

Contabilidad pública y credibilidad fiscal

Joseph Cavanagh y Almudena Fernández Benito

INTRODUCCIÓN

Una gestión financiera pública (GFP) sólida requiere de buenas prácticas entre todos sus componentes. La reciente crisis económica mundial por un lado ha puesto de manifiesto la importancia de las instituciones públicas para catalizar el crecimiento económico y por otro ha impuesto presiones en el área de las finanzas públicas respecto de la información que debe estar disponible. La mayoría de los países de América Latina están llevando a cabo importantes reformas de GFP que tienen como objetivo, entre otros, construir un mejor marco reglamentario para proveer seguridad jurídica y asegurar la confianza en las instituciones públicas. Estas reformas incluyen la modernización de algunas instituciones como las Tesorerías nacionales, el desarrollo o la mejora de los sistemas integrados de información sobre gestión financiera, y la creación de nuevas herramientas para que el presupuesto sea más confiable, las cuales han sido analizadas en otros capítulos de este libro.

La modernización de la contabilidad pública también se incluye entre las reformas que destacan en la región. En particular, varios países trabajan actualmente en la transición hacia una contabilidad en base devengado y en la aplicación de normas internacionales de contabilidad, con el objetivo de mejorar la transparencia y la rendición de cuentas de los Gobiernos, contribuir

a una mejor toma de decisiones en la formulación de las políticas nacionales, fortalecer la sostenibilidad y credibilidad fiscal y proveer una perspectiva más amplia, precisa y confiable de las finanzas públicas de una nación. Todos estos resultados complementan y refuerzan el impacto de otras reformas de GFP.

La reforma de la contabilidad es un cambio significativo en términos de escala y complejidad, si bien trae numerosos beneficios, particularmente como consecuencia de la información nueva que provee. Este capítulo pretende ser de interés no solo a contadores, sino también a tesoreros y otros altos funcionarios vinculados con la GFP. En él se describe la contabilidad en base devengado, se ofrece un análisis sintético de la situación en América Latina, se presentan varios casos de estudios de países que se han comprometido a reformar la contabilidad, y se termina con algunas conclusiones sobre la ejecución de la reforma de la contabilidad en América Latina, incluidas las implicaciones para otros profesionales de GFP.

LA CONTABILIDAD EN BASE DEVENGADO COMO UNA HERRAMIENTA PARA MEJORAR LA CREDIBILIDAD FISCAL

Una de las lecciones de la crisis financiera de 2009 fue que el conocimiento incompleto de la posición fiscal subyacente de un país puede tener un impacto negativo grave en su economía. Esto en general se debe a la falta de información precisa de un Gobierno que no es capaz de producirla. Por ejemplo, si el Gobierno carece de datos actualizados o informes sobre el tamaño y el vencimiento de la deuda de su sector público; las obligaciones ocultas o implícitas para con las corporaciones públicas o las asociaciones público-privadas; la acumulación de los beneficios de los empleados, tales como pensiones; las pérdidas potenciales de activos; otros pasivos que no se han registrado todavía, o pasivos contingentes.

Desde el final de la década de 1990 los Gobiernos han realizado un esfuerzo concentrado en la mejora de la transparencia fiscal, especialmente intenso desde 2010. Las instituciones internacionales han desarrollado normas de transparencia fiscal, entre las cuales se hallan el *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal* del Fondo Monetario Internacional (FMI) y sus guías y manuales de apoyo; normas específicas de transparencia presupuestaria preparadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); normas para la declaración de datos estadísticos,

como el *Manual de estadísticas de finanzas públicas (MEFP)* del FMI y el *Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas* del Eurostat, y normas de contabilidad publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, por las siglas de *International Public Sector Accounting Standard Board*).¹

Según el FMI, la transparencia fiscal —definida como la claridad, fiabilidad, frecuencia, puntualidad y relevancia de los informes fiscales públicos y la apertura al público del proceso gubernamental de creación de políticas fiscales— es un elemento crítico de una gestión fiscal efectiva. La transparencia fiscal asegura que las decisiones económicas del Gobierno se informen mediante una evaluación compartida y precisa de la posición fiscal actual, los costos y beneficios de los cambios a las políticas y los riesgos potenciales en la proyección fiscal. La transparencia fiscal también provee a las legislaturas, los mercados y los ciudadanos la información que necesitan para tomar decisiones fiscales eficientes y hacer que el Gobierno se responsabilice de su desempeño fiscal y de la utilización de los recursos públicos. Por último, la transparencia fiscal facilita la supervisión internacional de los desarrollos fiscales y ayuda a mitigar la transmisión de efectos de contagio fiscal entre países.

El acceso a la información es clave para asegurar la rendición de cuentas financieras, aunque los incentivos y las reglamentaciones —en particular en lo que respecta a normas y principios de contabilidad, así como al proceso de auditoría— son también elementos críticos (Schick, 2013). La mejora del sistema de contabilidad de un país al adoptar por completo el método en base devengado y la divulgación exhaustiva de la información financiera pública harán que se consiga una mayor transparencia y una mejor rendición de cuentas.

El nuevo Código de Transparencia Fiscal del FMI (FMI, 2014) da una gran importancia a una visión general de la posición del sector público exhaustiva, puntual, precisa y fiable, de acuerdo con las normas internacionales. Hay al menos seis dimensiones relacionadas con la información sobre contabilidad que se consideran esenciales para los informes fiscales:

- Cobertura de las instituciones. Los informes fiscales abarcan todas las entidades que realizan actividades públicas de acuerdo con las normas internacionales.

¹ Nótese que todas las referencias a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se refieren a las normas promulgadas a finales de 2014 y que el IPSASB publicó en su manual oficial anual.

- Cobertura de saldos. Los informes fiscales incluyen un balance de los activos, pasivos y patrimonio neto públicos.
- Cobertura de flujos. Los informes fiscales abarcan todos los ingresos, gastos y financiamiento públicos.
- Puntualidad de los estados financieros anuales. Los estados financieros anuales auditados o definitivos se publican de forma puntual.
- Clasificación. En los informes fiscales la información se clasifica en formas que exponen claramente el uso de los recursos públicos y facilitan las comparaciones internacionales.
- Auditoría externa. Los estados financieros anuales están sujetos a una auditoría publicada, realizada por una entidad fiscalizadora superior e independiente, con el fin de validar su fiabilidad.

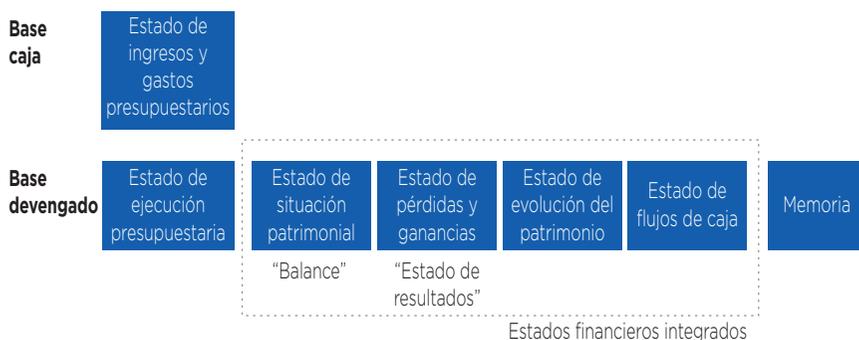
Un país se clasifica como que ha alcanzado un nivel avanzado de transparencia cuando las dimensiones mencionadas anteriormente siguen las normas internacionales de contabilidad y auditoría. Dichas normas incluyen las normas de contabilidad emitidas por el IPSASB y las normas de auditoría emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

La contabilidad en base devengado, si se implementa correctamente, debería prevenir —o al menos dificultar dada su mayor transparencia— algunas de las maniobras fiscales o artificios temporales a los que los Gobiernos recurren para presentar sus finanzas desde un prisma excesivamente positivo. Estos mecanismos financieros y contables pueden tener un impacto fiscal significativo (Irwin, 2012). Una mejor contabilidad, reforzada por una auditoría profesional externa, independiente y sólida puede asegurar mejores resultados. En concreto, la contabilidad en base devengado puede ser un vehículo para poner de manifiesto estos problemas, en formas que no son posibles mediante la contabilidad en base caja. Sin embargo, como con cualquier otro vehículo, es posible que no se maneje de forma adecuada.

Diferencias conceptuales clave entre los métodos en base devengado y en base caja

El concepto de contabilidad en base devengado es muy simple. Con la contabilidad en base caja, los pagos y los recibos se registran y contabilizan cuando se pagan o reciben. Por el contrario, con la contabilidad en base devengado, las transacciones y otros hechos se registran cuando ocurren y en

GRÁFICO 5.1 COMPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN BASE CAJA Y EN BASE DEVENGADO



Fuente: Normas NICSP (norma base caja; NICSP 1 y 24).

el período contable al que pertenecen (y no en el momento en que el efectivo o su equivalente se paga o recibe).² Así pues, por ejemplo, con el método en base devengado, un pago por adelantado de un alquiler de cinco años de duración, se contabiliza durante los cinco años a los que hace referencia el alquiler, y no cuando se realiza el pago en efectivo. Por lo tanto, las transacciones y los eventos se registran y archivan en estados financieros en base al período con el cual se relacionan.

Detrás de lo que parece ser una idea simple, hay no obstante una complejidad considerable, que introduce nuevos conceptos particularmente para los contadores acostumbrados a trabajar solo en base caja. Quizás la diferencia conceptual más significativa frente a la contabilidad en base caja es que el devengado abarca todo el rango de activos y pasivos de la entidad contable, así como los cambios en su valor. La contabilidad en base caja se relaciona solo con un activo: el efectivo,³ incluidos sus movimientos relacionados a través de pagos en efectivo y recibos. Esta extensión, que abarca desde el efectivo hasta todas las formas de valor, se hace muy latente cuando se comparan los estados financieros principales que se producen en virtud de los dos enfoques (gráfico 5.1):

² Véanse, por ejemplo, las NICSP referentes a efectivo para obtener esas definiciones.

³ "Efectivo" incluye efectivo disponible, depósitos a la vista y equivalentes de efectivo, estos últimos son inversiones a corto plazo y de alta liquidez que se pueden convertir con rapidez en cantidades de efectivo conocidas. Las mismas están sujetas a un riesgo insignificante de cambio de valor (NICSP relacionadas con contabilidad en base caja, párrafo 1.2.1).

- En el marco de la contabilidad en base caja⁴ es suficiente con producir un estado de cargos y abonos de efectivo durante el ejercicio, que incluya la apertura y el cierre de los saldos de caja.
- En el marco de la contabilidad en base devengado, es también necesario producir un balance⁵ que muestre los activos, los pasivos y el patrimonio neto (es decir, los activos menos los pasivos) de la entidad al comienzo y al final del período contable; un estado de resultados⁶ que muestre los ingresos, los gastos y el superávit o déficit del período, y un estado de cualquier otro cambio en el patrimonio neto que no se refleje en el estado operativo. Las normas también requieren un estado de flujo de caja y una memoria, o notas explicativas.

Una segunda diferencia importante entre la contabilidad en base caja y la contabilidad en base devengado es que esta última tiende a separarse del enfoque respecto del presupuesto anual y el desempeño del presupuesto. La contabilidad pública tradicional en base caja a menudo se centra en contabilidad por partidas presupuestarias y asignaciones parlamentarias asociadas para mostrar si los ministerios, y el Gobierno como un todo, han gastado más o menos en comparación con sus partidas presupuestarias y las cantidades aprobadas por la legislatura. De forma similar, la contabilidad en base caja con frecuencia está restringida a la contabilidad del presupuesto, en la que la entidad contable normalmente es una entidad presupuestaria. Por el contrario, la contabilidad en base devengado cubre todos los recursos que una entidad usa o que le pertenecen, incluidos los fondos presupuestarios. La entidad contable en sí misma se define en términos de conceptos económicos de propiedad y control más que en términos de rendición de cuentas por el presupuesto o limitaciones al mismo. Debe quedar claro que la contabilidad presupuestaria sigue teniendo cabida dentro del régimen en base devengado —que se desarrolla más adelante en esta publicación—, pero los factores decisivos principales de la cobertura y presentación de las cuentas responden a criterios que son más económicos que presupuestarios.

