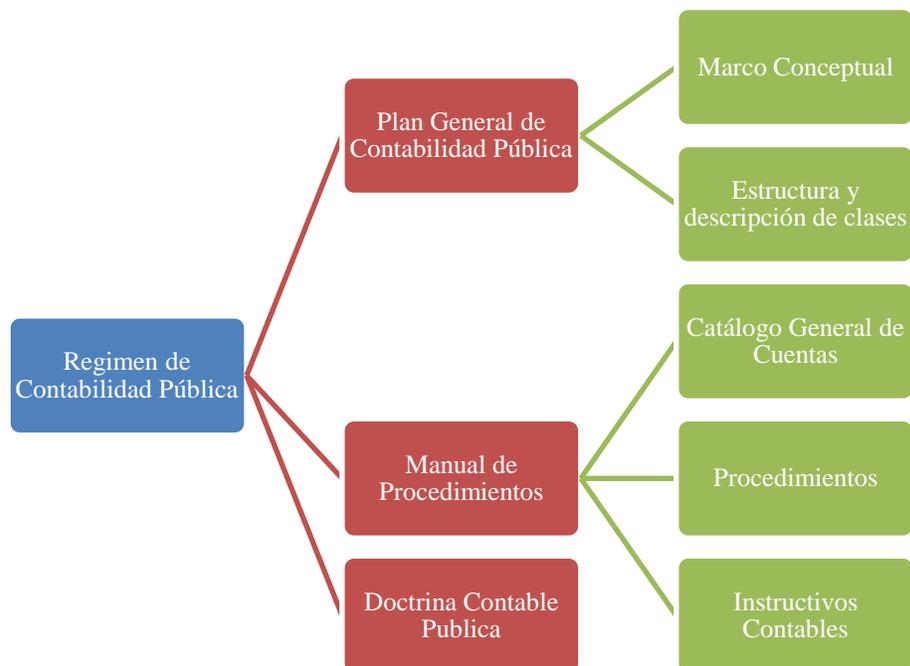


Fuente: Elaboración propia

Especialmente en cuanto a regulación contable pública, el Régimen de Contabilidad Pública – RCP - Colombiano se introdujo por medio de la Resolución 354 de 2007, el cual contiene la regulación contable pública que aplico en su momento a todas las entidades y empresas del gobierno y estaba conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. El Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), y está integrado por el Marco Conceptual y la estructura y descripciones de las clases; el Manual de Procedimientos adoptado por la Resolución 356 de 2007, define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP). Está conformado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos e Instructivos Contables y la Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables,

emitidos por el Contador General de la Nación, los cuales son de carácter vinculante. A continuación presentamos un esquema resumido de la estructura del RCP:

Figura 5: Estructura RCP



Fuente: Elaboración Propia

El sector público colombiano cumple con los fines y finalidades del Estado, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características, referidas a aspectos locales y globales, constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo, es decir, el control de los recursos públicos, la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia, según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal. (Resolución 354, 2007). Adicionalmente, el sector público desarrolla las finalidades y propósitos del Estado, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP y tal como lo expresa el Plan General de Contabilidad Pública, desde un entorno jurídico está condicionado por el principio de legalidad, las políticas públicas, las funciones de cometido estatal; el cumplimiento de normativa de orden presupuestal, contractual y laboral, la rendición de cuentas y el control del uso de los recursos públicos. El entorno económico del sector público está caracterizado según la función económica de las entidades, que son

agrupadas en entidades de Gobierno General y Empresas Públicas, las cuales se distinguen por:

Tabla 2: Entidades del Estado

Entidad	Caracterización
Gobierno General	<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollan actividades gratuitas o a precios económicamente no significativos. • Ausencia de lucro. • Son financiadas por el Estado. • La administración y uso de sus recursos está vinculada al presupuesto público. • Se rigen por los principios de la función administrativa.
Empresas Públicas	<ul style="list-style-type: none"> • Actúan en condiciones de mercado pero tienen vínculos económicos con el gobierno. • Son un instrumento de política económica. • Sus excedentes deben de reinvertirse en a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. • Poseen regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los de gobierno general. • Producen información sujeta a la aplicación de principio y normas del sector público y privado. • Gestión descentralizada, delegada y desconcentrada.

Fuente: Elaboración Propia

El entorno social el sector público cumple con una función social de servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución Política; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica, la vigencia de un orden justo y la prevalencia del interés general. En tal sentido el entorno social reclama al SNCP información transparente (Resolución 354, 2007) y detallada sobre aspectos sociales, ambientales, culturales, históricos, entre otros, que pueden

implicar hechos y acciones que deben ser medidos y reconocidos bajo criterios diferentes a los monetarios.

Por otro lado, los usuarios de la información contable pública son la comunidad y los ciudadanos, los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social, los órganos de representación política como el Congreso, las Asambleas y los Concejos, las instituciones de control externo, las propias entidades contables y sus gestores, la Contaduría General de la Nación, los agentes nacionales o internacionales que entregan recursos para contribuir a la financiación nacional y otras personas naturales o jurídicas, privadas o públicas, grupos de investigación, académicos, gremios económicos, medios de comunicación, agencias internacionales, analistas de inversión, entre otros, que demandan información. En este sentido, la importancia de la contabilidad pública para satisfacer los fines y objetivos de los usuarios de la información no debe limitarse solo a la rendición de cuentas, sino que también debe ser efectiva para un dinámico proceso de toma de decisiones entorno a el cumplimiento del principio de legalidad, el control administrativo, fiscal, disciplinario y ciudadano y el uso, mantenimiento y salvaguarda de los recursos públicos.

Retomando el proceso de reforma a estándares internacionales, observamos que para el caso específico de la contabilidad pública internacional 32 normas han sido expedidas hasta el momento por la IPSASB y como lo menciona Cano, J. (2006) estas normas son un esfuerzo importante que tiende a uniformar los criterios contables a nivel mundial, como lo señala el prefacio de la IFAC al diagnosticar que “(...) los gobiernos y otras entidades del sector público siguen prácticas de gran diversidad para la presentación de su información financiera y, en muchos países, no hay normas con autoridad oficial para el sector público”.

En este orden de ideas, es el Contador General de la Nación el llamado a materializar cualquier iniciativa que tenga como objetivo armonizar las normas de contabilidad pública con los estándares internacionales y es la razón por la cual han sido precisas todas las acciones desarrolladas por la Contaduría General de la Nación desde el año 2003, en términos de la Regulación Contable y de divulgación, que pretenden mejorar la calidad de la información contable de cada una de las entidades sujetas a estas disposiciones y, en consecuencia, de la información consolidada por este organismo regulador.

No obstante a esta tendencia armonizadora del sistema contable gubernamental, la contabilidad pública en Colombia ha tenido varios hitos significativos entre finales del siglo

XX y comienzos del siglo XXI, entre ellos resaltamos principalmente: la creación de la figura del Contador General de la Nación en el año 1991, la consolidación de la Contaduría General de la Nación como una unidad administrativa especial en el año 1996, el inicio del proceso de estudio de las NICSP en el año 2003, la emisión del Régimen de Contabilidad Pública armonizado con las NICSP vigentes en el 2007 y el inicio del proyecto de actualización a NICSP y NIIF desde el año 2009.

Desde el año 2009 y tras los estudios realizados la CGN, ha llegado a las siguientes conclusiones:

“1. Que las normas contables públicas de Colombia se ajustan significativamente a los parámetros que en este sentido expide la IPSASB.

2. Que las normas contables locales han desarrollado algunos temas propios de la contabilidad estatal y hasta el momento no han sido considerados en el proceso de normalización contable internacional.

3. Que las normas internacionales del sector público han sido tomadas de aquellas que expide la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el sector privado (IASB)” (CGN, 2012, p.8)

Lo anterior destaca los avances en Contabilidad Gubernamental en Colombia y el camino ya recorrido para la armonización del sistema contable público Colombiano a las 32 NICSP vigentes, en pro de mejorar la calidad de la información contable y estadística reportada por los entes para suministrar una información razonable y socialmente útil, contribuyendo al mismo tiempo con la transparencia fiscal y un adecuado manejo de los recursos públicos. (CGN, 2012, p.78)

En el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación publicó el documento "Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)", que contiene la política de regulación contable pública, la cual tiene previsto definir los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

Esto fue resultado de la reunión de diferentes entidades, entre ellas la CGN con el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, quienes llegaron a acuerdos en la clasificación de las entidades que conforman el sector público considerando los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Este análisis y clasificación del sector público evidencio la necesidad, pertinencia y capacidad de que las empresas estatales adoptaran el marco normativo introducido por las NIIF y las entidades de gobierno general adoptaran el modelo armonizado a NICSP.

En diciembre del año 2013 por medio de la Resolución 743 emitida por la CGN, se incorpora el marco normativo dispuesto en el Decreto 2784 de 2012 al Régimen de Contabilidad Pública, aplicable a empresas estatales que sean emisores de valores, capten o administren dinero del público o demás definidas en el artículo 2 de la misma Resolución. Este marco normativo, es el mismo dispuesto para los preparadores de información del Grupo 1 en el sector privado, el cual abarca la adopción de las NIIF plenas en tres etapas: preparación obligatoria, transición y aplicación, siendo fecha para esta última el periodo de 1 de enero de 2015 a 31 de diciembre de 2015.

Para el caso de las empresas estatales que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran dinero del público, se definió un ámbito normativo aplicable diferente al que le corresponde aplicar a las entidades del gobierno, el cual está dispuesto en la Resolución 414 de septiembre de 2014 emitida por la CGN e incorpora el marco técnico normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, el cual corresponde al establecido para los preparadores de información que integran el Grupo 2 en el sector privado, quienes aplicaran las NIIF para PYMES en las mismas etapas que las reguladas por la Resolución 743 de 2013 emitida por la CGN, pero como fecha de aplicación será el periodo comprendido entre el 1 de enero a 31 de diciembre de 2016.

En tercer lugar las entidades de gobierno general, que son las que proveen bienes y servicios gratuitamente o a precios económicamente no significativos, cuyos ingresos provienen (directa o indirectamente) de impuestos o transferencias, como son: Ministerios, Departamentos Administrativos, Superintendencias, Unidades Administrativas Especiales, Corporaciones Autónomas Regionales Agencias Gubernamentales, Universidades Públicas, Gobernaciones, Alcaldías, Establecimientos Públicos, entre otros. Las anteriores entidades estarán sujetas a la aplicación del modelo de contabilidad del sector público adoptado por el

IPSASB, el cual actualmente se encuentra en proceso de armonización con el régimen de contabilidad pública y a la fecha se encuentra en discusiones el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para entidades de gobierno y las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno.