Esta perspectiva más amplia es interesante para otras áreas de la GFP, siendo por ejemplo un elemento que contribuye positivamente a la reforma

⁴ Con frecuencia según una modificación del método en base caja, como la que existe en los muchos países que contabilizan los gastos presupuestarios en base devengado y los ingresos en base caja.

⁵ Estado de la posición financiera es la terminología que se prefiere en las NICSP.

⁶ Estado de desempeño financiero es la terminología que se prefiere en las NICSP.

de la gestión de tesorería de segunda generación, que hoy se persigue en algunos países de América Latina. Los nuevos instrumentos financieros que se han venido utilizando, como letras y bonos del Tesoro, así como otros instrumentos financieros más complejos (repos, futuros), no se registrarían en los estados financieros según un método puramente basado en la caja tradicional. Un cambio hacia la contabilidad en base devengado mejorará la exhaustividad de los estados financieros y los informes, así como la credibilidad fiscal de un país. Los países con una mayor credibilidad fiscal normalmente tienen mejores calificaciones crediticias y, por lo tanto, un mayor acceso a los mercados financieros internacionales a tasas de interés más bajas.

Una tercera diferencia sustancial entre los métodos en base caja y devengado es hasta qué punto se requiere el juicio profesional en cuanto a las bases de cálculo y el límite de consignación. En el método en base caja, está bastante claro qué transacciones deberían reflejarse en las cuentas y cómo se calcularán (cualquier transacción que afecte los saldos de caja, calculada por su impacto directo en el efectivo). En el método en base devengado, no está tan claro: se requiere tomar decisiones con relación a qué constituye la entidad contable, o qué activos y pasivos deben incluirse y cómo se calculan e informan en las cuentas. En la contabilidad en base devengado hay más margen para el juicio profesional, regido o guiado por los principios o normas de contabilidad y ejercido por contadores profesionales. Se trata de un contraste evidente frente a la contabilidad en base caja, en la que esas cuestiones pueden determinarse por administradores financieros, responsables del presupuesto y su publicación, y que probablemente trabajan con contadores que quizás estén capacitados solo en lo específico de la contabilidad presupuestaria. El cambio hacia la contabilidad en base devengado, por lo tanto, traerá sin duda un cambio en el equilibrio de la influencia hacia contadores (y auditores) profesionales.

Una diferencia conceptual final que es importante entre los métodos en base caja y en base devengado es el grado de certidumbre y posible verificación de los números en las cuentas. En el marco de la contabilidad en base caja, no es inusual que los informes de contabilidad y financieros sean detallados —hasta el último centavo— y que los saldos se puedan conciliar directamente y por completo con los registros bancarios o inventarios físicos de equivalentes de efectivo. En el marco de la contabilidad en base devengado las cuentas se componen de transacciones basadas en efectivo, que pueden verificarse directamente, y estimaciones y cálculos contables, que se basan en el juicio profesional y las normas de contabilidad. Estos últimos puntos incluyen, por ejemplo, números basados en algoritmos y fórmulas (por ejemplo,

depreciación, trabajo en curso, provisiones para deudas incobrables), o estimaciones (por ejemplo, estimaciones actuariales de pasivos de pensiones o valuaciones profesionales externas de activos). En esencia, la contabilidad en base caja mide e informa sobre un activo con gran precisión: el efectivo. Por el contrario, la contabilidad en base devengado informa sobre un rango completo de activos y pasivos, aunque con alguna imprecisión o falta de claridad inherente (es decir, incluyendo juicios contables y cálculos que representan la mejor estimación posible del valor sobre el que se informa).

Qué se debe incluir y cómo valorar algunos de los hechos económicos son algunas de las cuestiones que más debate generan. La contabilidad basada en el devengado se considera mejor para tener un cuadro más completo del desempeño y la posición financiera de la entidad, a pesar de las dificultades de cálculo que implica. Además, adoptar la contabilidad en base devengado por completo no reduce ni renuncia al control y análisis del efectivo, sino que complementa a la información de la contabilidad en base caja; de hecho, el estado de flujo de caja es uno de los estados financieros que se preparan en virtud de la contabilidad en base devengado, y recoge todas las entradas y salidas de fondos del ejercicio económico.

Vínculos entre el método en base devengado y las normas internacionales de contabilidad

La mayor necesidad de juicio profesional para implementar la contabilidad en base devengado lleva directamente a la cuestión de cómo debe ejercerse dicho juicio. Queda a discreción del Gobierno o entidad individual desarrollar y determinar sus propias políticas de contabilidad, de acuerdo con sus propios criterios. Esto no implica sin embargo que un Gobierno pueda establecer sus propias reglas para presentar una visión más favorable de su gestión financiera.

Se trata de desarrollar normas que tengan validez externa. En la actualidad existe una recopilación considerable de normas internacionales y prácticas contables en las que pueden basarse los Gobiernos a la hora de reformar sus sistemas. La mayoría tiene sus raíces en los esfuerzos por normalizar las prácticas de contabilidad en el sector privado, que ahora se reflejan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), producidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Para el sector público, desde finales de la década de 1990, el IPSASB —que es parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por las siglas de *International Federation of Accountants*)— ha estado redactando las Normas Internacionales de

GRÁFICO 5.2 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA LAS UNIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

Sector público	Gobierno general	Gobierno central presupuestario	NICSP
		Gobierno central	
		Regiones	
		Municipios	
	Empresas públicas	Gobierno central	NIIF
		Regiones	
		Municipios	
Sector privado			

Fuente: Elaboración propia.

Contabilidad del Sector Público (NICSP). Estas últimas se basan ampliamente en las NIIF, aunque se han adaptado o desarrollado para el sector público. Las NICSP son el único conjunto de normas reconocidas internacionalmente para el sector público (Comisión Europea, 2013).⁷ Así, la elección de las normas internacionales comprende las NIIF para las empresas públicas y las NICSP para el resto del sector público⁸ (gráfico 5.2). Las entidades comerciales dentro del sector público deberían aplicar las NIIF o su equivalente nacional.

La ventaja de basar las normas nacionales en normas internacionales es que estas últimas se han desarrollado después de un arduo trabajo desarrollado por expertos internacionales, y basado en las mejores prácticas de contabilidad nacional. Las normas del sector privado —y más recientemente del sector público— se basan en un marco conceptual que define el propósito de los informes financieros, al describir los conceptos principales que subyacen en la contabilidad y el proceso de establecimiento de normas, y así, constituyen una guía sólida y un marco integrado. Como resultado se logra encontrar y entender la información relevante de las cuentas públicas. Las cuentas que cumplen con las normas internacionales son más creíbles para los ciudadanos y los poderes públicos, así como para la comunidad internacional, los prestamistas y las agencias de calificación que monitorean la

⁷ Para profundizar sobre las ventajas y desventajas de las NICSP, véase Comisión Europea (2013).

⁸ Algunos países que adoptaron de forma temprana las normas internacionales, utilizaron las NIIF para la parte no comercial del sector público, debido en parte a que en ese momento las NICSP no se habían desarrollado todavía.

salud financiera y el desempeño fiscal de los países. Aunque el desarrollo de estas normas al día de hoy es sustancial, no está completo todavía. El proceso de desarrollar y enmendar las normas continúa, así como el de identificar nuevos requisitos y hechos económicos que deben ser registrados.

Las normas internacionales se enmarcan en términos de requisitos de información financiera, de forma que especifican qué debe divulgarse en los estados financieros anuales. No especifican la forma en la que esta información debe obtenerse o cómo debe implementarse la contabilidad en base devengado. Sin embargo, son el impulso clave que permite llevar a cabo una transición hacia la contabilidad en base devengado.

Todas las normas que existen en la actualidad, salvo una, se aplican a la contabilidad en base devengado. En concreto, hay una NICSP (sin número) para las cuentas de efectivo y, desde finales de 2014, 32 NICSP sobre el método en base devengado (cuadro 5.1), de las cuales una (NICSP 15) ha sido reemplazada por otras normas más nuevas.⁹

En teoría, sería posible que un país que únicamente aplica la contabilidad en base caja afirmara que cumple con las normas internacionales. Sin embargo, el IPSASB nunca tuvo la intención de que el método en base caja fuera una solución permanente. La NICSP sobre base caja incluso incluye secciones sobre divulgaciones del tipo devengado y la transición a una contabilidad en base devengado. Es más, el IPSASB ha publicado un estudio que guía la transición de la contabilidad en base caja a la contabilidad en base devengado (IPSASB, 2011). Es justo decir, por lo tanto, que la adopción de las normas internacionales irá a menudo de la mano del cambio hacia una contabilidad en base devengado. La transición a la contabilidad en base devengado implicará normalmente la adopción gradual de las normas pertinentes, tal y como se trata más adelante en este capítulo.

Las normas internacionales de contabilidad no son obligatorias; no hay una ley internacional que requiera su adopción. En cambio, cada país debe adoptar o adaptar las normas pertinentes a sus propias leyes o reglamentaciones nacionales.¹⁰ Aun así, los países que realizan una transición completa al método en base devengado normalmente consideran las normas hasta cierto punto, como es claramente el caso en América Latina.

⁹ El IPSASB publica un manual anual que contiene todas las normas (véase www.ifac.org/public-sector).

¹⁰ Véase IPSASB (2006) para obtener una guía sobre cuándo los legisladores de normas nacionales pueden afirmar legítimamente que cumplen con las normas internacionales.

CUADRO 5.1 NICSP EN BASE DEVENGADO

Norma	Título de la norma
NICSP 1	Presentación de estados financieros
NICSP 2	Estado de flujos de efectivo
NICSP 3	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
NICSP 4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
NICSP 5	Costos por préstamos
NICSP 6	Estados financieros consolidados y separados
NICSP 7	Inversiones en asociadas
NICSP 8	Participaciones en negocios conjuntos
NICSP 9	Ingresos de transacciones con contraprestación
NICSP 10	Información financiera en economías hiperinflacionarias
NICSP 11	Contratos de construcción
NICSP 12	Inventarios
NICSP 13	Arrendamientos
NICSP 14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación
NICSP 15	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
NICSP 16	Propiedades de inversión
NICSP 17	Propiedades, planta y equipo
NICSP 18	Información financiera por segmentos
NICSP 19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NICSP 20	Información a revelar sobre partes relacionadas
NICSP 21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo
NICSP 22	Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno general
NICSP 23	Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)
NICSP 24	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros
NICSP 25	Beneficios a los empleados
NICSP 26	Deterioro del valor de activos generadores de efectivo
NICSP 27	Agricultura
NICSP 28	Instrumentos financieros: presentación
NICSP 29	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición
NICSP 30	Instrumentos financieros: información a revelar
NICSP 31	Activos intangibles
NICSP 32	Acuerdos de concesión de servicios: la concedente

Fuente: IPSASB Handbook (2014).

La adopción de las normas puede tener lugar directa o indirectamente (Bergmann, 2009). Según el método directo, la legislación del país se refiere específicamente a la adopción del texto original de las NICSP (por ejemplo, tal es el caso de la República Dominicana). De forma indirecta, como es el caso de Brasil, el país aprueba normas en su legislación basadas en las NICSP en mayor o menor medida, y a estas les siguen reglamentaciones secundarias que las ejecutan. En ambos enfoques, un manual de contabilidad es el vehículo para promulgar las normas nacionales, mientras que las consultas técnicas en lo que respecta a su implementación se llevan a cabo a través de resoluciones administrativas.

De forma similar, la “adopción de las NICSP” puede distinguirse de la “adaptación de las NICSP”. En el primer caso, las normas que son aplicables a un país se transponen en la legislación nacional sin cambios significativos. En el segundo caso, un país que adapta su contabilidad pública a las NICSP normalmente no cambia por completo su legislación nacional; en su lugar, incluye algunos cambios para acercarse más a las normas internacionales, como es el caso de Chile y Brasil. Además, algunos países pueden optar por no aplicar ciertas normas, como es el caso en la mayoría de los países de América Latina en relación con la NICSP que trata sobre informes financieros en economías hiperinflacionarias.