A continuación se presenta un resumen de la regulación expedida por la CGN en materia de normas internacionales y su proyecto de modernización de la regulación contable aplicable a las entidades del sector público, describiendo el tipo de acto administrativo, año de expedición y objeto del mismo:

Tabla 3: Resumen de normativa expedida por la CGN

Documento	No.	Año	Objeto
Carta Circular	10	2012	Dirigida a representantes legales, jefes de áreas financieras, contadores y jefes de control interno de entidades públicas de los sectores central y descentralizado de los niveles nacional y territorial, relativa a la modernización del Régimen de Contabilidad Pública a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público - NICSP.
Resolución	33	2012	Por la cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, por parte de las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.
Resolución	220	2012	Por la cual se modifica el artículo 4° de la Resolución 033 de 2012
Resolución	51	2013	Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito. "Derogada mediante la

Documento	No.	Año	Objeto
			Resolución 743 de 2013"
Resolución	588	2013	Por la cual se modifica el artículo 5° de la Resolución No. 051 de 2013. "Derogada mediante la Resolución 743 de 2013"
Resolución	743	2013	Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.
Instructivo	2	2014	Referencia son las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público.
Resolución	414	2014	Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.
Resolución	598	2014	Por la cual se modifica la Resolución 743 de 2013 y se dictan otras disposiciones.
Carta Circular	1	2015	Dirigida a los representantes legales, jefes de áreas financieras, contadores y jefes de control interno de los sectores central y descentralizado de los niveles nacional y territorial, por medio de la cual se invita a realizar comentarios al Catálogo General de Cuentas para las entidades sujetas al ámbito de la Resolución CGN No. 414 del 08/09/2014.

Documento	No.	Año	Objeto
Carta Circular	2	2015	Dirigida a los representantes legales, jefes de áreas financieras, contadores y jefes de control interno de los sectores central y descentralizado y por medio de la cual se invita a realizar comentarios al Catálogo General de Cuentas para las entidades sujetas al ámbito de la Resolución No. 743 del 17/12/2013 (modificada por la Resolución No. 598 del 10/12/2014).
Resolución	117	2015	Incorporación como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público y se define la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reporte de información financiera de las entidades obligadas a observar dicho marco.
Resolución	139	2015	Incorporación como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco.

Fuente: elaboración propia

La siguiente es la síntesis de los Modelos de contabilidad financiera aplicables por las entidades bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que se resumen en modelo de contabilidad para entidades de gobierno, modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, en donde resumimos la regulación contable que expidió la CGN para cada entidad y bajo cual estándar internacional está construido el modelo contable que les aplica o aplicará:

Tabla 4: modelos contables ajustados a estándares internacionales

Entidad	Descripción	Modelo contable	Referencia marco normativo
Gobierno General	Ministerios, Departamentos Administrativos, Superintendencias, Unidades Administrativas Especiales, Corporaciones Autónomas Regionales, Gobernaciones, Alcaldías, entre otros.	En construcción	NICSP
Empresas de propiedad estatal	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público	Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias	NIIF plenas
	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público	Resolución 414 de 2014 y sus modificatorias	NIIF para PYMES

Fuente: elaboración propia

IV. Fundamentación teórica de los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental

Evaluar el proceso de armonización a estándares internacionales en el sector público Colombiano nos direcciona a analizar las variables o elementos que deberían ser de observancia por los gobiernos en la implementación de esta normativa.

En diciembre del año 2003 la IFAC por medio de su Comité del Sector Publico emitió un estudio nombrado “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities” el cual, considera unos elementos que a saber se deben tener en cuenta para una adecuada planeación y transición a NICSP, entre los cuales están la existencia de una decisión clara por parte de los gobiernos para tomar la decisión de reforma, un compromiso político, de entidades centrales y de funcionarios claves, el fortalecimiento del proceso con la gestión de recursos humanos y financieros adecuados, la efectiva gestión del proyecto, la disposición de capacidad tecnológica e informática y la formalidad del proceso por medio de la expedición de actos legislativos que comprometan con la reforma. A continuación detallamos cada uno de estos aspectos:

Tabla 5: Elementos para la transición a NICSP según la IFAC

Elementos IFAC	Descripción
Decisión clara	Que el órgano gubernamental se pronuncie públicamente sobre la decisión de reforma, calendario propuesto e involucrados.
Compromiso político	Actores políticos estén comprometidos con el proceso de reforma, en cuanto a la necesidad de aprobación de los cambios necesarios, apoyar en la existencia de oposición y asignar los recursos necesarios al proceso.
Compromiso de las entidades centrales y funcionarios claves	Lideres responsables de la gestión financiera de entidades gubernamentales comprendan y apliquen los cambios propuestos en la reforma.
Recursos humanos y financieros adecuados	Personas con experiencia, capacitadas y con

	competencias técnicas que le permitan adecuarse al nuevo proceso; y una adecuada financiación que permita cubrir los recursos que se requieran para llevar a cabo la reforma.
Efectiva gestión del proyecto y estructuras de coordinación	Organización y administración adecuada del proceso de reforma, que incluya básicamente: las etapas del proceso, responsables, procedimientos, mecanismos de comunicación y discusión y un presupuesto.
Capacidad tecnológica y sistemas de información adecuados	Implementar las NICSP implica un cambio en los sistemas de información, por lo cual se debe tener la capacidad de rediseñarlos y adecuarlos a las nuevas normas.
Legislación	En un proceso de implementación de NICSP, como se menciono anteriormente es importante el compromiso de los actores políticos, pero también este compromiso va entorno a la legislación, la cual proporciona formalidad y compromiso al proceso de reforma.

Fuente: elaboración propia.

También la Red Comparative Internacional Governmental Accounting Research – CIGAR ha planteado discusiones a nivel mundial e investigaciones en torno a la contabilidad gubernamental, permitiendo como lo mencionan Gomez & Montesinos (2012) la consolidación de marcos conceptuales y la descripción y comparación de sistemas contables y se han analizado los últimos modelos propuestos a nivel internacional para explicar los avances en los sistemas de contabilidad pública alrededor de todo el mundo; sintetizados principalmente en tres: el Modelo de Contingencia de Lüder, el Modelo de Requisitos Básicos del profesor Ouda y el modelo de reforma de la administración pública de Pollitt & Bouckaert (Etcheverry & Caraballo, 2006)

El profesor Klaus Lüder reconocido como uno de los fundadores de la investigación en Contabilidad Gubernamental, a mediados de la década de 1980 llevó a cabo una serie de análisis empíricos en las estructuras gubernamentales de Europa y América del Norte, añadiendo años después más países para su investigación. Fue así como sus estudios y conocimientos teóricos lo llevaron a desarrollar una teoría denominada “Modelo de la Contingencia”, el cual en su concepción inicial trataba de explicar por qué algunos países han llevado a cabo reformas o innovaciones en sus sistemas de contabilidad pública o gubernamental e intenta explicar la transición de la contabilidad gubernamental tradicional a un sistema más informativo a través de interacciones de diversos factores sociales, políticos y administrativos, incluyendo unas barreras de implementación.

Lüder (2002) citado en Gomez (2013) simplificó su modelo en adaptación actualizada para países emergentes y en vías de desarrollo, en la cual incorpora aspectos “comportamentales”, transforma y reúne estímulos e identifica que las innovaciones se desarrollan como un “proceso”, estableciendo la posibilidad de distintas etapas de la reforma.

El Modelo se conforma con base a tres agrupaciones de variables:

1. Variables contextuales: estímulos y ordenación institucional
2. Variables de comportamiento: conductores de la reforma, promotores políticos de la reforma, y agentes interesados
3. Variables instrumentales: concepto de la reforma y estrategia de implementación

En mayor detalle, los estímulos son los acontecimientos que crean la necesidad de instaurar un proceso de reforma; la ordenación institucional incluye las variables estructurales sociales, políticas y administrativas que influyen decisivamente en la reforma (sistema legal, estructura del estado, estructura administrativa, cultura nacional y cualificación del personal); los conductores de la reforma son quienes fomentan el proceso de reforma e influyen en la toma de decisiones; los promotores políticos de la reforma son quienes tienen la capacidad de iniciar la reforma y legislar sobre esta; los agentes interesados abarcan a los usuarios y ciudadanos directamente afectados con la reforma; la estrategia de implementación es la forma en que se llevara a cabo la reforma y de la que depende el éxito o fracaso de la mismas y el concepto de la reforma que contiene algunos elementos básicos del proceso de reforma:

cambios en la gestión, estrategia de comunicación, consulta y coordinación, capacidad tecnológica, presupuesto de adopción y apoyo financiero internacional. Finalmente el modelo contempla los resultados de la reforma como una estrategia de retroalimentación entre las variables de comportamiento y que puede llevar a la conclusión del proceso o inducir a una nueva reforma.

Ouda (2004) por su lado creó un marco de aplicación llamado “modelo de requisitos básicos” el cual está planteado en el supuesto de la necesidad de un conjunto de factores y cambios que apoyen y justifiquen los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental. Además este modelo conduce a la atención sobre los factores y elementos que deben producirse para alcanzar los beneficios del proceso de reforma y evitar los problemas que podrían emerger si dichos factores o alguno de ellos no hubiesen sido tomados en cuenta. El modelo propuesto por Ouda (2004) está integrado por:

1. Estímulos: fuerza impulsora de la reforma.
2. Decisión de la reforma: es el punto de partida del modelo de requisitos básicos, ya que podría suceder que hay un fuerte estímulo para la reforma contable, pero el gobierno no tomó la decisión de reformar el sistema de contabilidad.
3. Condiciones básicas:
 - Cambios en la gestión
 - Cuestiones contables específicas (identificación de Activos, registro de activos, entidad contable)
 - Soporte profesional y académico en los campos de Contabilidad y Auditoría
 - Consulta y coordinación
 - Apoyo Financiero Internacional (para los países en desarrollo)
 - Capacidad de las tecnologías de información
 - Soporte político
 - Disposición para el cambio
 - Presupuesto para el proceso de reforma
 - Estrategia de comunicación

Adicional a estos elementos básicos, el modelo de requisitos básicos también contempla otras etapas del proceso de reforma como son las barreras de implementación,

resultados y las consecuencias de la reforma; pero el alcance de nuestra investigación se concentra en la evaluación del proceso de armonización, por lo tanto solo haremos referencia a las condiciones descritas: estímulos, decisión de la reforma y condiciones básicas.

Pollitt & Bouckaert (2011) en la tercera edición de su libro “Public Management Reform” introduce una versión mejorada de su modelo de reforma de la administración pública “A model of public management reform” el cual proporciona un marco en la identificación y evaluación de procesos de reforma desde diferentes patrones e influencias que se configuran en el entorno, como son:

- Fuerzas Socio Económicas: fuerzas económicas globales, fuerzas políticas y cambios socio-demográficos.
- Sistema Político: nuevas ideas de gestión, presión de los ciudadanos y propuestas de partidos políticos.
- Cambio de eventos: estímulos que propician la necesidad de reforma.
- Toma de decisiones: decisión de la reforma deseable/factible.
- Sistema administrativo: contenido de la reforma, plan de implementación y resultados.

Basados en la recopilación teórica mencionada y la estrategia de convergencia de la CGN, nuestra caracterización y evaluación cualitativa del proceso de armonización de la contabilidad pública Colombiana a estándares internacionales, tomaremos como referente metodológico el siguiente esquema de elementos básicos que detallamos a continuación, el cual es propuesto a partir de la investigación analítica de los diferentes referentes teóricos mencionados y la experiencia de otros países en los procesos de implementación de NICSP/NIIF.

Como se indicó, nuestro esquema es inferido a partir de un análisis inductivo de los pasos para lograr una armonización que comprenden en general un estudio del entorno de regulación contable y sus factores políticos, económicos, administrativos y sociales, porque son ellos los que representan las necesidades nacionales y marcan las pautas para saber que parámetros establecer en nuestra evaluación.

Es importante dejar claro el concepto de armonización sobre en el cual nos estamos basando:

Armonización contable: proceso que tiene como objetivo incrementar la comparación de las prácticas contables, mediante el establecimiento de límites en su grado de variación. Normalmente, la armonización se relaciona con el cumplimiento de requisitos de consenso y por eso es más fácil de implementar a corto plazo. (Nobes & Parker 2004, citado por Casado J. 2010)

Armonización contable: es el intento de reunir a los diferentes sistemas contables, por medio de la compatibilidad de las prácticas de contabilidad, pero estableciendo los límites sobre cuánto pueden variar. (Choi et al., 2002: 291, citado por Fritz S. & Lammler C. 2003)

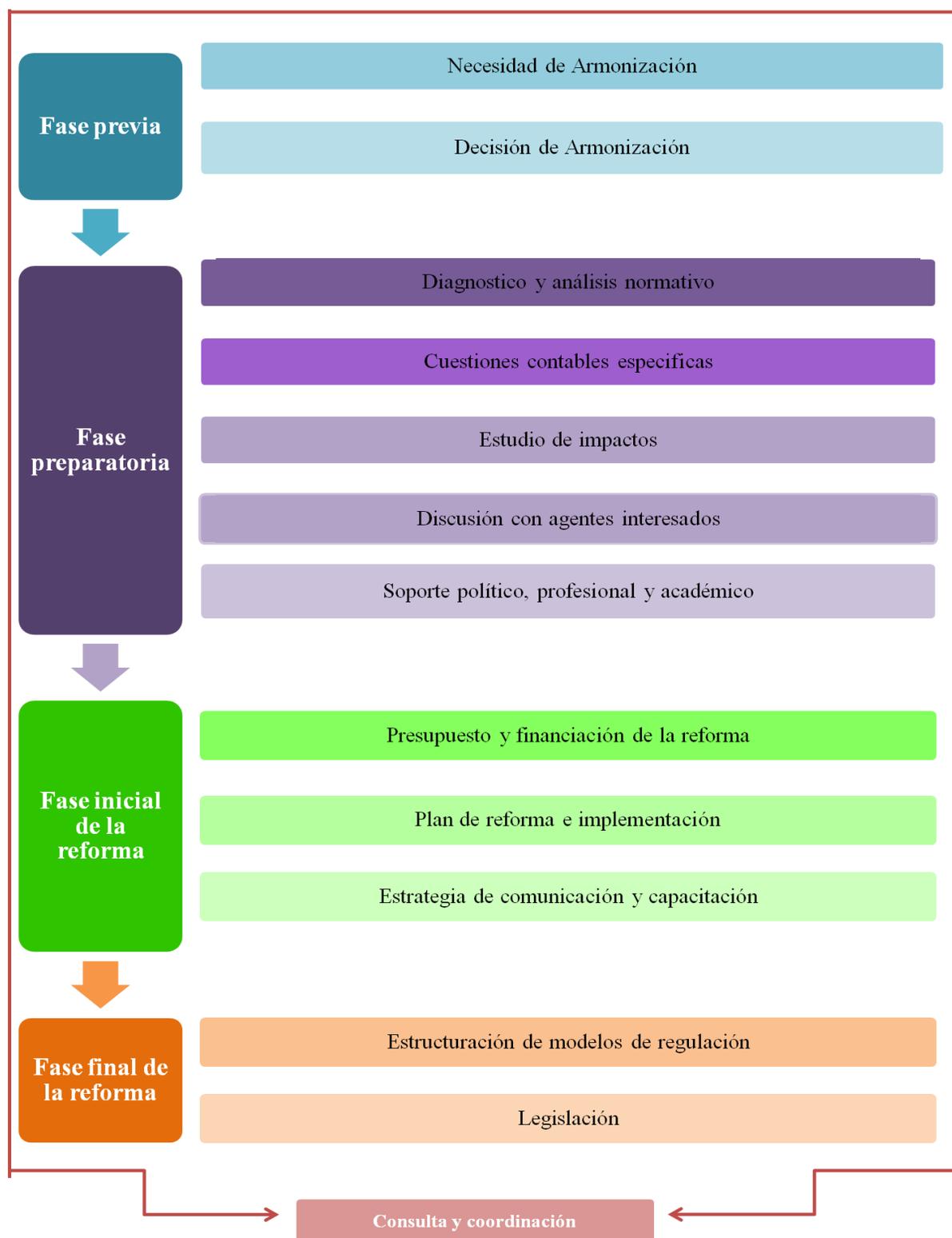
Armonización contable: va ligada al intento por volver compatibles las prácticas contables existentes con el fin de reducir al máximo las diferencias entre uno u otro modelo. (Sandoval, O. 2005)

Diferentes autores han definido armonización contable de diferentes maneras, pero en la práctica la armonización de la contabilidad tiende a significar el proceso de incremento de la compatibilidad de prácticas contables entre diferentes países mediante el establecimiento de límites para el grado de variaciones, en un intento de reunir a los diferentes sistemas. Cabe aclarar que no podemos confundir este concepto con el de estandarización el cual implica uniformidad en los estándares adoptados.

Entonces podríamos definir la armonización contable como el proceso de mezcla y combinación de diversas prácticas y procedimientos contables en una estructura ordenada y que produce un resultado sinérgico de los sistemas gubernamentales, lo que se convierte en un medio para facilitar el fenómeno de globalización mediante el cumplimiento de unas características de la información contable y la aplicación de unos criterios uniformes.

Retomando el objetivo de este capítulo, a continuación presentamos el esquema del proceso de armonización propuesto para el desarrollo de nuestra evaluación, el cual considera algunas de las variables de los diferentes autores expuestos y pretende ser una guía de cada una de las etapas del proceso:

Figura 6: Fases del proceso de armonización



Fuente: Elaboración propia

El esquema esta desarrollado en cuatro fases, las cuales a su vez incluyen unos subprocesos tal como se ve en la figura anterior y el desarrollo de todo el proceso de armonización está permanentemente influenciado por la consulta y coordinación del proceso a los agentes de interés.

Del modelo de la IFAC tomamos como elementos del proceso la “decisión clara” que para nuestro esquema se denomina “decisión de armonización” y el elemento “legislación”, del Modelo de Contingencia propuesto por Lüder se extrajo las variables “estímulos” que en nuestro esquema se denomina “necesidad de armonización”, “estrategia de implementación” y “agentes interesados”. Del modelo de requisitos básicos de Ouda, se extrajo las condiciones “cuestiones contables específicas”. “soporte profesional y académico”, “consulta y coordinación”, “estrategia de comunicación”, “soporte político” y “presupuesto para el proceso de reforma. Finalmente del modelo de reforma de la administración pública se tomo el concepto de sistema administrativo que incluye parámetros como el plan de implementación y contenido de la reforma.

Para contextualizar más a fondo cada una de las variables seleccionadas para el modelo de armonización propuesto, en la siguiente tabla describiremos cada uno de los subprocesos mencionado:

Tabla 6: Descripción fases del proceso de armonización

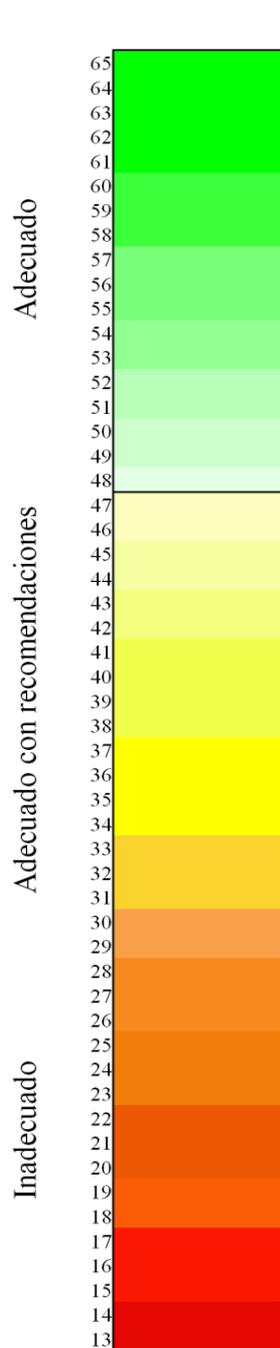
Variable	Descripción
Necesidad de armonización	Estimulo previo a la decisión de reforma que genera la necesidad de armonizar las prácticas contables nacionales.
Decisión de armonización	Disposición de intervención por parte de la autoridad competente de la contabilidad financiera gubernamental a un proceso de regulación bajo estándares internacionales.
Diagnostico y análisis normativo	Entendimiento de las diferencias en: estructura normativa, temas no desarrollados o contemplados en las normas nacionales o viceversa, diferencias terminológicas, estructura conceptual y bases de reconocimiento.

Variable	Descripción
Cuestiones contables específicas	Tratamiento contable de cuestiones específicas derivadas del contexto nacional en relación con los activos, pasivos, patrimonio, cuentas de actividad financiera, económica y social y otras.
Estudio de impactos	Estudio y análisis de los impactos en la información contable y los procesos de producción de esta, derivados de la implementación de NICPS y NIIF.
Discusión con agentes interesados	Discusión con los agentes de interés (ciudadanos, órganos legislativos y de control, acreedores, otras entidades públicas, etc.) sobre los planes de reforma y los impactos de esta en la información contable gubernamental
Soporte político, profesional y académico	Los organismos profesionales y académicos jugarán un papel esencial a través de proponer, comentar y mejorar declaraciones, normas, prácticas y procedimientos contables y los órganos políticos deberán, atendiendo a sus competencias y responsabilidades, actuar en el desarrollo del proceso de armonización.
Presupuesto y financiación de la reforma	Estimación del coste total e implementación de los nuevos sistemas contable y que permita establecer una cifra de los recursos financieros que serán necesarios para alcanzar los objetivos.
Plan de reforma e implementación	Es necesario un plan formal de armonización que presente ante los agentes interesados la propuesta de regulación contable, su cronograma y fases.
Estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos.	Se requiere una estrategia de comunicación que divulgue los objetivos, condiciones y beneficios del proceso de cambio y un programa de capacitación a los funcionarios encargados de preparar la información contable en la formación en aspectos específicos y la evaluación de la capacidad tecnológica y

Variable	Descripción
	adecuación de la misma.
Estructuración de modelos de regulación	Definición de modelos de regulación contable aplicables a las entidades bajo el control de la CGN, según su función económica y constitución jurídica.
Legislación	Emisión de normas de autoridad formal que regulen los modelos contables propuestos, sus cronogramas de implementación, entre otros aspectos.
Consulta y coordinación	Consulta y coordinación con entidades que van a aplicar el modelo para la identificación de problemas y restricciones del proceso y cambios propuestos.