Ventajas y desventajas de cambiar a contabilidad en base devengado

Existe un gran debate sobre las ventajas y desventajas de cambiar a una contabilidad en base devengado por completo. Predominan los países a favor de la contabilidad en base devengado, lo cual viene demostrado por el aumento en el número de países en todo el mundo que han adoptado o pretenden adoptar las normas internacionales.¹¹

Aquellos que se posicionan en contra de la contabilidad en base devengado¹² argumentan que la contabilidad en base caja ha servido a los Gobiernos durante mucho tiempo, se ha adaptado bien a las necesidades del sector

¹¹ Véanse, por ejemplo, las encuestas anuales de la práctica de contabilidad pública, publicadas por Ernst & Young (<http://www.ey.com/GL/en/Industries/Government--Public-Sector/IPSAS-Our-tools-and-thought-leadership>) y PwC (2013).

¹² Véase, por ejemplo, www.slideshare.net/AndyWynne1/public-sector-accounting-the-cruel-world-of-neoliberalism?related=1.

público, especialmente a la contabilidad presupuestaria, y que el método en base devengado puede socavar el control del efectivo y el gasto. Los opositores también afirman que mucha de la información adicional que requiere y produce la contabilidad en base devengado (por ejemplo, activos fijos, inversiones o deuda pública) ya existe y puede informarse por separado o como un adjunto a las cuentas de efectivo. También manifiestan que el costo de pasarse a la contabilidad en base devengado es considerable, y que los sistemas y la pericia técnica requeridos pueden sobrepasar la capacidad de los Gobiernos en muchos países en desarrollo. Por último, argumentan que los resultados de la contabilidad en base devengado en los estados financieros son difíciles de entender e interpretar, se basan demasiado en el juicio más que en la certeza, e incluyen números que son menos precisos que los basados en el efectivo. Merece la pena considerar estos argumentos, ya que al menos ponen de manifiesto los riesgos clave que deben evitarse o minimizarse cuando se pase a la contabilidad en base devengado.

Por el contrario, los defensores de la contabilidad en base devengado argumentan que esta representa un cambio considerable en la cobertura y en la transparencia de la información financiera de los Gobiernos. Afirman que dicha contabilidad brinda a los gestores de las finanzas públicas, parlamentarios, analistas, comentaristas y ciudadanos una visión más completa de la posición y el desempeño financieros del Gobierno, y que está preparada dentro de un marco coherente de normas internacionales. Los usuarios de las cuentas serán capaces de enfocarse más allá del efectivo y de los números del presupuesto, con la disponibilidad de información estructurada sobre activos materiales y pasivos, y también estarán al tanto de información que quizás nunca se hubiera publicado o que estaría solo disponible en publicaciones separadas o con alto contenido técnico. Los partidarios argumentan que la contabilidad en base devengado es enteramente compatible con el control y la gestión de caja, y declaran que algunas de las debilidades de las finanzas públicas —reveladas por la reciente crisis económica mundial—, como una alta tasa de endeudamiento público, se habrían observado antes con la contabilidad en base devengado. Por su parte, los problemas relacionados con el costo y los desafíos que supone la transición se pueden reducir o evitar con una transición que esté bien planeada y sea compatible con la capacidad técnica del país en cuestión. Los partidarios de la contabilidad en base devengado también creen que su adopción fortalecerá o revivirá los varios sistemas y controles que se requieren para alcanzar una gestión financiera sólida (por ejemplo, el monitoreo de las tenencias de activos, las deudas públicas y otros pasivos). Es más, señalan que la contabilidad en base

devengado ha sido la norma en el sector privado desde el siglo XIX o incluso antes.

La fiabilidad de la información en base devengado presenta desafíos para los contadores del Gobierno, que pueden superarse mediante la aplicación de las normas internacionales para asegurar que los estados financieros sean comprensibles, exhaustivos, útiles y confiables (es decir, que cumplan su propósito). Su confiabilidad se refuerza por el escrutinio de instituciones de auditoría pública independientes y profesionales. Un último beneficio es que la contabilidad en base devengado, cuando se implementa correctamente, puede mejorar la posición del Gobierno en las agencias de calificación, lo que influye en el costo de los préstamos. Medio punto porcentual menos en las tasas de interés puede marcar una considerable diferencia en los costos de un préstamo.

Por lo tanto, en general, el equilibrio de los argumentos se decanta a favor del método en base devengado. La implementación debe hacerse a medida de las necesidades y capacidades de cada país: la transición debe realizarse a un ritmo que permita que se manejen los costos y que sea compatible con la capacidad para llevar a cabo dicha reforma.

CONTABILIDAD PÚBLICA EN AMÉRICA LATINA

En comparación con otras regiones del mundo, la contabilidad pública está bien establecida en América Latina. Los países de la región preparan estados financieros anuales completos, los cuales siguen un método en base devengado modificado o un método en base caja modificado.

Los sistemas de contabilidad en América Latina están basados en la tradición española (o portuguesa) en términos legislativos. En general, son similares en lo siguiente:

- **Marco legal.** Los países tienen un marco legal sólido y jerárquico. El sistema de contabilidad del Gobierno, así como cada segmento del sistema de GFP, están definidos por ley. En la cumbre de la pirámide legal se encuentra la Constitución, que incluye los datos consolidados relacionados con los estados financieros. La mayoría de los países tienen una Corte Suprema de auditores y/o una contraloría, así como obligaciones con respecto a la auditoría del estado consolidado y las fechas límite para su presentación ante el parlamento. En el segundo nivel de la pirámide se encuentra una ley



sobre administración financiera o la ley orgánica del presupuesto, que identifican a la entidad a cargo de la contabilidad del Gobierno y los principios generales en los que la contabilidad del Gobierno debe basarse. Estos principios son desarrollados por una legislación secundaria (por ejemplo, reglamentos, decretos), que normalmente aprueba el Ministro de Hacienda o Finanzas a partir de una propuesta preparada por el director de contabilidad del Gobierno o la contraloría. La legislación secundaria también incluye el manual de contabilidad del Gobierno, las directrices que incorporan las metodologías a aplicar y las consultas contables.

- **Contabilidad por partida doble.** Los países aplican un método de contabilidad por partida doble que registra los créditos y los débitos de la misma forma que el sector privado. Las instituciones responsables de registrar los datos se establecen dentro de los ministerios, entidades descentralizadas, regiones y municipalidades. Los datos se registran en un sistema de tecnología de la información y comunicación (TIC) que está integrado con otros sistemas, en mayor o menor medida, dependiendo del país.
- **Transparencia.** Los países preparan estados financieros para su publicación (cuadro 5.2) y presentación ante el parlamento. El plazo de presentación varía entre los diferentes países. Según el Código de Transparencia Fiscal del FMI, se cumple con la norma “avanzada” de puntualidad en la presentación de los estados financieros anuales cuando los estados financieros anuales finales o auditados se publican en el plazo de seis meses después de la finalización del ejercicio. No hay muchos países que cumplan esta norma en la región, sino que normalmente presentan sus estados entre 12 y 18 meses después de la finalización del ejercicio.
- **Supervisión de la legislatura.** Los países involucran a sus respectivos parlamentos en la aprobación final de los estados financieros consolidados, aunque el impacto de la aprobación y los debates sobre las cuentas públicas varían de forma significativa de un país a otro. Sin embargo, en general, debido a los retrasos en la presentación, el debate parlamentario tiene un impacto que suele ser insignificante.
- **Estructuras gubernamentales de múltiples niveles.** Por último, los países tienen —en mayor o menor medida— una estructura territorial compleja que incluye al Gobierno central, regiones, municipalidades y empresas públicas. Es importante destacar que los gobiernos subnacionales tienen una autonomía significativa al gestionar sus gastos,

CUADRO 5.2 INFORMES CONSOLIDADOS DEL GOBIERNO CENTRAL: REQUISITOS DE DECLARACIÓN Y PUBLICACIÓN

	Base legal para los requisitos de declaración			Publicación de los informes consolidados del Gobierno central
	Constitución	Ley aprobada por la legislatura	Reglas internas o de organización	
Argentina	X	X		Sitio web de la Dirección General de Presupuesto
Brasil	X	X		Portal de información del Gobierno central
Chile		X	X	Portal de información del Gobierno central
Colombia		X		Ministerios sectoriales o agencias individuales
Costa Rica		X	X	Sitio web de la Dirección General de Presupuesto
Ecuador	X			Sitio web de la Dirección General de Presupuesto
El Salvador	X	X	X	Portal de información del Gobierno central
Guatemala	X	X		Sitio web de la Dirección General de Presupuesto y ministerios sectoriales o agencias individuales
Honduras		X		Sitio web de la Dirección General de Presupuesto
México	X	X		Portal de información del Gobierno central
Panamá			X	Ministerios sectoriales o agencias individuales
Paraguay	X	X		Sitio web de la Dirección General de Presupuesto
Perú		X		Sitio web de la Dirección General de Presupuesto
Rep. Dominicana		X	X	Ministerios sectoriales o agencias individuales

Fuente: Encuesta sobre prácticas y procedimientos presupuestarios de la OCDE (2014).

y sus sistemas de ingresos están basados en una mezcla de transferencias desde el Gobierno central e ingresos públicos. En algunos países, los gobiernos subnacionales son capaces de aprobar sus propios reglamentos de contabilidad y usar sus propios sistemas de TIC, aunque estos no están siempre integrados de forma adecuada en el sistema del Gobierno central. La profusión de sistemas tiende a crear una mayor complejidad en el alcance de la contabilidad, lo que hace que estas reformas representen un desafío mayor. Además, los recursos —en términos de capacidades técnicas y métodos— son con frecuencia inadecuados en comparación con los del Gobierno central, lo que presenta importantes obstáculos a la completa adopción del método en base devengado.

Reformas de contabilidad en América Latina

América Latina ha experimentado un interés creciente en las normas internacionales de contabilidad en los últimos años. Algunos países se han inclinado por su adopción, lo que refleja las ventajas de la completa adopción del método en base devengado, según se explica en la sección previa de este capítulo. Sin embargo, ninguno de los países ha completado la transición todavía. Lo que respalda la reforma de la contabilidad es una mayor confianza en los datos, la transparencia, la credibilidad fiscal de los estados financieros, y una mayor calidad en la toma de decisiones y la redacción de políticas nacionales.

Esta sección presenta, en términos generales, el estado de la reforma de la contabilidad en varios países de América Latina. Los datos pertinentes se han recabado de varias fuentes, que incluyen los sitios web de los países, documentos públicos y el intercambio de información que tuvo lugar en el primer seminario del Foro de Contadores de América Latina (FOCAL) (recuadro 5.1).

A la fecha, ningún país de la región ha aplicado plenamente las NICSP o las prácticas de contabilidad en base devengado, pero tampoco están aplicando una contabilidad en base caja. Los países están implementando un sistema mixto que combina la contabilidad en base devengado para algunos elementos y la contabilidad en base caja para otros.

La reforma de la contabilidad es un proceso hecho a medida. Diferentes condiciones pueden afectar el paso y el ritmo de dicha reforma, como el grado de apoyo de las principales autoridades, el nivel de capacidad y el apetito de reformas en el Ministerio de Hacienda, así como las funcionalidades específicas dentro de los sistemas financieros. Otro respaldo clave

RECUADRO 5.1: UN FORO PERMANENTE SOBRE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: FORO DE CONTADORES DE AMÉRICA LATINA

En noviembre de 2014 tuvo lugar en Chile el primer seminario del Foro de Contadores de América Latina (FOCAL). La Contraloría General de Chile organizó el seminario con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial. FOCAL es una iniciativa nueva, patrocinada por 14 países latinoamericanos, en paralelo con el exitoso Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina (FOTEGAL), establecido en 2010.

FOCAL^a tiene como objetivo proveer un foro permanente para discusiones técnicas e intercambio de experiencias en el proceso de transición a la contabilidad en base devengado y la adopción de NICSP. Durante el primer seminario, los debates se centraron en varios temas, como la importancia de normas de contabilidad apropiadas para mejorar la transparencia fiscal y la rendición de cuentas; la gestión de la transición de caja a devengos, y la contabilidad de instrumentos financieros, concesiones y asociaciones público-privadas.