Fuente: elaboración propia

Escala de evaluación del proceso de armonización



La escala de evaluación cuantitativa que a continuación describimos para cada una de las variables del modelo, es de construcción propia y pretende ser una herramienta que nos permita como resultado dar una calificación general del proceso de evaluación.

La escala que se utilizará para nuestra evaluación es la siguiente:

Adecuado: cuando el parámetro a evaluar se cumple de manera integral. Valoración cuantitativa (5)

Adecuado con recomendaciones: cuando el parámetro a evaluar se cumple de manera parcial. Valoración cuantitativa (3)

Inadecuado: cuando el parámetro a evaluar no está presente. Valoración cuantitativa (1)

Esta escala de evaluación nos permitirá hacer una descripción cualitativa de un número limitado de parámetros establecidos como parte de un adecuado proceso de armonización contable. Además fue necesario asignarle una valoración cuantitativa a cada parámetro para que al final de la evaluación podamos concluir en una calificación del proceso y anotar nuestras apreciaciones sobre el mismo, así:

Valoración cualitativa total entre 48 y 65: Adecuado

Valoración cualitativa total entre 31 y 47: Adecuado con recomendaciones

Valoración cualitativa total entre 13 y 30: Inadecuado

Fuente: elaboración propia

Matriz de evaluación

De acuerdo al esquema de evaluación que venimos desarrollando y la escala de evaluación cuali-cuantitativa diseñada, es necesario también definir los parámetros que nos servirán para la evaluación de cada una de las variables.

Los tres parámetros definidos son adecuado, adecuado con recomendaciones e inadecuado. El primer parámetro aplicará cuando la variable se cumpla total e íntegramente; el segundo, aplicará cuando la variable si bien ha estado presente en el proceso no se ha desarrollado totalmente de acuerdo a su descripción y finalmente, la variable se calificara como inadecuada cuando la condición descrita no se cumpla.

A continuación detallamos la matriz que utilizaremos de manera más específica:

Tabla 7: Matriz de evaluación

Parámetro	Adecuado (5)	Adecuado con recomendaciones (3)	Inadecuado (1)
Necesidad de armonización	Existe una fuerza que impulse los procesos de convergencia y asegure beneficios en su implementación.	Existe una corriente de reformas gubernamentales pero no hay un carácter obligante en su implementación.	No existe una fuerza impulsadora y no son claros los beneficios de su implementación.
Decisión de armonización	Es manifiesta la decisión de armonización por parte de entes competentes a través de Leyes, Resoluciones, Comunicados.	Existió una decisión de reforma, pero no fue manifiesta a través de Leyes, Resoluciones, Comunicados.	No es manifiesta la decisión de armonización por parte de entes competentes.

Parámetro	Adecuado (5)	Adecuado con recomendaciones (3)	Inadecuado (1)
Diagnóstico y análisis normativo	Se desarrolló un diagnóstico y análisis normativo por parte de un grupo de expertos, que fue base para el proceso de armonización y puede ser consultado públicamente por los agentes de interés.	Se enuncia el desarrollo de un diagnóstico y análisis normativo, pero no se conoce el alcance de este y no es de consulta para los agentes interesados.	No se desarrolló un diagnóstico y análisis normativo.
Cuestiones contables específicas	Se realizó un análisis de cuestiones contables específicas y se estudió y analizó su tratamiento a luces de la realidad nacional.	Se identificaron cuestiones contables específicas pero no se analizaron en el contexto de armonización.	No hay un análisis de cuestiones contables específicas.
Estudio de impactos	Se realizó un estudio de impactos de la reforma a partir de un análisis conceptual y práctico, en entidades que se verán impactadas con la armonización de estándares.	Se realizó un estudio de impactos conceptual, que no involucró a las entidades que se verán afectadas por la reforma.	No se realizó estudio de impactos.

Parámetro	Adecuado (5)	Adecuado con recomendaciones (3)	Inadecuado (1)
Discusión con agentes interesados	Publicidad del proceso de reforma ante agentes interesados por medio de eventos públicos y en donde se consideren los aportes de estos. Reforma participativa.	Se evidencian comunicados sobre el proceso dirigidos a agentes interesados, pero no discusiones participativas sobre este.	No hay discusión de la reforma con agentes interesados, es una reforma autoritaria.
Soporte político, profesional y académico	Existe participación política, profesional y académica en el proceso de armonización, por medio de la creación de grupos de trabajo, comités técnicos e invitaciones a participar.	Hay un soporte político, pero profesionales y académicos tienen muy poca o ninguna participación en el proceso.	No hay participación política, profesional y académica.
Presupuesto y financiación de la reforma	Se estimó el costo del proceso de armonización y se establecieron estrategias de financiación del proyecto, en donde se contemplaron todas las fases necesarias para alcanzar los objetivos de armonización.	Se estimó el costo del proceso de armonización y se establecieron estrategias de financiación del proyecto, pero este no contempla todas las fases del proceso.	No se evidencian presupuestos del proceso de reforma.

Parámetro	Adecuado (5)	Adecuado con recomendaciones (3)	Inadecuado (1)
Plan de reforma e implementación	Se estructuró un plan formal de armonización donde se establecieron las fases del proyecto de reforma, su cronograma y la propuesta de regulación, el cual fue público y de consulta permanente.	Se estructuró un plan de armonización pero este no fue suficiente para conocer el alcance y tiempos de la reforma.	No se estableció un plan formal de armonización.
Estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos.	Existe una estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos, la cual se ha ejecutado completamente.	Hay diseñada una estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos, pero no es totalmente ejecutada.	No hay diseñada una estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos.
Estructuración de modelos de regulación	Se estructuraron unos modelos de regulación de acuerdo a la función y constitución jurídica de las entidades que estarán sujetas a estos.	No se estructuraron modelos de regulación pero estos no dejan claridad	No se estructuraron modelos de regulación de acuerdo a la función y constitución jurídica de las entidades que estarán sujetas a estos.
Legislación	Los modelos de regulación contable han sido expedidos a través de resoluciones	Los modelos de regulación contable han sido expedidos a través de documentos	Los modelos de regulación contable no han sido expedidos a través de resoluciones

Parámetro	Adecuado (5)	Adecuado con recomendaciones (3)	Inadecuado (1)
	que los incorporen dentro de la legislación nacional.	sin soporte jurídico y de no obligatorio cumplimiento.	que los incorporen dentro de la legislación nacional.
Consulta y coordinación	Consulta y coordinación permanente del proceso entre los líderes del mismo y agentes interesados, por medio de seminarios, documentos para comentarios u otros medios.	Consulta y coordinación entre los líderes del proceso y agentes interesados solo en algunas fases del mismo.	No hubo consulta y ni coordinación del proceso.

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo a las herramientas de evaluación planteadas (fases del proceso de armonización, escala de valoración y matriz de evaluación), en el siguiente capítulo aplicaremos esta metodología para el desarrollo del objetivo de la investigación y la conclusión del mismo.

V. Evaluación del proceso de reforma de la contabilidad gubernamental: aplicación del modelo propuesto

Tomando como base las herramientas metodológicas expuestas en el capítulo anterior, el proceso de evaluación se desarrolló observando:

- Una exhaustiva revisión bibliográfica y documentación del tema.
- Análisis e interpretación de información obtenida en la realización de entrevistas a los profesionales y expertos Mauricio Gomez Villegas, Hernán Pulgarín Giraldo, Rodrigo Loaiza y John Edward Torres Pinilla. Con estos expertos se indagó su opinión entorno a la viabilidad, idoneidad, coherencia, participación, soporte y debate de la actual reforma gubernamental.
- Participación en eventos relacionados con el tema de investigación: XV Simposio de Contaduría y Conversatorio Modelos de Regulación de la Contabilidad Pública de la Universidad de Antioquia.

La siguiente tabla muestra la valoración cuantitativa a que hubo lugar en nuestro proceso de evaluación, destacando cada uno de los parámetros y la calificación dada:

Tabla 8: Evaluación del proceso de armonización en Colombia

Parámetro	Valoración cuantitativa
Necesidad de armonización	3
Decisión de armonización	5
Diagnostico y análisis normativo	5
Cuestiones contables específicas	3
Estudio de impactos	3
Discusión con agentes interesados	3
Soporte político, profesional y académico	3
Presupuesto y financiación de la reforma	3
Plan de reforma e implementación	3
Estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos.	3
Estructuración de modelos de regulación	5

Parámetro	Valoración cuantitativa
Legislación	5
Consulta y coordinación	3
Suma total	47

Fuente: elaboración propia

De acuerdo al resultado final y los rangos de la escala de valoración cuantitativa, el proceso desarrollado a la fecha por la CGN en aras a la armonización de la contabilidad gubernamental a estándares internacionales, podría calificarse como un proceso adecuado con recomendaciones.

A modo de resumen se pudo evidenciar que durante el proceso de armonización, la decisión de armonización, el diagnóstico y análisis normativo, la estructuración de modelos de regulación y la legislación han sido realizados de forma adecuada, mientras que las variables necesidad de armonización, cuestiones contables específicas, estudio de impactos, discusión con agentes interesados; soporte político, profesional y académico, presupuesto y financiación de la reforma, estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos y la consulta y coordinación del proceso de armonización se cumplen parcialmente. Se resalta que si bien surgen recomendaciones frente a algunas de las variables evaluadas, consideramos que ninguna fue desarrollada inadecuadamente.

A continuación argumentamos la valoración asignada a cada una de las variables y la caracterización de la misma en el contexto Colombiano:

1. Fase previa:

Necesidad de armonización: Adecuado con recomendaciones

El sector público colombiano ha estado inmerso en la corriente de reformas gubernamentales actuales, que si bien no han tenido un carácter obligante estas se han dado en el marco de requisitos impuestos por parte de organismos internacionales, que han apoyado con financiación los proyectos de reforma y emitido directrices entorno a la presentación de reportes financieros ante estos, asegurando mejores prácticas, transparencia, calidad de la información contable pública y disponibilidad de datos esenciales e información real para

detectar temprano las fuentes de vulnerabilidad ante posibles crisis financieras y adoptar oportunamente las medidas correctivas y unos últimos que incentivan la aplicación de los mismos como requerimiento para hacer parte de estos.

Consideramos entonces que la necesidad de armonización a estándares internacionales si bien ha sido adecuada, pero con algunas observaciones, ya que quizás más que beneficios de la implementación de estándares internacionales en el sector público, los cuales actualmente son difíciles de identificar; los estímulos recibidos por parte de organismos internacionales son entendidos como requisitos para hacer parte de la ola actual de globalización, ya que los estándares internacionales en el sector público no serían más ni menos que un proceso de privatización de la regulación contable pública, lo que es equidistante de sus propósitos, y si bien el Contador tiene plena autonomía para regular, en la medida en que se decida acoger estos estándares formulados y construidos por organismos privados y no se analice el contexto y necesidades nacionales, eso es privatización de la regulación.

El proceso armonización que se desarrolla en Colombia entorno a estándares internacionales, ha sido influenciado por organismos multilaterales e internacionales como el Banco Mundial, por medio de proyectos tales como el de Modernización de la Administración Financiera Pública – MAFP (Gomez, 2013), el Banco Interamericano de Desarrollo con la aplicación de Sistemas de Planificación Estratégica e Innovaciones Presupuestarias (Tavares y Barretta, 2006), el Fondo Monetario Internacional con su Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas que da una serie de directrices internacionales sobre metodología estadística en la que proporciona un marco conceptual y contable integral para analizar y evaluar la política fiscal, especialmente en lo que se refiere al desempeño del sector gobierno general, y en forma más amplia del sector público de cualquier país, metodología que parte de estándares internacionales NIIF y NICSP. Esta influencia corrobora la influencia de estímulos externos en los procesos de reforma.

Además, como lo señala Gomez, M. (2013) la doctrina dominante ha sido un estímulo significativo en diferentes etapas de la reforma de la contabilidad gubernamental Colombiana, la cual en el contexto de la reforma del Estado ha sido el New Public Management en materia de información contable y financiera, la cual plantea la necesidad de convergencia

internacional hacia unos únicos estándares e inclusive busca la consonancia entre los estándares del sector privado y los del sector público.

De acuerdo a Gomez, M. (2014) el proceso de armonización responde, sobre todo a dinámicas de isomorfismo, de organismos internacionales, de grupos de profesionales líderes y de grupos de entidades con intereses en procesos de asesoría.

Torres (2014) responde que estos estándares son estímulo de una necesidad de reporte de estados financieros con un único lenguaje universal, lo cual no solo los hace viables sino también necesarios en un entorno globalizado supervisado y que inclusive es regulado por organismos internacionales.

Loaiza, R. (2014) plantea que en estos procesos que está viviendo la contabilidad en y los sistemas de información contable tanto privados como públicos, obedecen hoy a unas dinámicas mundiales, es decir, unos procesos de globalización, inclusive se pudiera hablar de globalización contable. Cuando esto se lleva al terreno de lo público también se entra en la lógica del mercado capitalista a nivel mundial; hecho de esto son las recientes participaciones de Colombia en el G20 y las intenciones que ha mostrado el país para pertenecer a organismos como la OCDE, que traen como consecuencia la exigencia que esos organismos le hacen al país, en el sentido de que para poder pertenecer a ese “club de países”, el país debe entrar en esos procesos de globalización, internacionalización, estandarización; siendo al final este proceso no autonomía de la CGN en el sentido de plantear los estándares como una evolución del modelo contable de contabilidad pública, sino producto de una exigencia que se le hace al país en momentos de globalización.

Decisión de armonización: Adecuado

La decisión de armonización se evidencia en el mandato por medio de la Ley 1314 de 2009 en cuanto a la regulación de empresas estatales que compiten en condiciones de mercado, pero para las demás empresas y entidades del sector público se manifiesta esta decisión de armonización por autonomía del Contador General de la Nación. Por lo que Es manifiesta la decisión de armonización por parte de entes competentes a través de la Ley y Comunicados.

Si bien mediante la Ley 1314 de 2009, se establece como política, la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad que tienen aceptación mundial, esta Ley define las autoridades de regulación y normalización técnica y, de manera particular, respeta las facultades regulatorias que en materia de contabilidad pública que tiene a su cargo la Contaduría General de la Nación, tratando incluso en su artículo 1, que las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.

No obstante en el artículo 12 de la misma Ley se establece que las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables; por lo cual el artículo 240 de la Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, se ratifica dicho mandato.

Ahora bien, como lo dispone la CGN (2013) en su estrategia de convergencia, en materia de regulación contable pública, el Contador General de la Nación tiene una competencia que se extiende a todas las entidades del sector público, con independencia del sector y nivel al que pertenezcan.

Sin embargo, es pertinente precisar que en lo referido en la Ley 1314 de 2009 sobre la coordinación de las entidades públicas con competencia sobre entes públicos o privados, dicha coordinación se debe llevar a cabo en el contexto de las empresas y no en el de las entidades de gobierno. Sin embargo la decisión autónoma del Contador General de la Nación de converger a estándares internacionales se extendió a empresas estatales y entidades del gobierno.

2. Fase preparatoria:

Diagnostico y análisis normativo: Adecuado

Consideramos que esta variable se desarrolló de manera adecuada, ya que se evidenció por parte de la CGN el desarrollo de un análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y los modelos internacionales de contabilidad, frente a los cuales la CGN dejó evidencia de esto en el anexo no. 3 “Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP” de la estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP.

Además en el primer proceso de armonización desarrollado por la CGN se estudiaron las diferentes normas de contabilidad pública, tanto nacionales como internacionales, a fin de determinar las diferencias y semejanzas existentes entre ellas, y en este sentido, de acuerdo con las particularidades del contexto nacional y del sector público Colombiano, se introdujeron las modificaciones pertinentes al Plan General de Contabilidad Pública – PGCP – para disminuir las diferencias y, así, lograr el propósito armonizador que se pretendía.

Las siguientes son observaciones puntuales que se desprenden del proyecto realizado: diferencia en la estructura normativa, temas no desarrollados específicamente por las normas de la Contaduría General de la Nación, pero que se encuentran dispersos sistemáticamente en el PGCP (Costos de endeudamiento; superávit o déficit, errores sustanciales y cambios en las políticas contables, etc.), temas no contemplados por la normativa nacional (participaciones en asociaciones en participación, contratos de construcción y arrendamiento, información en economías hiperinflacionarias), diferencias terminológicas que no implica diferencias semánticas (causación vs devengado, gestión continuada vs empresa en marcha, patrimonio público vs patrimonio neto, excedente del ejercicio vs superávit neto, no compensación vs compensación), equivalencia terminológica, pero que su significado es diferente y estructura conceptual diferente.

Cuestiones contables específicas: Adecuado con recomendaciones

Si bien se han analizado adecuadamente cuestiones contables específicas de Colombia en el proceso de armonización, modernizar el sistema de contabilidad pública a estándares internacionales implica aplicar un modelo de contabilidad eminentemente financiero-patrimonialista, que es limitado para este sector y no incorpora variables cualitativas e información no financiera; pero es a partir de que hay una potencialidad para la CGN de que una vez haya concretado estos modelos de contabilidad financiera pública armonizados, analicen y regulen la preparación de otro tipo de información no financiera y de importancia en la gestión pública. En definitiva, la CGN ha desarrollado un análisis de cuestiones contables específicas desde un enfoque meramente financiero, pero se han dejado de lado cuestiones derivadas de elementos de corte socioeconómico, lo que nos permite evaluar este parámetro como adecuado con recomendaciones.

Gómez, M. (2014) señala que no todos los requerimientos incorporados en los estándares internacionales resultan relevantes para las necesidades de los usuarios reales en el contexto Colombiano y en el caso de las entidades de gobierno general, la situación es aún más crítica, por la diversidad de entidades y funciones, la inexistencia de mercados y por tratarse de operaciones no mercantiles.

Loaiza, R. (2014) opina que el proceso de armonización puede ser inconveniente en la medida en que los modelos internacionales tienen una estructuración teórica, única y exclusivamente hacia la contabilidad financiera, y cuando se estudia el propósito o el interés en el caso del Estado Colombiano, cuando se divide la contabilidad entre los sistemas de información para la empresa privada y los sistemas de contabilidad para los entes públicos, es claro que desde el inicio se planteó que el desarrollo de la contabilidad pública Colombiana debería ser de un enfoque socio económico y no eminentemente financiero, y los modelos contables internacionales que se están implementando en este momento en Colombia, no tienen en ninguna parte elementos de corte socioeconómico, es decir, lo que se plantearía como inconveniente, en términos de que no desarrollaría la intención inicial del modelo Colombiano y lo se podría en el mediano plazo ver más como un retroceso que como evolución.

Pulgarín, H. (2015) anota que la CGN si ha observado cuestiones contables específicas, planteando como ejemplo que para las empresas no cotizantes, se construyó un modelo de contabilidad y no simplemente adoptaron las NIIF para Pymes, para el caso de las

empresas estatales que compiten en condiciones de mercado y cotizan si se les requirió la aplicación de las NIIF porque meramente el entorno en el que se desenvuelven se los requiere. Otro caso es el reconocimiento del Sistema General de Participación, y del Sistema General de Regalías, elementos que se escapan del desarrollo de los estándares internacionales y no hay una norma que los trate específicamente, y frente a los cuales la Contaduría ha tenido que establecer criterios en el marco de esas normas e incluso desarrollar procedimientos propios para reconocer esas operaciones.

Estudio de impactos: Adecuado con recomendaciones

La CGN realizó análisis y estudios de los impactos de la aplicación de NIIF en empresas estatales que participan en el mercado de valores y administran dinero del público, pero a la fecha no se ha desarrollado este análisis para las empresas estatales no cotizantes ni para las entidades de gobierno general, frente a las cuales el único alcance que se ha dado son estudios de percepción realizados por medio de encuestas. Por lo cual consideramos recomendable la realización de estos estudios de impacto en todas las entidades que conforman el sector público.

Gomez, M. (2014) considera que los estudios empíricos desarrollados por la CGN fueron importantes, pero no suficientes y además anota que los asesores han sido muy diversos, lo que quizás no ha sido una gran ventaja para el desarrollo de los mismos.

Por su parte Loaiza, R. (2014) aprecia que en ese tipo de estudios empíricos trataron de medir la percepción e incluso dieron cuenta de graves problemas de fundamentación, preparación y desconocimiento por parte de las entidades y funcionarios impactados con la reforma. Pero en referencia a estudios de impacto, no hay estudios empíricos de impacto porque el proceso de aplicación a esa fecha no había empezado, y seguramente los casos que más llamarían la atención serían los de Empresas Públicas de Medellín, Ecopetrol e Isagen, que de seguro no se alejan de los impactos que eso ha producido en las grandes empresas privadas, traducidos en un aumento de los pasivos, disminución de los activos y consecuente caída del patrimonio.