^a Se puede obtener más información en www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/Sitios/FOCAL/index.html.

es la necesidad de actualizar las políticas de contabilidad para completar el proceso de implementación. Estos factores hacen que resulte muy difícil categorizar a los países. Aun así, para presentar una visión del estado de América Latina se han establecido cuatro grupos que están representados en el gráfico 5.3.

Si se excluyen aquellos países (en blanco) que están fuera de la muestra de legislación nacional, el primer grupo de países (en rosa claro) (es decir, Argentina, Bolivia, Paraguay y Uruguay) incluye a aquellos que no han iniciado formalmente el proceso de transición ni han adoptado las NICSP. Su contabilidad se enmarca dentro de su propia legislación, normalmente con una mezcla de los métodos en base devengado y en base caja. Es muy común, por ejemplo, que los ingresos públicos se identifiquen cuando tiene lugar el flujo de caja, en contraste con los gastos que se identifican en base devengado (por ejemplo, asegurándose de que los pagos presupuestarios se realizan en el mes 13 o un período ampliado similar). En algunos casos, la legislación nacional ya es congruente con las NICSP en términos generales, lo que pone a estos países en una mejor posición inicial para poder completar la reforma.

El caso de Argentina refleja esta etapa en particular: un país que no ha cambiado su reglamento nacional desde 1996 y que, a la fecha, no ha publicado todavía una estrategia que abarque la adopción de las NICSP. El sistema actual fue aprobado por una resolución, presentada por el Secretario de Hacienda en 1996 para modificar una resolución previa que se había

GRÁFICO 5.3 ADOPCIÓN DE BASE DEVENGADO EN AMÉRICA LATINA



Fuente: Elaboración propia.

aprobado en 1993. El Secretario de Hacienda, mediante esta resolución, delega al Contador General el poder de aprobar legislación secundaria, referida como Disposiciones. La resolución aprueba el Manual de Contabilidad del Gobierno, que consta de un glosario, un plan contable, instrucciones operativas y ejemplos de estados financieros.

Paraguay y Uruguay están en el proceso de analizar los beneficios de la reforma. Hasta ahora, no se ha adoptado oficialmente ninguna estrategia.

La segunda categoría de países (en rosado mediano) incluye a aquellos que están en proceso de implementar la reforma de contabilidad NICSP (es decir, El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Panamá) y que ya han

implementado una estrategia. En Guatemala, por ejemplo, la contabilidad en base devengado comenzó después de que se promulgara la Ley Orgánica del Presupuesto en 1997 y el proceso de implementación de las NICSP empezó en 2005 como parte de un proyecto de sistemas financieros.

La transición a NICSP en Panamá también se relaciona con un Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF), que es ahora la prioridad del Ministerio de Economía y Hacienda. Aunque la intención es adoptar las NICSP, la estrategia todavía tiene que aprobarse, aunque cuenta con el respaldo del Director de Contabilidad General del Gobierno y la Contraloría, quienes son responsables de aprobar la nueva reglamentación.

El tercer grupo de países (en rosa oscuro) (es decir, Colombia, Ecuador, Honduras y República Dominicana) tiene preparada una estrategia de transición o está en la etapa en la que se ha tomado una decisión oficial para la transición a las NICSP, aunque esta no ha comenzado oficialmente aún. Por ejemplo, en Colombia, el Régimen Contable Público aprobó una resolución en 2007 que comprende el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y los Principios de Contabilidad Pública. En junio de 2013, la Contaduría General de la Nación publicó una estrategia para incorporar las normas de informes financieros internacionales y las NICSP (Gobierno de Colombia, 2013). La estrategia presenta el trasfondo en la reglamentación sobre contabilidad pública, así como el marco conceptual para las NICSP, y demuestra la intención del Contador General de adoptar las NICSP en el corto plazo. El siguiente paso incluirá la aprobación de las políticas contables en línea con las NICSP, seguido por la introducción gradual del nuevo marco. Por su parte, Ecuador promulgó una ley en 2010 que define el principio de contabilidad en base devengado como el que tienen que observar las entidades en el sector público no financiero. El Gobierno planea implementar las NICSP para 2019.

Por último, el cuarto grupo de países (en rojo) muestra a aquellos que han aprobado un plan (es decir, Brasil, Chile, Costa Rica, México y Perú), que incluye la autoridad legal para implementar las NICSP o la contabilidad en base devengado por completo. En Perú, por ejemplo, las NICSP se han adoptado oficialmente y las autoridades están trabajando para aplicar las normas. En Brasil, sin embargo, ha habido una adaptación oficial, o convergencia, hacia las NICSP.

En el caso de México, la Ley General de Contabilidad Gubernamental fue aprobada el 31 de diciembre de 2008. La ley se aplica a todo el Gobierno. La fecha inicial de implementación de los nuevos procedimientos de contabilidad era el 1 de enero de 2009, pero la fecha límite se amplió sucesivamente

hasta enero de 2013 y enero de 2014. En abril de 2015 se presentaron por primera vez los estados financieros de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, las entidades autónomas y el sector paraestatal del Gobierno federal, a lo que siguió la armonización del marco.¹³ La ley requiere que los ingresos y los gastos se calculen de acuerdo con los procedimientos de contabilidad en base devengado. En agosto de 2009, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) publicó un marco conceptual en relación con la contabilidad gubernamental que definía las normas de contabilidad que debía emitir CONAC, junto con las normas NICSP y normas NIIF complementarias.

Otros métodos para evaluar el progreso

La encuesta presentada en el seminario de FOCAL representa a aquellos países que están considerando la reforma de contabilidad gubernamental. Todos prevén emitir estados financieros siguiendo las normas NICSP en el mediano o largo plazo, a pesar de las diferencias en las estrategias, que son evidentes en la encuesta.

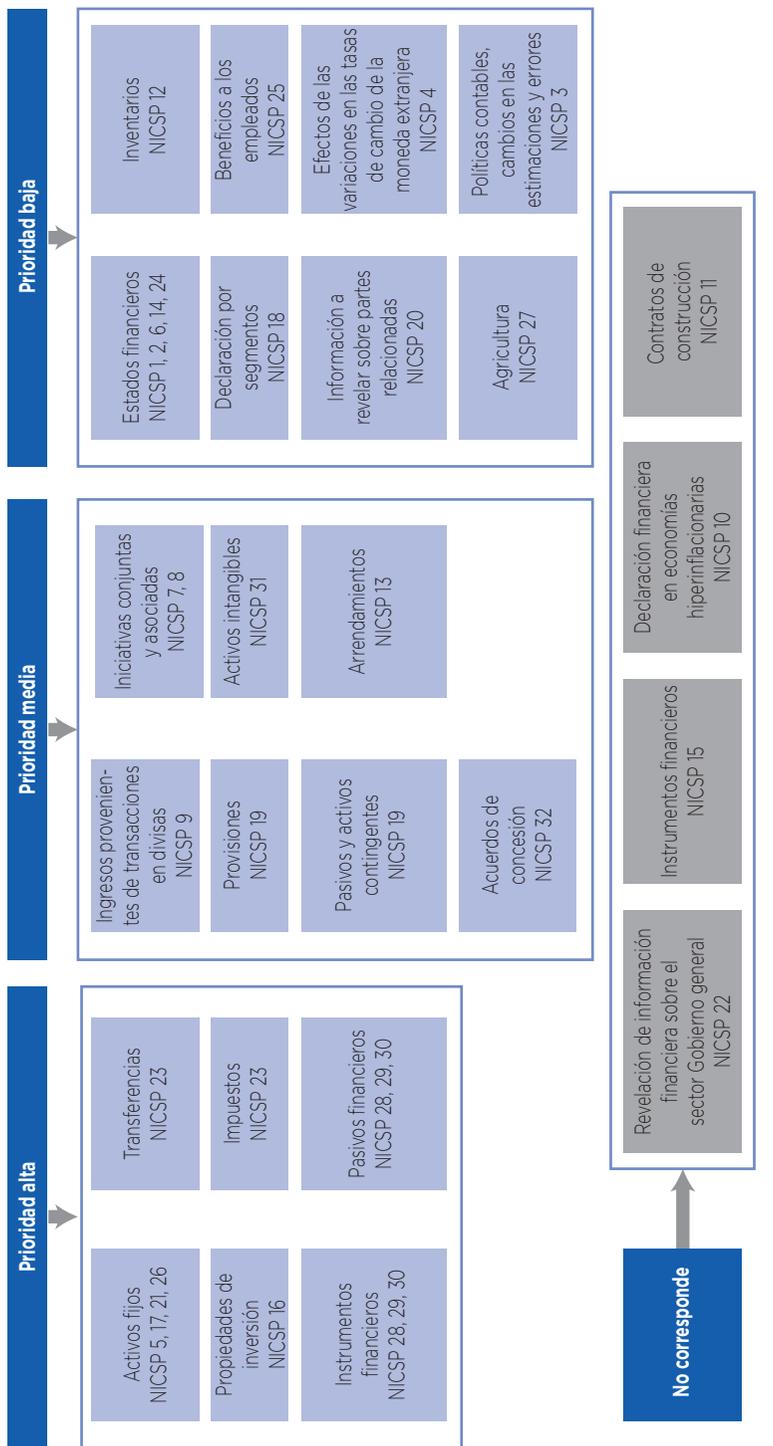
El proceso de aplicación diferirá según los diferentes países, aunque la mayoría han establecido 2019 —o después— como el primer año en el que se espera que se emitan los estados financieros conforme a las NICSP para cada Gobierno central. La fecha posterior, por ejemplo, se aplica a Brasil (2020), Costa Rica (2021) y Panamá (2021). Los países que están en la etapa inicial de transición deberían anticipar un período de implementación mayor.

La mayoría de los países prefieren adoptar plenamente las NICSP antes que asumir enmiendas específicas a los marcos actuales. No se requiere, en esencia, que los países adopten las normas NICSP plenamente ya que algunas normas no se les aplican (por ejemplo, la NICSP 10, referente a hiperinflación). Además, faltan varias áreas de la versión actual del marco de las NICSP (por ejemplo, derechos mineros y reservas) para las que son más pertinentes otros principios. Algunos países están adoptando las normas por etapas, como Honduras, donde se dividirán entre el corto, el mediano y el largo plazo. Chile tiene un enfoque similar, al priorizar las normas por etapas, según se muestra en el gráfico 5.4.

Todos los países de la muestra, con la excepción de Uruguay, preparan estados de posición y desempeño financieros (Uruguay prepara un estado

¹³ Los estados financieros publicados pueden consultarse en www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/es/CP/2014.

GRÁFICO 5.4 FASES DE LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD: CHILE



Fuente: Contraloría General de la República de Chile.



de Posición de la Tesorería, así como un estado comparativo de cantidades presupuestadas frente a cantidades reales). La mayoría de los países también preparan un estado de flujo de caja y uno que compara las cantidades presupuestadas frente a las cantidades reales. Otros (por ejemplo, Costa Rica, El Salvador y Panamá) agregan un estado de cambios en los activos netos.

La cobertura de los estados financieros varía en forma significativa entre los países de América Latina. Algunos incluyen información que solo cubre al Gobierno central, mientras que otros incluyen al sector público. Por ejemplo, México prepara estados financieros que cubren solo a un número limitado de entidades dentro del Gobierno central; Honduras incluye solo al Gobierno central, aunque pretende ampliar el marco eventualmente para abarcar a sus municipalidades. Chile y El Salvador incorporan al Gobierno en general, aunque consolidan las cuentas por nivel de Gobierno, que en cambio están presentadas en cuadros separados que constituyen el mismo documento. Y los estados financieros de Perú incluyen a todo el sector público. En prácticamente todos los países, estos estados se publican y la mayoría de ellos se acompañan de una revisión de auditoría externa.

El plazo para los estados financieros varía. En algunos países toma 18 meses, que es bastante más que el período ideal de menos de seis meses mencionado anteriormente.

Por último, la exhaustividad de la memoria o las notas de divulgación varía de forma significativa entre los diferentes países. La mayoría presentan información sobre las políticas contables, el efectivo y los equivalentes de efectivo y la deuda pública. Por otra parte, también pueden declararse datos sobre los salarios y los beneficios de los funcionarios públicos y los detalles de las cuentas no compensadas y suspendidas.

Desafíos

La encuesta sobre los países de América Latina ha revelado que los países que buscan mejorar su sistema de contabilidad gubernamental al implementar por completo el método en base devengado normalmente se enfrentan a dos tipos de desafíos:

- Proceso de transición: cómo preparar una estrategia para adoptar (o adaptar) las NICSP. Se presentan cuatro estudios de casos sobre reformas de contabilidad para identificar los obstáculos más importantes que enfrentan los países durante la transición.

- Normas: cómo implementar técnicamente algunas de ellas. En base a la encuesta mencionada anteriormente, algunos países se enfrentan a desafíos sobre los elementos de la contabilidad. Estos incluyen los activos fijos e intangibles (NICSP 17 y 31), la contabilidad de los pasivos contingentes y las provisiones (NICSP 19), el registro de los ingresos por impuestos (NICSP 23) y los instrumentos financieros (NICSP 28, 29 y 30). El recuadro 5.2 resume las consecuencias de estas normas específicas.

Otros temas relacionados con la reforma de la contabilidad, que se consideran clave para su éxito, incluyen la integración de la contabilidad gubernamental con los procesos de presupuesto y tesorería. Estos aspectos subrayan la importancia de desarrollar un plan contable normalizado y un proceso de ejecución presupuestario claro, tener un SIAF moderno y asegurar las capacidades técnicas pertinentes. Estas cuestiones se cubren en la siguiente sección de este capítulo.

RECUADRO 5.2: DESAFÍOS RESPECTO DE LA CONTABILIZACIÓN DE ALGUNOS HECHOS ECONÓMICOS EN AMÉRICA LATINA

Activos fijos

Los activos de infraestructuras (por ejemplo, redes de carreteras, sistemas de alcantarillado, redes eléctricas y de telecomunicaciones) representan una importante clase de activos que es relevante para el sector público. Actualmente ningún país de América Latina tiene un inventario completo de sus activos fijos. Esta información puede brindar múltiples beneficios. En particular, hará que los legisladores tomen conciencia de la tenencia de activos del país y ayudará a identificar los activos improductivos. Al gestionar activamente los activos públicos comerciales, un país puede generar más ingresos, lo que reduce la deuda pública y contribuye a ahorrar en los intereses de la deuda. Sin embargo, compilar un inventario y obtener valoraciones de las muchas clases de activos públicos puede representar un desafío importante, especialmente cuando los sistemas de gestión de activos están obsoletos o directamente no existen.

Desde una perspectiva de contabilidad, a estos elementos (con la excepción de los activos del patrimonio) los cubre la NICSP 17 y deben seguir los requisitos de la norma para su registro, valoración y divulgación. Esto se aplica de la misma forma al equipo militar especializado. Los activos físicos cubiertos por NICSP 17 normalmente se registrarían por su costo, incluidos los costos asociados con la compra y preparación para su uso. Cuando no existe una transacción de intercambio, el activo debe registrarse al valor razonable. Después, el activo se deprecia durante su vida útil, al aplicar ya sea el método de costo o de revaloración. El mismo método (de costo o de revaloración) debe aplicarse a todos los activos dentro de una misma clase:

- Método de costo: el activo se contabiliza al costo, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro. La depreciación se carga como un gasto durante la

(continúa en la página siguiente)

RECUADRO 5.2: DESAFÍOS RESPECTO DE LA CONTABILIZACIÓN DE ALGUNOS HECHOS ECONÓMICOS EN AMÉRICA LATINA (continuación)

vida útil del activo, mediante el uso de una base sistemática (por ejemplo, lineal, unidad de uso/producción, saldo decreciente).

- Método de revaloración: el activo se contabiliza a la cantidad revalorada, que es el valor razonable a la fecha de la revaloración, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro. El valor razonable se basaría normalmente en los valores de mercado, aunque la ausencia de un mercado podría requerir otros enfoques, como el valor de mercado de activos similares, el costo de reemplazo depreciado o el costo de restauración. Normalmente las valoraciones y revaloraciones las realizan tasadores profesionales con una frecuencia determinada por la naturaleza del activo y la volatilidad de su valor: cuanto más volátil sea el valor, más frecuentemente se realizará la valoración. Algunos activos podrían requerir una valoración anual, mientras que otras clases podrían justificar un ciclo de revaloración de tres o cinco años.

Al vender o retirar un activo, puede haber una ganancia o una pérdida que también debe registrarse. No se requiere registrar los activos del patrimonio (por ejemplo, edificios y monumentos, centros arqueológicos, áreas de conservación y reservas naturales, y obras de arte); sin embargo, si se registran, pueden valorarse mediante un método o métodos apropiados, dependiendo del tipo.

Activos intangibles

Un activo intangible es un activo no monetario identificable sin fondo físico. Aunque es tentador considerar que estos activos son relativamente escasos, son más comunes de lo que podría imaginarse. Incluyen derechos de autor, patentes y otros derechos de propiedad intelectual; *software*; páginas web; publicidad; actividades de investigación, desarrollo e innovación; derechos de aterrizaje en aeropuertos, y licencias de radiodifusión y telecomunicaciones. El registro de este tipo de activos podría facilitar una mejor gestión de las concesiones administrativas y mejor prestación de servicios públicos.

La NICSP 31 brinda una guía del tratamiento contable de estos activos. En virtud de la norma, el registro de los activos intangibles del patrimonio es opcional, y la norma excluye los derechos de concesión o extracción de minerales. Los activos intangibles deben calcularse inicialmente a su costo, a menos que se adquieran a través de una transacción sin intercambio, en cuyo caso deben calcularse a su valor razonable al momento de la adquisición. La valoración subsiguiente debe usar el método de costo o de revaloración, y todos los activos de la misma clase deben adoptar el mismo método. Los activos intangibles con una duración definida se amortizan mediante un método sistemático durante su vida útil, mientras que aquellos con una duración indefinida no se deprecian. Un activo se elimina del registro cuando se vende o ya no provee un beneficio económico.

Provisiones y pasivos contingentes

El registro de provisiones en el balance y la divulgación de la información sobre pasivos contingentes son elementos importantes que pueden mejorar los informes financieros de un país. La NICSP 19 se ocupa de los informes de eventos posibles o probables que tendrán un efecto en las finanzas de la entidad.

- Una provisión es un pasivo presente probable de una entidad cuya cuantía o vencimiento entrañan incertidumbre. El registro del pasivo en el balance de la entidad está correlacionado con una cuenta de gastos apropiada en el estado de operaciones de la entidad.
- Los activos y pasivos contingentes, por otra parte, son posibles y están fuera del control de la entidad (por ejemplo, pasivos que dependen de disputas judiciales),

(continúa en la página siguiente)

RECUADRO 5.2: DESAFÍOS RESPECTO DE LA CONTABILIZACIÓN DE ALGUNOS HECHOS ECONÓMICOS EN AMÉRICA LATINA *(continuación)*

Tipo de impuesto	Punto de registro
Impuesto sobre la renta	La ganancia de ingresos imponibles durante el período impositivo por parte del contribuyente
Impuesto sobre el valor agregado	La actividad imponible llevada a cabo durante el período impositivo por parte del contribuyente
Impuesto sobre los bienes y servicios	La compra o venta de bienes y servicios imponibles durante el período impositivo
Tasas de aduana	El movimiento transfronterizo de bienes o servicios sujetos a tasas aduaneras
Impuesto sucesorio	El fallecimiento de una persona que posee propiedad imponible
Impuestos sobre la propiedad	El vencimiento de la fecha en la que el impuesto se recauda, o el período para el cual se recauda el impuesto si este se recauda periódicamente

o (menos común) son obligaciones presentes cuyo valor no puede calcularse de manera fiable. Los activos y pasivos contingentes se divulgan en las notas de las cuentas.

Desde la última crisis económica mundial, los países están prestando más atención a los riesgos fiscales y los pasivos contingentes. Varios países de la región están interesados en preparar un informe que refleje los dos componentes y, en algunos casos, están en proceso de hacerlo.

Registro de ingresos públicos

Este es probablemente uno de los cambios más desafiantes a los que se puede enfrentar un país en transición. Hasta la fecha, ningún país de América Latina ha registrado sus ingresos mediante el método en base devengado. El principio de registro de ingresos públicos es un componente clave de la contabilidad en base devengado, junto con el principio de correlación. Ambos determinan el período contable en el que los ingresos deben registrarse. En base a este principio, los ingresos se registran cuando se ganan (normalmente cuando se transfieren bienes o se realizan servicios, o cuando ocurre un evento imponible), sin importar cuándo se recibe el dinero. En la contabilidad en base caja, por el contrario, los ingresos se registran cuando se recibe el dinero, independientemente de cuando se ganó. Las implicaciones son significativas. Piénsese, por ejemplo, en los impuestos a la renta; estos se devengan durante un año fiscal, pero con frecuencia se cobran durante el siguiente año.

Con respecto a los impuestos, la NICSP 23 sugiere el punto de registro o evento para los flujos impositivos típicos (es decir, cuando se haya establecido el derecho legal de recibir):

La NICSP 23 representa un desafío especial en administraciones en las que las liquidaciones de impuestos están sujetas a problemas legales habituales u otros factores que podrían retrasar o impedir su eventual cobro. En consecuencia, los países podrían dudar a la hora de aplicar la norma según se recomienda. Sin embargo, si se aplica, las cuentas mostrarían entonces los impuestos liquidados, así como los

(continúa en la página siguiente)

RECUADRO 5.2: DESAFÍOS RESPECTO DE LA CONTABILIZACIÓN DE ALGUNOS HECHOS ECONÓMICOS EN AMÉRICA LATINA (continuación)

impuestos “perdidos” por los problemas legales y otras razones, que son elementos de gestión legítima y participación del contribuyente que se reflejan en la eficiencia de la administración que se encarga de los impuestos.

Instrumentos financieros

El uso de instrumentos financieros se está haciendo muy popular y sofisticado en América Latina. En virtud del principio en base caja, algunos no se registran en el presupuesto, dado que no tienen un impacto desde una perspectiva presupuestaria. Por ello el registro contable se convierte en una piedra angular para proveer este tipo de información a los legisladores y terceras partes interesadas en la situación financiera de un país.

El término “instrumento financiero” se define como “cualquier contrato que da origen a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o instrumento de renta variable en otra entidad”. El activo o pasivo se liquidará en efectivo o mediante un derecho contractual de recibir efectivo, o un instrumento de renta variable (por ejemplo, acciones). En la práctica, el término cubre un rango de activos y pasivos, como efectivo, préstamos concedidos y recibidos, bonos mantenidos y emitidos, e inversiones en acciones. Además de estos instrumentos financieros “primarios”, también cubre derivados, contratos de garantía financiera y otros acuerdos más complejos. Hay normas que tratan la presentación (NICSP 28) y el registro y cálculo (NICSP 29) de los instrumentos financieros. Otra norma (NICSP 30) trata las divulgaciones adicionales en relación con los instrumentos financieros y el riesgo.

La NICSP 28 establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como activos, pasivos o activos netos, así como los principios para compensar los activos y pasivos financieros. Esta norma debate los diferentes tipos de instrumentos financieros y establece algunos principios básicos para su tratamiento contable:

- La clasificación se basa en el fondo, no en la forma, del instrumento y se realiza al momento de la emisión del mismo.
- Un instrumento de renta variable le da al tenedor una participación residual en los activos netos de otra entidad.
- Otros activos o pasivos financieros obligan al emisor, u otorgan al tenedor, el derecho de recibir efectivo u otro instrumento financiero.
- Los intereses, dividendos o distribuciones similares, y las pérdidas y ganancias relacionadas con un instrumento financiero, se informan como ingresos o gastos.
- La compensación de activos o pasivos financieros se permite únicamente cuando una entidad tiene un derecho legalmente ejecutable de compensar las cantidades, y tiene la intención de liquidar en base neto o liquidar el activo y el pasivo simultáneamente.

La NICSP 29 requiere que todos los activos y pasivos financieros, incluidos todos los derivados y ciertos derivados implícitos, se registren en el estado de posición financiera. En el registro inicial, el activo o pasivo se calcula a su valor razonable cuando sea posible. Cuando el activo o pasivo financiero no se registran a su valor razonable mediante superávit o déficit (a todos los efectos, activos y pasivos no mantenidos para compraventa), estos se calculan al valor razonable más los costos de transacción directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo o pasivo financiero. Los intereses, dividendos o distribuciones similares, y las pérdidas y ganancias relacionadas con los instrumentos financieros deben registrarse como ingresos o gastos en superávit o déficit. La norma requiere que se distinga entre los activos y pasivos financieros como diferentes de los instrumentos de renta variable (en los que el tenedor tiene una participación residual en los activos netos de otra entidad).