Sin embargo, se investigó que la CGN si desarrolló un análisis que expone los impactos identificados en las empresas que se acogieron a un ejercicio de prueba de

aplicación voluntaria anticipada de NIIF, de acuerdo con la Resolución 033 de 2012 emitida por la CGN, el cual analiza los impactos en los usuarios estratégicos de la información contable pública, y en los procesos y productos misionales de la CGN, derivados de la implementación de las NIIF.

Entre los impactos identificados por la CGN están:

- Impactos operativos, tecnológicos y en el recurso humano: necesidad de cambios funcionales y de procesos, necesidad de aplicaciones tecnológicas más robustas y actualizadas y necesidades de capacitación y preparación del personal encargado de la elaboración de información financiera y de la toma de decisiones.

- Impactos financieros: las empresas estatales que aplicaron voluntaria y anticipadamente NIIF presentaron una variación negativa en sus activos y aumento de los pasivos, siendo el principalmente impacto la disminución en un 100% de las valorizaciones. Además se observan impactos en las propiedades de inversión, entidades asociadas y negocios conjuntos, pasivos por impuesto diferido, superávit por valorización, revalorización del patrimonio y la utilidad del ejercicio.

Discusión con agentes interesados: Adecuado con recomendaciones

La discusión con agentes interesados se ha desarrollado a través de seminarios, talleres y foros, pero en los cuales no se ha tenido como propósito la participación de todos los agentes interesados si no han estado mas direccionados a las personas con relación en el proceso contable y en donde más que participación y construcción de la reforma se han impartido directrices para la elaboración y consolidación de información contable, por lo cual no ha sido una discusión adecuada y que llene las expectativas de los agentes interesados.

Loaiza, R. (2014) plantea que es un derecho el acceso a la información y es obligación del Estado que todos los agentes interesados, inclusive los ciudadanos puedan acceder la información contable pública, con el propósito de que ella sirva para ejercer control social por parte de los ciudadanos hacia lo público, pero cuando se restringe la información del Estado Colombiano exclusivamente a una información de tipo financiero-patrimonialista,

se restringe la posibilidad de conocer desde otro sentido como se está gestionando el Estado y el cómo ejercer un control social.

Soporte político, profesional y académico: Adecuado con recomendaciones

Hay un soporte político, pero profesionales y académicos tienen muy poca participación en el proceso, por lo que no son evidentes mecanismos de participación y que no por el hecho de que la Contaduría capacite y regale documentos y mande comunicaciones, el proceso es democrático.

Gomez, M. (2014) considera que la armonización ha sido un proceso de isomorfismo y en la cual se ha pedido más apoyo a los organismos multilaterales de crédito, que otros grupos de interés nacionales.

Torres, J. (2014) opina que el proceso se ha quedado corto y la participación de empresas ha sido limitada a grandes empresas que de hecho son las que están aplicando las NIIF y la participación de otras entidades y empresas públicas ha sido escasa debido a que la forma de convocatoria para participar ha sido ineficiente. En el caso de la Academia la participación ha sido escasa dado que aún en muchas universidades no se dicta la cátedra de Contabilidad Pública o la dictan como una cátedra electiva. Finalmente, considera que la estrategia de convocatoria a participar en el proceso de discusión del proceso de armonización debiera ser por parte de la CGN más ágil, eficiente y universal.

Por su lado, Loaiza R. (2014) indica que el proceso de participación y de debate ha sido bajo, pues no hay un proceso en el cual el Contador General de la Nación haya llamado a que se haga una construcción conjunta, no ha habido un proceso de debate, mientras tanto si se puede decir que el proceso de comunicar, capacitar y colocar documentos para el libre acceso ha sido alto. Pero esto no es un mecanismo de participación y de construcción, sino un mecanismo de información, y sus eventos los han dedicado capacitando para la implementación, no para la construcción.

Pulgarín, H. (2015) considera que el soporte profesional y académico no ha sido suficiente, pero precisa que la CGN si realiza una retroalimentación por parte de cierto tipo de Universidades o profesionales a quienes se les envía los proyectos de Norma y que como parte de un debido proceso estos también son publicados con anticipación para que sean

discutidos y comentados, sin embargo son pocas las observaciones que se reciben, lo que se traduce en poca participación. Entonces la falta de participación no se ha dado porque la Contaduría no lo promueva, si no porque la respuesta por parte de entidades y personas no ha sido la mejor.

3. Fase inicial de la reforma:

Presupuesto y financiación de la reforma: Adecuado con recomendaciones

Hemos observado que el desarrollo de la reforma gubernamental estándares internacionales se ha venido ejecutando en marco de diferentes proyectos liderados por la CGN, frente a los cuales la información presupuestal para la ejecución de los mismos, fuentes de financiación e información sobre sus costos y gastos es muy general e insuficiente, lo que no nos permite evidenciar un seguimiento al presupuesto de los proyectos liderados por la CGN.

De acuerdo a la información suministrada en el Presupuesto Público Nacional, el siguiente es el resumen de presupuesto destinado a la reforma entre las vigencias 2014 a 2018:

Concepto	Presupuesto para la vigencia (cifras en millones de pesos)				
	2014	2015	2016	2017	2018
Modernización de la regulación contable pública en Colombia	1480	2288	1832	0	0

Además, la financiación de este proyecto es realizada por el Departamento de Planeación Nacional y fue aprobada en el año 2012 con el código BPIN: 2012011000244, el cual inicio a ejecutarse en el año 2013.

Sin embargo para los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 en que se desarrollaron los proyectos “Estudio, actualización y armonización del RCP con NIC-NIIF” y “Armonización a

Estándares Internacionales de las normas contable de las empresas públicas” no se encontró información de presupuestos.

Plan de reforma e implementación: Adecuado con recomendaciones

La CGN ha desarrollado su proceso de armonización en marco de varios proyectos como mencionábamos anteriormente y estos han estado adscritos al Plan Estratégico Institucional 2013-2018 (Proyectos Estratégicos) y al Plan Indicativo de Gestión 2011- 2014, en los cuales se han desarrollado unas actividades, metas, cronogramas, indicadores y responsables.

Sin embargo, el plan estratégico de estos proyectos de gran importancia se queda corto en la profundización de muchas de las actividades del proceso de modernización, y solo deja evidenciado unas actividades contextualmente muy generales y unos tiempos de ejecución igualmente muy amplios. Realmente la información disponible sobre el plan de reforma, es insuficiente en el momento de un usuario evaluar los avances de la reforma y los logros alcanzados en el proceso.

La CGN aproximadamente desde el año 2008 viene desarrollando proyectos entorno a la convergencia a estándares internacionales, iniciando con el desarrollo del proyecto “Armonización a Estándares Internacionales de las normas contables de las empresas públicas” en el 2008 y que tuvo como fin la realización de una revisión comparativa de los estándares internacionales frente a las normas nacionales.

Para el año 2009 sigue en ejecución este mismo proyecto, continuándose con la revisión comparativa de los estándares internacionales frente a las normas nacionales. Adicionalmente inician el proyecto “Estudio, actualización y armonización del RCP con NIC-NIIF”, para el cual se desarrollan tres mesas de trabajo para la evaluación del modelo de contabilidad general de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD.

Para el año 2010 sigue en vigencia el proyecto “Estudio, actualización y armonización del RCP con NIC-NIIF”, llevándose a cabo diplomados en profundización de NIC-NIIF para el sector público, evaluación del modelo propuesto para la SSPD, sesiones de trabajo con el BM y empresas públicas representativas para explorar las condiciones de aplicación de NIIF y

avance en la definición de políticas para la estructuración de normas técnicas y procedimientos.

Durante el 2011 en marco del proyecto “Estudio, actualización y armonización del RCP con NIC-NIIF” se ejecutó la profundización en el estudio de los estándares internacionales de contabilidad por parte del equipo técnico de la CGN, la realización de mesas de trabajo con una muestra de empresas y visitas para conocer el grado de avance de los respectivos proyectos de implementación de estándares NIC-NIIF, la definición de la estrategia de armonización del RCP con NIC-NIIF, el asesoramiento técnico de parte del Banco Mundial, la definición de la política sobre la incorporación en el RCP, de criterios contenidos en los estándares internacionales de contabilidad y la participación en la primera reunión de la Comisión Intersectorial de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Para el año 2012 el proyecto marco sigue siendo el “Estudio, actualización y armonización del RCP con NIC-NIIF”, en el cual se publica el documento “Perspectiva de la regulación contable pública en Colombia”, diseñan encuestas con una muestra de entidades (359 empresas del Estado, 438 entidades públicas y 7 usuarios estratégicos), realización de varias mesas de trabajo solicitadas por las subcontadurías para socializar los principales requerimientos exigidos por las normas internacionales y realización de cinco (5) foros sobre “Regulación Contable Pública hacia estándares internacionales NIIF- NICSP” en Bogotá, Barranquilla, Cali y Medellín en los cuales se capacitó a 3.200 personas.

Para el año 2013, desaparece el proyecto anterior y se inicia uno denominado “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia” en marco del Plan Estratégico Institucional 2013-2018 y que enmarca las siguientes actividades:

- Identificar y separar los criterios contables aplicables en los modelos de empresas públicas y del Gobierno General.
- Divulgar a los regulados los marcos regulatorios de contabilidad aplicables a las empresas del Sector Público y entidades del Gobierno en General.
- Discutir y retroalimentar con las partes interesadas los proyectos de normas para la convergencia de la regulación contable del sector público a estándares internacionales.
- Aprobar y publicar la regulación contable aplicables a las Empresas del Sector Público y entidades del Gobierno en General.

Más concretamente las actividades desarrolladas fueron la estructuración y publicación de la estrategia de convergencia en la página Web, la revisión la regulación aplicable al modelo de empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, la realización de estudios comparativos que muestran las divergencias existentes entre el RCP, las NIIF y las NICSP y se realizaron 15 eventos de divulgación de la política de regulación contable pública.

Durante el año 2014 en desarrollo del proyecto “Modernización de la regulación contable pública en Colombia” se expidió el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público y se iniciaron las revisiones de modelo para empresas del gobierno general.

Hasta el primer trimestre del año 2015, se realizaron talleres de aplicación conceptual y práctica de los nuevos criterios a implementar respecto al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, un evento de divulgación en la ciudad de Villavicencio y suspensión del plan de capacitación propuesto por la SGI por motivos de la directiva presidencial 06 (Plan de austeridad) y además se ha compilado las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos aplicable a las entidades de gobierno, para efectos de su revisión técnica y de estilo, así como para tramitar los derechos de autor ante IFAC.