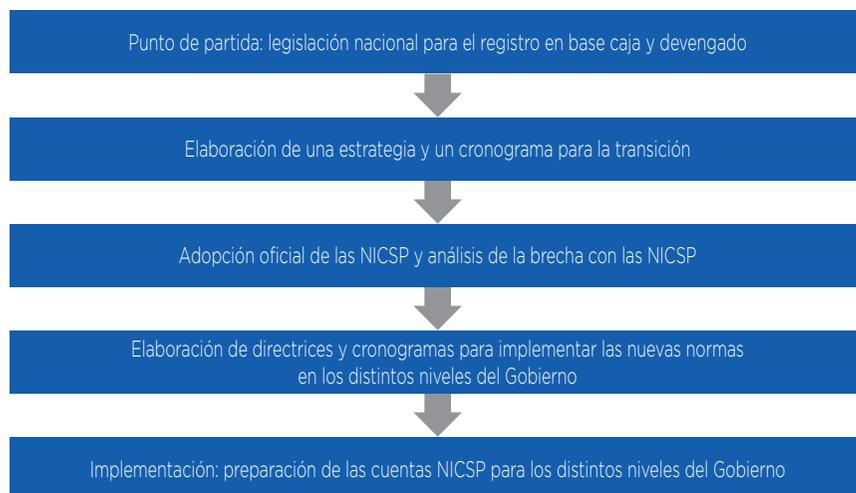
Casos de estudio: reformas contables en Chile, Brasil, Costa Rica y Perú

Modelo secuencial de adopción de las NICSP: el caso de Chile

La experiencia ha demostrado que la forma preferida de implementar las NICSP en la región sigue un método gradual o mediante fases. Si bien no hay un único camino a seguir, el gráfico 5.5 presenta un método general, basado en la experiencia de Chile (gráfico 5.6): un proceso simplificado de preparación e implementación de las NICSP, que puede aplicarse a otros países de América Latina. Estos pasos se toman sucesivamente:

- **Marco jurídico.** En virtud de la tradición jurídica de la administración pública de América Latina, el punto de partida sería la preparación o modificación de la legislación nacional. La práctica varía según los países en lo referente a qué tipos de legislación o normas rigen la contabilidad pública, y qué parte del Gobierno tiene a su cargo esta responsabilidad. Es necesario revisar estas disposiciones legales para apoyar la transición y la adopción de la base devengado.
- **Estrategia.** La segunda etapa es la elaboración de una estrategia y un cronograma para la reforma. En Chile, la Contraloría General de la República (CGR) encabezó el proceso, y alineó su estrategia con

GRÁFICO 5.5 MÉTODO DE ADOPCIÓN DE LAS NICSP EN PASOS GRADUALES



Fuente: Elaboración propia.

GRÁFICO 5.6 ESTABLECIMIENTO DE PRIORIDADES DE LA CONVERSIÓN A LAS NICSP: CHILE



Fuente: Contraloría General de la República de Chile.

otras organizaciones involucradas en la reforma o afectadas por la misma. Una vez logrado el apoyo de estas otras organizaciones, la CGR estableció un cronograma con el objetivo de aplicar plenamente las NICSP hacia 2019. El proceso comenzó formalmente en 2010, con la intención de iniciar en 2016 la implementación de las NICSP en el Gobierno central.¹⁴ Los estados contables abarcarán a todas las entidades incluidas en el presupuesto, centralizadas y descentralizadas, así como a algunos entes autónomos, como la CGR. La cobertura se ampliará gradualmente, hasta incluir las municipalidades en la etapa final. La estrategia gira en torno a tres componentes principales: legislación, sistemas de TIC y fortalecimiento de las capacidades.

- **Análisis de las brechas.** El tercer paso implica la adopción oficial de las NICSP y la realización de un análisis de brechas, que compara las prácticas vigentes con los requisitos de las NICSP. Esto facilita la preparación de un cronograma y un conjunto de tareas que pueden convenirse y compartirse con todos los actores del proceso (el esquema se recoge en el gráfico 5.6). En Chile, el análisis de las brechas con las NICSP ha permitido que las autoridades identificaran cuatro grupos

¹⁴ Originalmente, el plazo era 2015 pero se pospuso un año para mejorar las capacidades y permitir que las instituciones reflejaran los ajustes contables antes de aplicar las nuevas normas.

de normas, con distintos grados de dificultad. El análisis también detectó algunas normas que no eran aplicables en el país.

- **Directrices.** El cuarto paso es elaborar las directrices y los cronogramas para implementar las nuevas normas en los distintos niveles del Gobierno. En esta fase, es esencial invertir en fortalecimiento de las capacidades y ajustar el SIAF a los requisitos del nuevo sistema de contabilidad.
- **Implementación.** El quinto y último paso se refiere a la implementación propiamente dicha de las normas y a la preparación de los estados financieros. Se estima que esta fase se llevará a cabo gradualmente, y no finalizará con la publicación de los primeros estados financieros. La plena implementación de la contabilidad en base devengado requiere mejoras continuas, que se irán llevando a cabo en los años subsiguientes, y asegurarse de que las prácticas de la contabilización en base devengado se integren a la actividad normal de la organización. La reforma contable va más allá de la mera mejora de la contabilidad: es la transformación del sistema de GFP del Gobierno que será provechosa para todo el país.

Convergencia a las NICSP: el caso de Brasil

La reforma contable de Brasil se basa en normas nacionales que convergen hacia las NICSP. El origen de la reforma contable se remonta a 2000, cuando se aprobó la Ley de Responsabilidad Fiscal (Lopes Cardoso, Aquino y Pigatto; 2014). Esta ley incluía algunas directrices relativas a la contabilidad en base devengado y exigía la preparación y presentación de información de contabilidad de costos. La aprobación del *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2001* del FMI contribuyó a que el Gobierno se interesara en reformar la contabilidad del sector público.

Durante la década de 2000, se realizaron algunos avances hacia la modernización de la contabilidad del Gobierno, entre ellos, la creación del Comité de Convergencia en 2007. Este funcionaba dentro del Consejo Federal de Contabilidad, con la participación de contadores de varios estados y municipalidades. La Tesorería Nacional del Ministerio de Hacienda ha sido una de las instituciones protagonistas. En 2008, el Ministerio de Hacienda decidió converger las normas contables del sector público brasileño a las NICSP, y puso a la Tesorería a cargo del proceso de convergencia para incluir todos los niveles del Gobierno: central, estatal y municipal. Posteriormente, en 2009, mediante un decreto se delegó formalmente a la Tesorería Nacional la función de consolidar la reglamentación de la contabilidad



del sector público. Hasta ahora, la Tesorería ha creado el manual de contabilidad brasileña, que incluye directrices sobre la implementación práctica de las normas (Lopes Cardoso, Aquino y Pigatto; 2014).

El plan de convergencia incluye la divulgación de las NICSP a todos los contadores del sector público en una versión redactada en portugués. Si bien la implementación de la base devengado en Brasil se basa en las NICSP, la adopción no es completa, sino que se basa en una convergencia hacia estas normas. El hecho de tener un plan de convergencia en lugar de un plan de adopción plena confiere cierta flexibilidad a la reforma contable.

El Gobierno central de Brasil ha adoptado algunos pasos clave en el proceso de implementación a los efectos de allanar el camino hacia la reforma contable:

- Tanto el Gobierno central como los gobiernos subnacionales utilizan un único plan nacional de cuentas.
- La Tesorería Nacional ha elaborado una planilla para los estados financieros que permite que todos los niveles del Gobierno compartan la misma información financiera a través de sus sistemas de TIC.
- Los reglamentos se establecen por ley, lo que significa que para el sector público es obligatorio adoptar el manual de contabilidad.
- La legislación es muy completa y apunta a consolidar las cuentas del sector público bajo las mismas normas nacionales. La consolidación de los estados financieros en todos los niveles del Gobierno constituye una buena fuente de información para las autoridades.

Sin embargo, la reforma ha sufrido varios retrasos. El plan más reciente es que el manual de contabilidad rija para todos los niveles del Gobierno a partir de 2015. No obstante, existen dudas de que esto se podrá lograr plenamente. Es probable que el Gobierno central y algunos estados puedan implementarlo en 2015, y otros comiencen su ejecución en 2016 o después. Los retrasos de la implementación pueden atribuirse a los siguientes problemas:

- Al principio, se suponía que la reforma incluiría a todos los niveles del Gobierno (26 estados, el Distrito Federal de Brasilia y más de 5.500 municipalidades). La falta de capacidad técnica en algunos estados y en la mayoría de las municipalidades, así como la falta de un sistema apropiado de información para la gestión financiera, provocaron un retraso de los planes de reforma, especialmente al nivel del gobierno subnacional. Obviamente, algunos estados tienen más probabilidades de estar

listos para implementar las normas nacionales que otros. El estado de Santa Catarina, por ejemplo, ha avanzado mucho más que otros estados. Los estados brasileños afrontan dificultades financieras para reforzar sus departamentos de contabilidad y actualizar los sistemas a los efectos de abordar la creciente complejidad de las nuevas normas. Algunos estados están recurriendo a consultorías externas para apoyar la transición contable, un cambio que exige consolidar cuentas y eliminar el doble cómputo a los efectos del presupuesto y de la contabilidad en base devengado. El costo de estos cambios probablemente se compense a mediano plazo con lo que se ganará en eficacia.

- Se hace difícil aplicar normas complejas (por ejemplo, las referentes a instrumentos financieros, beneficios sociales o infraestructuras). Algunas de estas normas incorporan métodos de valoración que los funcionarios no conocían, y existen otros desafíos (por ejemplo, la creación de una base de datos de activos físicos).
- En el caso de algunos estados, la nueva metodología probablemente revelará información no disponible en la actualidad, como, por ejemplo, el considerable déficit de las pensiones o el valor de los incentivos tributarios concedidos a las empresas, así como el efecto correspondiente de estos incentivos en el desempeño fiscal de los estados. En la actualidad, solo unos pocos estados declaran el monto de los incentivos fiscales y los supuestos beneficios que implican, en cada caso, al margen de los estados financieros. Los estados también deberán calcular sus provisiones para las deudas de cobro dudoso y declarar esos riesgos, basándose en la probabilidad de no recibir esos importes.
- La reforma contable requiere un cambio de cultura en el sector público. Dado que en la reforma han participado varios actores —el Consejo Federal de Contabilidad, la Tesorería Nacional, órganos consultivos, la academia, representantes de la federación, entre otros—, a veces el debate sobre las normas ha sido complejo. Fue necesario adaptar el cronograma optimista inicial a la capacidad disponible y, en algunos casos, superar la resistencia.
- Las políticas contables que superan la capacidad de los actuales sistemas de TIC del Gobierno central y los gobiernos locales también originaron retrasos. La Tesorería Nacional ha aprovechado este retraso para seleccionar los requisitos de las NICSP a implementar en primer lugar, teniendo en cuenta las agendas políticas (por ejemplo, evitar el registro de déficits y pasivos abultados y de largo plazo). Por estas y otras razones, algunos Tribunales de Cuentas estatales no han

obligado a cumplir algunas de las normas expedidas por la Tesorería Nacional, a pesar de que esto afectará la plena comparabilidad de la información contable.