Estrategia de comunicación y gestión de recursos humanos y tecnológicos: Adecuado con recomendaciones

Sin desconocer que se han implementado estrategias de divulgación, capacitación y mejoramiento de los sistemas de información, han faltado mecanismos que propicien mas la discusión, capacitación y socialización con los agentes interesados y funcionarios impactados, transformándose estos eventos en meramente informativos y divulgativos.

Gomez, M. (2014) considera que se han implementado algunas tecnologías de la información y, quizás, tal componente ha significado los esfuerzos financieros más grandes y quizás luego el proceso de aplicación de tecnologías de información termina siendo a lo que más atención se le presta por parte de los organismos multilaterales.

Loaiza, R. (2014) dice que el proceso de comunicar, capacitar y colocar documentos para el libre acceso es indudable por parte de la CGN y a través de su página Web, sin embargo la convocatoria de participación no ha sido suficiente.

La CGN por su parte, ha identificado la necesidad de contar con personal suficiente y calificado, la actualización permanente del instrumento normativo, capacitación para la socialización y asimilación del nuevo marco normativo y además en la etapa de implementación, se prevé un incremento considerable en el volumen de consultas y de solicitudes de capacitación, debido a las dificultades que se puedan presentar en la interpretación del nuevo marco regulativo; en aspectos tecnológicos se visualizan requerimientos para el desarrollo o ajustes del actual software de consolidación, adecuaciones al CHIP, y posible modificación del aplicativo MEFP para la consolidación de estadísticas.

Como estrategia a estas necesidades la CGN ha incorporado en su Plan Estratégico 2013-2017 en el proyecto “Plan Nacional de Capacitación Institucional / Capacitación, Divulgación y Asistencia Técnica en Contabilidad Pública en el País” la cualificación de servidores públicos responsables de la información financiera y ciudadanía, además de actividades de capacitación en marco del proyecto “Mejoramiento de la calidad de la información contable pública” y en aspectos tecnológicos se está desarrollando el fortalecimiento de los sistemas de información y consolidación contable nacional.

4. Fase final de reforma

Estructuración de modelos de regulación: Adecuado

En Colombia se estructuraron unos modelos de regulación de acuerdo a la función y constitución jurídica de las entidades que estarán sujetas a estos, por lo que desde el año 2011 se considero la necesidad de ampliar los estudios que soportaran el proyecto y definición de la viabilidad de separación y diferenciación de los modelos de contabilidad considerando la clasificación y función económica que desarrollan las entidades públicas.

Razón por la cual se desarrolló una caracterización y estudio de las entidades que conforman el sector público, de acuerdo a su naturaleza jurídica y misión o cometido estatal definidos en su acto de creación, concluyendo que:

- Las entidades de gobierno y el 64% de las empresas que respondieron la encuesta, son de propiedad estatal en un 100%. En el caso de las empresas, esta propiedad se da a través de uno o varios propietarios.

- Existen entidades públicas constituidas legalmente como empresas industriales y comerciales del Estado que cumplen funciones de gobierno. Tal es el caso de las empresas de transporte masivo, de desarrollo urbano, de vivienda de interés social, de cultura y turismo, y las administradoras del régimen de prima media.

- Existen empresas que desarrollan actividades de monopolio reservadas para el Estado, tales como industria militar, licoreras, juegos de suerte y azar que, por tanto, no compiten con empresas del sector privado.

- Existen entidades constituidas legalmente como empresas industriales y comerciales del Estado que no venden bienes y servicios, que venden la totalidad de los bienes y/o servicios al gobierno o venden los bienes y/o servicios a precios económicamente no significativos.

- La mayor parte de las entidades constituidas jurídicamente como empresas tiene como actividad principal la prestación de servicios. De ellos, los más representativos son los servicios públicos y de salud.

- La venta de bienes y servicios es la principal fuente de ingresos de las entidades constituidas legalmente como empresas, mientras que los ingresos fiscales y las transferencias son la principal fuente de ingresos de las entidades de gobierno.

- Más del 80% de las entidades públicas (gobierno y empresas) que respondieron la encuesta no tienen ningún vínculo con mercados internacionales, no emiten títulos de deuda o de patrimonio ni mantienen recursos de un amplio grupo de terceros en calidad de depositario. Tampoco están en proceso de incursionar en mercados internacionales ni de emitir títulos de deuda o de patrimonio.

- En el sector público, hay entidades de carácter financiero vigiladas por la Superintendencia Financiera. En este grupo de entidades, hay algunas que compiten con el sector privado (bancos, aseguradoras y fiduciarias); otras tienen que tienen como actividad

principal contribuir en la ejecución de la política pública, garantizar la estabilidad financiera del país e incentivar el desarrollo económico y social de determinados sectores; y otras que propenden por la estabilización y garantía del sistema financiero y solidario.

Dichas conclusiones implican diferencias en las formas de operar, en los procedimientos e información requerida para la toma de decisiones, en las fuentes de financiación para su operación, en el uso y características de sus activos y pasivos y en las necesidades y objetivos de los usuarios de su información, entre otras; entonces estando las NICSP circunscritas a las entidades de Gobierno General y las NIIF cobijando a las empresas denominadas de interés público, con independencia de que se trate de sector privado o público, la CGN separó los modelos de contabilidad de acuerdo con la función económica así: 1) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno; 2) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público; y 3) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, los cuales serán parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública.

Legislación: Adecuado

Cuando hablamos de legislación o emisión de normas, es porque esta tiene fuerza vinculante, es obligatorio e inclusive sancionable su no cumplimiento y podría entenderse como el foco más importante dentro del proceso de regulación, ya que este implica la incorporación de marcos normativos y su aplicación a las empresas o entidades sujetas a su ámbito.

Frente a esto la CGN ha expedido la regulación derivada del proceso de modernización contable, la cual es de consulta pública y permanente en su página Web.

Consulta y coordinación: Adecuado con recomendaciones

Loaiza, R. (2014) opina que una cosa es consultar abiertamente y gratuitamente y otra muy distinta es participar en la construcción, así resulta siendo muy diferente tener acceso y

discusión de normas ya elaboradas, que ser participes permanentes de la construcción de un modelo de regulación.

Frente a esto, los esfuerzos de la CGN por promover la consulta y coordinación entre los líderes de la reforma y los agentes interesados ha sido insuficiente, ya que sus acciones se han traducido mas a una coordinación y consulta política, mas no una consulta y coordinación con otros campos no menos importantes como el profesional y académico.

VI. Anotaciones finales

La tendencia internacional hacia la adopción-armonización a NICSP-NIIF se ha desarrollado mas entorno a los esfuerzos de organismos supranacionales e instituciones multilaterales que han intentado por medio de diferentes estrategias dar legitimidad a estas normas y promover su implementación, como ha sido el caso Colombiano, que ha incorporado en su estructura legal estos estándares, pero como lo menciona Gomez (2013) entre la retorica de los beneficios y la eficiencia y eficacia de los resultados alcanzados con estos estándares, hay un gran campo que reclama investigación empírica y contextual.

Asimismo llamamos a no confundir armonización con estandarización y hacemos énfasis en la importancia de que en estos procesos estén involucrados los diferentes subsistemas que intervienen en el proceso contable, como lo indica Jarne (1997) citado en Mejía (2004, pág. 13) quien indica que a fin de analizar las implicaciones de la implementación de estándares internacionales se debe considerar el subsistema regulador , subsistema de principios contables, subsistema profesional, subsistema de formación y subsistema de prácticas contables.

Todos los cambios que puede implicar el proceso de armonización que actualmente se desarrolla en nuestro país, no son necesariamente un sinónimo de mejorar, ya que como advertimos en el primer párrafo estos son impulsados por fuerzas externas y frente a los beneficios y resultados que estos puedan asegurar a nivel interno, falta mucho por explorar. Mientras tanto representan una inversión importante de presupuesto público, que valdrá la pena si y solo si, la relación costo-beneficio de su implementación es favorable y no debilite las condiciones socio-económicas del país.

Consideramos adecuadas las estrategias que ha desarrollado la CGN frente al diagnóstico y análisis normativo desarrollado entre las normas nacionales y los estándares internacionales, la estructuración de diferentes modelos de regulación según su la función y naturaleza jurídica de las empresas estatales y entidades del gobierno y la estrategia de legislación que ha desarrollado esta entidad, dando un carácter vinculante a las reforma gubernamental. Mientras tanto, el análisis de cuestiones contables específicas, estudio de impactos, discusión de la reforma con agentes interesados, soporte profesional y académico, información presupuestal de la reforma, plan de reforma, estrategias de comunicación y

gestión de recursos y consulta y coordinación, consideramos se han desarrollado débilmente según la caracterización que realizamos de cada una de estas variables en el capítulo anterior y falta cuestiones por mejorar.

Es claro que la economía Colombiana no está exenta de los efectos de la globalización, incluso el sector público, por lo que no puede permanecer aislada de esta corriente ya que debe ofrecer y garantizar los medios que permitan atraer inversión y acceder a mercados internacionales para promover el desarrollo, el cual depende en gran medida del importante papel que desempeña la información financiera y la vinculación de esta con el desarrollo económico, sin embargo cuando hablamos del futuro del modelo contable gubernamental estamos hablando del futuro de un país y de una sociedad, futuro que debe suscitarse y solventarse con el debate profesional y académico, fortalecerse con la consulta y coordinación permanente del proceso, construirse con la participación de todos los agentes interesados, evaluarse con la relación costo-beneficio, incorporar variables presupuestales, financieras y no financieras y gestionar la cultura y educación contable.

Para finalizar, la modernización de la contabilidad pública debe entenderse como lo expresa Fuertes (2000) como parte de la renovación de la administración pública, inscribiéndose dentro de la reorganización general de la gestión pública como un instrumento de apoyo y no solo responder a las exigencias de de políticos y gestores públicos, si no también gestionar los recursos y la información de la mejor manera posible en beneficio y satisfacción de otro grupo de interés que son los ciudadanos.

Fuentes

Araya , C., Caba, M., López A. (2012). Comparación descriptiva de los sistemas de información financiera gubernamental de los países centroamericanos. (e1) Medellín. Contaduría. 60, 55-79.

Araya, C., Caba, C., & López H, A.M. (2010). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. [Versión electrónica]. Revista INNOVAR Journal, 21(41), 11-123.

Araya, C. (2011). Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos. Recuperado el 12 de julio de 2015 de <http://hera.ugr.es/tesisugr/19492017.pdf>

Araya, C. (2014). Los procesos de implementación de las NICSP: el caso de Costa Rica. Recuperado el 14 de abril de 2015 de <http://www.alafec.unam.mx/docs/asambleas/xiv/ponencias/2.03.pdf>

Banco Mundial. (2014). Contabilidad Gubernamental e Información Financiera en América Latina: El Estado Real de las Finanzas Públicas. Memorias 1er Foro Contadores Gubernamentales de América Latina. Recuperado el 9 de julio de 2015, de <http://focal.contaduria.gov.co/>

Brusca, I. & Montesinos, V. (2012). La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España. Contaduría Universidad de Antioquia, 60, 179-207.