Reforma contable: el caso de Costa Rica

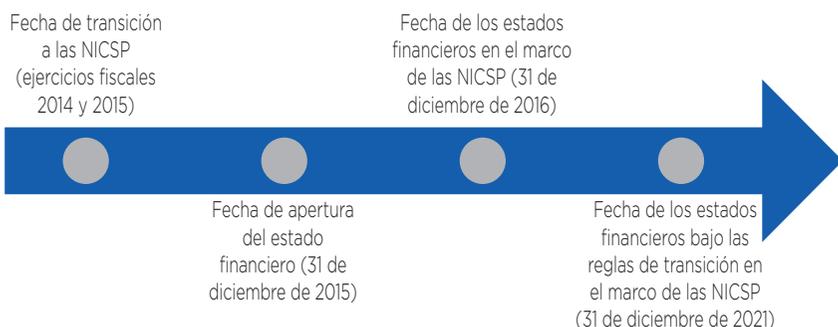
Costa Rica¹⁵ ha estado implementando las NICSP desde 2001, cuando la Dirección General de Contabilidad Nacional (encargada de elaborar las normas generales de contabilidad) firmó un acuerdo para adoptar formalmente las NICSP con la Asociación Interamericana de Contabilidad (miembro de la IFAC) y el BID en el marco del Programa de Rendición de Cuentas de las Cuentas Públicas. El primer paso que se tomó luego de este pronunciamiento fue elaborar un marco jurídico para apoyar su adopción. En 2001, se aprobó la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, que incluía la “contabilidad del gobierno” como un subsistema del nuevo Sistema de Administración Financiera. En la normativa de esa ley se estableció que la Dirección General de Contabilidad Nacional es el órgano encargado de elaborar las reglas concretas y las directrices técnicas en materia de contabilidad gubernamental.

Desde 2008 se han aprobado varios decretos, entre ellos, un Plan General de Contabilidad Nacional para las entidades del sector público de Costa Rica. Inicialmente, un decreto estableció que el Gobierno central debía comenzar la adopción e implementación de las NICSP en enero de 2009 y completarla hacia enero de 2012. Debido a las dificultades para cumplir ese plazo, en 2011 el plazo se extendió hasta 2016. Entre las dificultades se encuentran la complejidad para aplicar las nuevas normas, la falta de un plan bien estructurado para completar la reforma y la falta de los recursos necesarios (es decir, apoyo legal, consultores, sistemas e inversión en el fortalecimiento de las capacidades). El plan de implementación para la adopción de las NICSP en el Gobierno central es gradual, y Costa Rica ha distinguido dos fases: la primera incluye las normas que pueden aplicarse en 2016 y la segunda incluye las “reglas de transición”, que supuestamente se finalizaría en 2021. Las empresas públicas, sin embargo, deberán presentar sus primeros estados financieros en el marco de las NIIF hacia 2016.

En 2011, conjuntamente con la revisión del plazo de ejecución de las NICSP, se tomaron otras medidas significativas: i) elaboración de un plan de acción; ii) actualización del Plan General de Contabilidad con las nuevas

¹⁵ Véase más información en www.hacienda.go.cr/.

GRÁFICO 5.7 APLICACIÓN DE LOS HITOS DE LA IMPLEMENTACIÓN: COSTA RICA



Fuente: IFAC (2014).

normas promulgadas (al principio, en 2008, incluía 18 NICSP, y se amplió en diciembre de 2011); iii) actualización del plan de acción contable para el sector público no financiero y no empresarial; iv) elaboración de la metodología de implementación de las NICSP, utilizando las directrices de la IFAC incluidas en el estudio 14 sobre transición a la contabilidad en base devengado, y v) inversión en fortalecimiento de las capacidades.

Como resultado, Costa Rica ahora está trabajando en el proceso de implementación con el desafío de emitir los primeros estados financieros del sector público central conforme a las NICSP hacia enero de 2016 (sin incluir las reglas de transición). El plan de acción incluye los hitos que se muestran en el gráfico 5.7.

Adopción de las NICSP: el caso de Perú

La reforma contable del sector público de Perú se basa en un marco jurídico exhaustivo, desde el punto de vista de la legislación formal e incluso hasta los aspectos concretos que determina la legislación de menor nivel. El principal impulsor de la reforma es la Dirección General de Contabilidad Pública (DGCP), aunque no se ha aprobado un plan de acción formal por parte de un órgano superior a nivel ejecutivo o legislativo.

A partir de 2010, la DGCP se ha encargado directamente de regular las normas de contabilidad del sector público en todos los niveles del Gobierno (central, regional y local), y está realizando esfuerzos sustanciales para implementar las NICSP en todo el sector público. La totalidad de las 32 NICSP fueron adoptadas mediante una resolución aprobada en septiembre de 2013. La implementación de las 32 NICSP está orientada por resoluciones



(por ejemplo, en 2014, se aprobó una resolución sobre las asociaciones público-privadas), directivas (por ejemplo, en 2014, sobre instrumentos financieros derivados), así como por instrucciones (la más reciente data de 2005, que contiene fórmulas y coeficientes de depreciación). Si bien todas las NICSP han sido formalmente adoptadas, algunas de estas regulaciones secundarias han demorado la adopción efectiva de algunas de las normas (por ejemplo, las NICSP 18 y 24), han restringido opciones de ciertas NICSP (por ejemplo, valuación de propiedad, planta y equipo) o se han alejado de las NICSP por lo menos en el futuro inmediato (por ejemplo, beneficios posteriores al empleo).

La DGCP de Perú también ha elaborado un nuevo plan de cuentas. En 2009 se aprobó un único plan de cuentas unificado, que se basa en los requisitos de las NICSP y del MEFP 2014 (la declaración de datos de EFP de Perú todavía está basada en el MEFP 1986), y se aplica en todos los niveles del Gobierno. La actualización más reciente se llevó a cabo en 2013.

Cabe destacar especialmente que los estados financieros consolidados (Cuenta General de la República) que presenta la DGCP incluyen a todo el sector público. Esta cobertura es muy completa y detallada según las normas internacionales; muy pocos Gobiernos consolidan la totalidad del sector público. Esta consolidación apunta a cumplir plenamente con las NICSP y se basa en las NICSP (para el sector gobierno) o en las NIIF (en el caso de las empresas públicas). Sin embargo, las políticas de contabilidad no están armonizadas, pero las diferencias son relativamente limitadas ya que las NICSP y las NIIF son normas similares, basadas esencialmente en los mismos principios.

USO ÓPTIMO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA: MÉTODO BASADO TOTALMENTE EN VALORES DEVENGADOS Y SUS IMPLICACIONES PARA LOS TESOREROS Y LOS ALTOS FUNCIONARIOS DE FINANZAS PÚBLICAS

Una información contable completa y fiable puede traer múltiples beneficios a un país, como se señaló anteriormente; sin embargo, adaptar el sistema a nuevas normas lleva tiempo. Se requiere un fuerte compromiso político desde el inicio y es preciso planificar muchas cosas durante la transición a un sistema totalmente basado en valores devengados.

En esta sección se presentan y analizan algunos de los principales aspectos que serán de interés para los tesoreros y demás funcionarios técnicos del

área de finanzas del sector público. Para los contadores y demás interesados en temas más técnicos, hay además otros artículos relativos a la transición a un sistema basado en el principio de devengo (Khan y Mayes, 2009; IPSASB, 2011; Flynn, Moretti y Cavanagh, 2015).

¿Por qué deberían los tesoreros y otros altos funcionarios de finanzas ocuparse de una reforma contable llena de aspectos técnicos que son de interés solo para los contadores? En esta sección se sostiene que les convendrá —y deberán— participar en la reforma, ya que incidirá en muchas cuestiones que caen dentro del ámbito de competencia de otros funcionarios de finanzas públicas, entre las que pueden destacarse las siguientes:

- Estructuras organizativas establecidas para supervisar la reforma contable
- Plazos y etapas de la reforma
- Diseño y ejecución de estrategias para una transición hacia un sistema de devengado
- Implantación en distintas partes del sector público
- Supervisión de activos y pasivos distintos de efectivo
- Modificación de los sistemas contables y otros
- Impactos en el sistema presupuestario, de tesorería y otros sistemas de control financiero
- Modificaciones de los sistemas de codificación y del plan de cuentas

Organización de la reforma: principales actores y participantes

No debe causar gran sorpresa que los principales participantes de la reforma sean los contadores del sector público. Ellos participarán a nivel central para desarrollar las estrategias, establecer normas de contabilidad y monitorear el proceso de implementación. En América Latina, esa función generalmente cae dentro del ámbito de responsabilidad de un Contador General, Contralor General o funcionario equivalente (recuadro 5.3). Los contadores también cumplirán un papel a nivel de las entidades —es decir, en cada entidad responsable como un ministerio o agencia— para supervisar la implementación y el funcionamiento continuado de los sistemas contables.

Para el desarrollo de la transición contable los órganos centrales deberán trabajar con equipos o redes de contadores en cada subsector o entidad individual. Gran parte de la labor de transición recaerá en personal a nivel operativo. También es muy posible, sin embargo, que la capacitación y



RECUADRO 5.3: REFORMAS DE CONTABILIDAD EN AMÉRICA LATINA: RESPONSABILIDAD

La mayoría de los países de América Latina tienen una Dirección General de Contabilidad Gubernamental, en el Ministerio de Hacienda, cuyo Director General (Contador General) normalmente tomará la iniciativa de la reforma. Este es el caso de Colombia y Perú, entre otros.

Otros países, como Chile, tienen un modelo diferente, donde la Contraloría General —un organismo independiente del Ministerio de Hacienda— es la entidad a cargo de la contabilidad del Gobierno, desde el desarrollo de normas hasta la preparación de los estados financieros. Así, en Chile, el modelo de transición y la estrategia los dirige el Contralor General y su equipo. Sin embargo, el éxito de la reforma se debe a una colaboración e interacción considerables con la Dirección de Presupuestos y los ministerios.

Otros países tienen una estructura más compleja, como Panamá, donde el Director Nacional de Contabilidad, dentro del Ministerio de Hacienda, toma la iniciativa de la reforma, aunque la Oficina de Contraloría General está a cargo del desarrollo legislativo, tal y como dispone la constitución. En estos casos, una implementación exitosa requiere un compromiso aún mayor de todas las instituciones competentes.

En Brasil ha habido varios actores involucrados en la reforma de la contabilidad: el consejo federal de contabilidad, que establece las normas de contabilidad del sector público y que ha definido el proceso de convergencia; y el Tesoro Nacional, a cargo de la aprobación del manual de contabilidad para el sector público y de la emisión de directrices. Además, durante el proceso de reforma, se ha consultado a otros organismos, como los Tribunales de Cuentas, responsables de la auditoría pública y el cumplimiento de las normas de contabilidad; órganos consultivos sobre prácticas contables; contadores públicos que operan en estados y municipalidades; representantes federales, y académicos. Todos ellos desempeñaron un papel en el debate de las normas antes de que se aprobaran y se hicieran obligatorias.

experiencia de esos contadores públicos —a los niveles central y operativo— hayan sido adquiridas a partir del sistema existente. En ese caso se deberá emprender un importante programa educativo para ampliar su conocimiento en materia de contabilidad en base devengado.

Los auditores públicos también cumplirán un papel clave, ya que su conocimiento especializado deberá crecer paralelamente al de los contadores. Un cambio hacia el sistema de devengo planteará nuevos desafíos para las oficinas de auditoría, y quizá también allí se requerirá capacitación adicional para responder a este nuevo contexto. Los auditores necesitarán tantas habilidades y conocimiento de las nuevas normas contables como los contadores que compilan las cuentas. Asimismo, la oficina u oficinas de auditoría deberían participar en la estrategia de transición para garantizar que se tomen en cuenta los dictámenes de auditoría y para minimizar posteriores desacuerdos evitables respecto de las políticas contables y su presentación.

Los contadores y auditores no son los únicos interesados en ese nuevo tipo de contabilidad. En cualquier administración pública, habrá una amplia variedad de personas que deben trabajar con los sistemas y datos contables, entre ellas el personal de la tesorería y de los departamentos de planificación económica y de presupuesto, que elaboran los presupuestos anuales o plurianuales y monitorean su implementación. Un cambio hacia el sistema de devengo bien puede afectar la base sobre la cual se confecciona el presupuesto, u otros mecanismos de control del gasto. Están también los administradores principales, administradores financieros y titulares del presupuesto que necesitan conocer cómo se ejecutarán los nuevos devengos. Por último, el departamento de estadísticas nacionales será también parte interesada en el tema ya que tendrá que producir datos de acuerdo con las normas internacionales, establecidas por el FMI y otros organismos, y a menudo debe basarse en los sistemas de contabilidad gubernamental para generar gran parte de su información.