Caba, C., & López A.M. (2003). La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las NICSP de la IFAC. [Versión electrónica]. Revista contabilidad y finanzas. 14(33).

Calvo, A. P. (2006). Tendencias de la contabilidad internacional en el sector público en Colombia. [Versión electrónica]. Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión. XIV (2), Pág. 123-128.

Cano Pabón, J. A. (2003). Marco de conceptos relativo a la implementación de estándares internacionales de contabilidad pública en Colombia. Medellín. Semestre Económico.12, Pág. 15-35.

Cano Pabón, J. A. (2004). Las normas internacionales de contabilidad pública: su aplicación al caso colombiano.(04). Medellín. Visión Contable. Pág. 33-48.

Cano Pabón, J. A. (2005). Marco conceptual relativo a la Implementación de Estándares Internacionales de Contabilidad Pública en Colombia. Bogotá. Administración y Desarrollo. 43, Pág. 118-139.

Cano, J.A. (n.d). Actualidad y perspectivas de la regulación contable pública en Colombia: una mirada hacia las normas internacionales. Recuperado el 11 de agosto de 2014, de <http://www.fic.igae.pap.minhap.gob.es>

Cardona Arteaga., Machado Rivera, M.A., Obando Cárdenas, J., Pulgarín Giraldo, H; Marco., & Zapata Monsalve, M.A. (2004). Apuntes para la evaluación y revisión del marco conceptual del plan general de la contabilidad pública - PGCP en Colombia. Medellín. Contaduría. 45, Pág. 173-200.

Casado, J. (2010). La Profesión Económica y Contable en los Países Latinos de Europa y América. Recuperado el 18 de junio de 2015 de <http://www.cilea.info/public>

Chan, J.L. (2002). Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues And Strategies. Recuperado el 09 de Julio de 2015, de <http://link.springer.com>

Contaduría General de la Nación. (2011). Avances en Contabilidad Pública. [Versión electrónica]. Textos de Contabilidad Pública 8, Pág. 1-118.

Contaduría General de la Nación. (2012). La Regulación de la Contabilidad del Sector Público. Una aproximación a diferentes enfoques en el Contexto Internacional. Recuperado el 22 de julio de 2014, de <http://www.contaduria.gov.co>

Contaduría General de la Nación. (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 03 de Julio de 2014, de <http://www.contaduria.gov.co>

Contaduría General de la Nación. (n.d). Armonización a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública: La experiencia de la Contaduría General de la Nación. [Versión electrónica]. Textos de Contabilidad Pública 2, Pág. 1-89.

Contraloría General de la República., Contaduría General de la Nación. (2006). Armonización a estándares internacionales de contabilidad pública: la experiencia de la Contaduría General de la Nación. Colombia. Bogotá. Textos de Contabilidad Pública. Pág 1-86.

Cruz, E.A., Prado, O. R., & Espinosa P, J. (2008). Criterios para la Adopción de Estándares Internacionales de reportes financieros en Colombia. [Versión electrónica]. Revista Institucional Tecnológica del Choco: Investigación, Biodiversidad y Desarrollo. 27(1), Pág. 31-44.

Etcheverry, G.Z., & Caraballo, T. A. (2006). Tendencias actuales en el sistema integral de gestión del sector público. Evolución y situación actual del sector público español. Recuperado el 23 de mayo de 2015, de <http://www.observatorio-iberoamericano.org>

Ferrer, A. M. (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia. [Versión electrónica]. Cuadernos de Contabilidad. 14(36), Pág. 971-1007.

Fondo Monetario Internacional. (2001). Manual de Estadística de Finanzas Públicas. Recuperado el 06 de Diciembre, de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/esl/pdf/all.pdf>.

Fritz, S. & Lammle, C. (2003), The International Harmonisation Process of Accounting Standards. International Master Program and Culture. Recuperado el 12 de abril de 2015 de liu.diva-portal.org/...ash/get/diva2:18878/FULLTEXT01

Fuertes, I. (2001). La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea. Recuperado el 11 de marzo de 2015 de <http://www.tdr.cesca.es/handle/10803/10582>

Fuertes, I., & Vela, J.M. (2000). La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización. [Versión electrónica]. Revista Española de Financiación y Contabilidad, XXIX(105), Pág. 657- 686.

Giachino, C. (2011). Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP Debilidades y Fortalezas. Recuperado el 04 de Mayo de 2015, de <http://www.cpcerionegro.org.ar>

Gómez, M. & Montesinos, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. [Versión electrónica]. Revista Innovar Journal, 22(45), Pág. 17-35.

Gómez, M. (2015). (Grajales Toro, V.A, & Zuluaga Rendón, D.M., Entrevistadores).

Gómez, M. (2013). La Reforma de la Gestión Pública en Latinoamérica: Su Impacto en la Transparencia y la Divulgación de la Información Financiera. [Versión electrónica]. Tesis Doctoral. Pág. 1-327.

IASB (2010). Marco Conceptual para la Información Financiera. Londres. International Accounting Standards Board.

International Monetary Fund. (1990). Government Financial Management : Issues and Country Studies. A. Premchand. Washington, DC . Pág 1-374.

International Federation of Accountants (IFAC). (2003). Financial reporting under the cash basis accounting. Recuperado de <http://www.iasplus.com/>.

Ivanovich, J., Peña., & Torres, I. (2012). Un Análisis Crítico a las NIIF-IFRS y a los Procesos de Adopción e Implementación en América latina y el Caribe. Recuperado el 03 marzo de 2015, de <http://www.alafec.unam.mx>

Loaiza García, R. (2015). (Grajales Toro, V.A, & Zuluaga Rendón, D.M., Entrevistadores)

Machado, M., Alvarez, M., Bedoya, O. & otros. (2012). Construyendo las rutas del pensamiento contable. Universidad de Antioquia. Facultad de Ciencias Económicas. Departamento de Contaduría. 1. ed. Medellín: Universidad de Antioquia. 476 p.

Mejía, E. (2004). Visión Crítica de la Armonización o Estandarización Contable. [Versión electrónica]. Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría. 20, Pág. 145-179.

Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo & Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2012). Documento de Sustentación de Propuesta

sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia: Grupo 1. Recuperado el 21 de Julio de 2014, de <http://www.urf.gov.co>

Muniruddin, S. (2010). The Reform of Governmental Accounting: A Discussion of Lüder's Financial Management Reform (FMR) Model. [Versión electrónica]. Jurnal Telaah & Riset Akuntansi. 3(1), Pág. 68-83.

Ouda, H. (2004). Basic Requirements Model For Successful Implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector [Versión electrónica]. Public Fund Digest. Volume IV, No. 1, pág. 78-99.

Palacios, M., & Martinez I. (2005) El Proceso de Armonización Contable en Latinoamérica: camino hacia las Normas Internacionales. [Versión electrónica]. Revista contabilidad y finanzas. 16(39).

Pérez, R. (2013). Regulación Contable Pública hacia estándares internacionales NIIF – NICSP. Recuperado 22 de julio de 2014, de <http://www.contaduria.gov.co>

Pollitt, C & Bouckaert, G. (2011). Public Management Reform A Comparative Analysis—New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State. [Versión electrónica]. Oxford University. 3er Ed. Pág. 1-386.

PriceWaterhouseCooper. (n.d). Implantación de las IPSAS (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público) en el Marco de una Reforma Financiera de mayor alcance. Recuperado el 07 de Agosto de 2015, de <http://www.pwc.com/co/es/sector-oficial/assets/unete-a-los-lideres-financieros-del-sector-publico.pdf>.

Pulgarín Giraldo, H. (2015). (Grajales Toro, V.A, & Zuluaga Rendón, D.M., Entrevistadores)

Pulgarín Giraldo, H.(2000). Historia de la contabilidad pública en Colombia. Medellín. Contaduría 37, 87-125

Reyes, G., & Roa, N. (n.d). Internacionalización de la Contabilidad. [Versión electrónica]. Apuntes de Contabilidad. Pág. 87-109.

Rodríguez Bolívar, M.P., & López Hernández, A.N. (2002). Análisis del marco conceptual contable publico colombiano en el contexto internacional. Bogotá. Revista Legis del Contador. 10, Pág. 99-120.

Rodríguez Castro, B. (2001). Desarrollo internacional de la contabilidad gubernamental. Bogotá. Cuadernos de Contabilidad. 11, Pág. 1-90.

Sánchez, J., & Pincay, D. (2013). La Contabilidad Pública en América Latina y el Devengo en Ecuador. [Versión electrónica]. Anika, Revista de Análisis Estadístico. 6(2), Pág. 19-29.

Sandoval, O. R. (2005). Los entramados de la Armonización Contable: de la soberanía profesional al colonialismo gremial. [Versión electrónica]. Revista Porik An, Pág. 121-143.

Sierra, E. (2002). El nuevo periodo de la Normalización Internacional Contable y sus implicaciones en Colombia. [Versión electrónica]. INNOVAR, revista de ciencias administrativas y sociales 19, Pág. 90-107.

Sour L. (2012). IPSAS and Government Accounting Reform in Mexico. [Versión electrónica]. Int. J. Public Sector Performance Management, 2(1), Pág. 5-24.

Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. [Versión electrónica]. J. Account. Public Policy 29 Pág 99–114.

Tavares, M, y Barretta, N. (2006) Sistemas de Planeación Estratégica e Innovaciones Presupuestarias. Recuperado el 11 de marzo de 2015 de <http://www.cepal.org/>

Torres Pinilla, J.E. (2015). (Grajales Toro, V.A, & Zuluaga Rendón, D.M., Entrevistadores)

Torres, J.E. (2013). La contabilidad del sector público y los estándares internacionales de información financiera. Recuperado el 22 de Diciembre de 2014, de <http://actualicese.com>

Legislación y otros documentos institucionales – Colombia

CGN (2007). Resolución 354/2007 de la Contaduría General de la Nación. Régimen de Contabilidad Pública.

CGN (2007). Resolución 356/2007 de la Contaduría General de la Nación. Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CGN (2007). Resolución 357/2007 de la Contaduría General de la Nación. Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

CGN (2012). Carta Circular 10/2012. Modernización del Régimen de Contabilidad Pública a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público - NICSP.

CGN (2012). Resolución 33/2012. Aplicación voluntaria de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, por parte de las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

CGN (2013). Resolución 51/2013. Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito.

CGN (2013). Resolución 743/2013. Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.

CGN (2014). Resolución 414/2014. Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.

CGN (2014). Resolución 598/2014. Por la cual se modifica la Resolución 743 de 2013 y se dictan otras disposiciones.

CGN (2015). Resolución 117/2015. Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público y se define la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reporte de información financiera de las entidades obligadas a observar dicho marco.

CGN (2015). Resolución 139/2015 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco.

Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.