La transición casi seguramente requerirá modificaciones de los sistemas de TIC y los procedimientos manuales. Esto, a su vez, involucrará a los departamentos de TIC y a analistas de operaciones de toda la administración pública. No debe subestimarse la escala de dichos cambios, ya que la implementación de sistemas deficientes es uno de los mayores riesgos para una transición exitosa. Tampoco deberían considerarse esos cambios de los sistemas como el determinante central o el punto focal de la reforma, ni la reforma como un proceso propulsado por la TIC. La reforma presenta muchas dimensiones, de las cuales la TIC es una de las que revisten importancia; debería ser el sirviente y no el amo de la reforma.

Un último e importante órgano con interés en la transición será la legislatura. Casi con seguridad deberá sancionar o autorizar las leyes requeridas para introducir la contabilidad en base devengado. Los miembros de la legislatura también estarán interesados en los avances logrados en el proceso de transición. Lo que es más importante, necesitarán recibir apoyo para poder interpretar y usar la nueva información que brindará la contabilidad en base devengado. Como se mencionó antes, es importante aprobar la normativa legal que dé sustento a la reforma contable dentro de los distintos estratos del marco jurídico.

Los estrategas no deberían perder de vista que se trata de una reforma que pretende impactar a nivel central, subnacional y de las entidades descentralizadas. En teoría, la transición al sistema de devengo podría dejarse totalmente a cargo de las entidades individuales que trabajan dentro del marco de las normas internacionales. Es improbable, sin embargo, que tal



enfoque libertario resulte exitoso y ciertamente no permitiría una consolidación apropiada, dado que cada entidad probablemente interpretará las normas de forma diferente y en distintas escalas de tiempo.

En cambio, la transición al sistema de devengo puede ofrecer una oportunidad para reconsiderar la arquitectura de la contabilidad pública. Las demandas de consolidación inclinarán las ventajas hacia las soluciones centrales, ya que una consolidación total y exitosa exige la coordinación de las políticas contables entre una amplia variedad de entidades. Asimismo, si la totalidad o muchos tipos de organismos deben desarrollar nuevos sistemas de TIC, puede ser más ventajoso adoptar una solución a nivel central, en lugar de soluciones distribuidas. Las soluciones pueden variar desde una estructura central “liviana”, en la cual se centraliza lo mínimo, por ejemplo un sistema de consolidación solamente (como en el caso de Brasil), hasta una centralidad “pesada”, en la cual todos los sistemas se suministran a nivel central (como en el caso de Perú).

Como mínimo, una transición exitosa requiere que haya fuerzas poderosas de coordinación a nivel central, aun cuando la implementación quede a cargo de los niveles inferiores o de entidades individuales. Es muy probable, sin embargo, que esos mecanismos centrales deban estar acompañados de mecanismos subsectoriales, ya que cada subsector puede enfrentar desafíos particulares (por ejemplo, sistemas y procedimientos heredados, diferentes requisitos legales, clases especiales de transacción) sobre los cuales se deba trabajar dentro de un marco central de normas y otros requisitos. Tales mecanismos subsectoriales también serán importantes para lograr la aceptación y el apoyo de quienes están más estrechamente involucrados en la implementación.

Proceso y calendario de implementación

Es improbable que un cambio total al sistema de contabilidad en base devengado sea rápido. A las economías avanzadas les ha tomado cinco o más años hacer esa transición. En los países emergentes, una transición completa podría durar 10 años o más. Los tiempos y el grado de esfuerzo dependerán en gran medida del punto de partida.

En el caso particular de América Latina, los países parten de una situación en la cual algunas áreas del sector público quizá ya hayan adoptado o siempre hayan usado la contabilidad en base devengado, lo cual ofrece la ventaja de contar con un cuerpo de contadores públicos ya versados en ese método contable. La reforma puede ser más difícil en los gobiernos subnacionales, ya que su implementación a este nivel tendrá que partir de una

situación de escasa idoneidad en el tema. Para estos niveles de gobierno, la trayectoria de la transición podría ser muy prolongada.

Al considerar la implementación, es útil pensar en la transición como una serie de dimensiones diferentes en las cuales la contabilidad pública deberá modificarse. Para cada parte del sector público, los planificadores tendrán que considerar lo siguiente:

- Incremento de la variedad de transacciones (ingresos, gastos, activos y pasivos) que serán recogidas dentro de las cuentas, de modo que se incluyan todos los rubros relevantes.
- Desarrollo de los estados financieros para incluir ese tipo de transacciones adicionales y la correspondiente declaración de información.
- Desarrollo y aplicación de técnicas más avanzadas para valorar las partidas contables, de modo que los estados financieros brinden la visión más precisa y útil de las finanzas públicas.

Diseño y ejecución de estrategias para una transición al sistema de devengo

Como sucede en cualquier reforma importante, un primer paso crucial consiste en investigar, desarrollar y establecer una estrategia general. Como se vio en los estudios de casos, algunos países han sufrido demoras en el proceso de reforma debido a la falta de un plan de acción y una estrategia claramente definidos para orientar la reforma. Se recomienda que para formular la estrategia primero se realice un análisis de brechas y que la estrategia en sí misma abarque todas las áreas clave (recuadro 5.4).

Para la mayoría de los Gobiernos, la implementación probablemente entrañará una expansión gradual de los sistemas contables y la declaración de información financiera para incluir más características relativas a la contabilidad en base devengado hasta que se logre un método totalmente basado en valores devengados. Esto significa ampliar las clases de activos y pasivos, aplicar más normas internacionales y desarrollar estados financieros y declaraciones de información conexa, interanual, hasta que se alcance el grado requerido de cumplimiento.

Las normas internacionales de contabilidad contemplan esta adopción gradual, muchas de ellas incluyen disposiciones (“dispensas”) que conceden a las entidades más tiempo para satisfacer todos los requisitos durante el período de transición. El máximo período de dispensa es de cinco años, aunque la mayoría de las normas disponen un plazo de tres años. En muchos casos, sin

RECUADRO 5.4: PLANIFICACIÓN INICIAL Y ESTRATEGIA

Temas que deben cubrirse en un análisis de brechas inicial

- Datos y análisis del territorio que debe cubrirse; tipos de organismos del sector público, clasificación (comercial o no comercial), y estado actual de preparación, entre otros.
- Información sobre las normas de contabilidad existentes y las prácticas de declaración de datos para los organismos públicos de todo tipo (es decir, comercial y Gobierno tradicional).
- Datos y análisis de los tipos de ingresos, gastos, activos y pasivos —y su importancia relativa— que posiblemente sea necesario integrar en las nuevas cuentas. En esta fase, en ausencia de archivos decentes de activos y pasivos, puede ser necesario hacer supuestos informados acerca de la importancia relativa.
- Información sobre sistemas existentes de contabilidad y sistemas financieros relacionados y su idoneidad para apoyar la contabilidad en base devengado.
- Datos y análisis de la disponibilidad de experiencia y pericia contable en el sector público y cada subsector.

Cobertura de una estrategia de transición

- Normas de contabilidad que se usarán y dónde, y cómo se desarrollarán, modificarán o mantendrán en el futuro.
- Cambios legislativos necesarios para dar legitimidad al cambio desde efectivo o efectivo modificado hacia devengos.
- Secuencia de la implementación para cada subsector o tipo de organismo.
- Para cada subsector, definir los desarrollos y mejoras del sistema, así como el crecimiento de la capacidad contable que se requerirán para mantener la transición a devengos y su eventual adopción.
- Para cada subsector, definir cómo todas las transacciones relevantes (ingresos, gastos, activos y pasivos) abarcarán o incluirán gradualmente los sistemas de contabilidad y los informes financieros relacionados.

embargo, es probable que los desafíos prácticos sean de una escala tal que el período de implementación se prolongue por más de cinco años, en cuyo caso es inevitable que los estados financieros provisionales o intermedios no cumplan plenamente con las normas internacionales, a pesar de las dispensas previstas para la transición. Esto, sin embargo, no implica que no sea apropiado esforzarse por adoptar esas normas; por el contrario, es mejor ser plenamente consciente de este hecho y manejar las expectativas en consecuencia.

Obsérvese que durante el período intermedio, los países en transición no pueden argumentar que cumplen con las normas internacionales hasta algunos pocos años antes de alcanzar esa condición, en función de las dispensas. Durante la trayectoria hacia ese punto, la transparencia es esencial, y debe incluirse en las notas a los estados financieros una indicación de lo que cumple o no con las normas internacionales, así como de cuáles son los pasos siguientes en la transición.

Una pregunta frecuentemente formulada es si es aconsejable o necesario alcanzar el cumplimiento de las NICSP en base caja antes de emprender el cambio hacia la contabilidad en base devengado. Este, sin embargo, puede no ser el mejor camino para los países que ya han avanzado más allá de una contabilidad exclusivamente en base caja, como ocurre en América Latina. Las NICSP en base caja son, indudablemente, un parámetro útil de referencia para los países que aplican únicamente un método de caja. Muchos países, no obstante, comienzan su transición desde un punto en el cual ya operan con un sistema contable de base caja modificado (especialmente cuando la contabilidad se basa en las reglas presupuestarias). En tales casos, ya estarán en una etapa temprana de transición, por lo cual no tiene sentido volver a una contabilidad plena de base caja.

Aplicación a todo el sector público

Al inicio de la implementación, es conveniente considerar una aplicación planificada y gradual a las diversas partes del sector público. Las normas contables internacionales exigen cuentas “consolidadas” que incluyan todas las transacciones y los saldos de aquellas entidades y recursos que son controlados por la entidad que informa. En el caso del Gobierno, por lo tanto, existe la expectativa de que las cuentas consoliden muchos, sino la totalidad, de los organismos públicos. Asimismo, las normas estadísticas internacionales rigen para los datos y otros agregados del sector público. A partir del inicio de la reforma, debe coordinarse la implementación para cada grupo o tipo de entidad pública, consolidándose cada grupo durante el período de transición. El cuadro 5.3 muestra cómo se divide el sector público en dos partes, que a su vez comprenden subsectores.

CUADRO 5.3 COMPONENTES DEL SECTOR PÚBLICO^a

Sector público	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades públicas 	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades públicas financieras • Sociedades públicas no financieras
	<ul style="list-style-type: none"> • Gobierno general^b 	<ul style="list-style-type: none"> • Gobierno central o nacional • Gobierno subnacional (por ejemplo, región, provincia, estado, municipalidad)

Fuente: Elaboración propia.

^a La terminología y clasificación aquí utilizada se deriva de las convenciones estadísticas; aunque las normas de contabilidad usan una terminología ligeramente diferente (especialmente empresas gubernamentales en lugar de sociedades públicas); a los efectos prácticos, los significados son los mismos.

^b Cada sector del Gobierno puede tener instituciones de la seguridad social que están constituidas como autoridades o fondos separados o semi-independientes.



Una secuencia típica a los efectos de la consolidación, que abarca gradualmente todo el sector público, es la siguiente:

- Comenzar con el Gobierno central (es decir, ministerios, departamentos y entidades descentralizadas asociadas).
- Extender a los niveles de los gobiernos subnacionales, incluidas las entidades satélites no comerciales. En este punto, los Gobiernos nacionales y subnacionales pueden ser consolidados para producir cuentas para el Gobierno general.¹⁶
- Por último, incluir a las sociedades públicas¹⁷ para generar una cuenta del Sector Público o de todo el Gobierno.

Quizá sea necesario introducir ajustes a la secuencia descrita, especialmente cuando los diferentes sectores tengan un mayor o menor grado de avance, o hayan partido de posiciones diferentes en la trayectoria hacia la contabilidad en base devengado. En cada subsector su ejecución debería avanzar conforme lo determinen los recursos y las capacidades existentes. No tiene mucho sentido demorar o detener la ejecución en un sector mientras los otros sectores lo alcanzan o sobrepasan. En algunos casos, por ejemplo, entidades independientes entre sí pueden estar ya aplicando un método de contabilidad en base devengado y deberán continuar avanzando hacia el cumplimiento de las NICSP, paralelamente a la introducción de dicho método desde el inicio a nivel del Gobierno central. El gráfico 5.8 muestra un ejemplo, demostrando cómo las diversas partes de un Gobierno general pueden avanzar hacia el método de devengado y la etapa final de consolidación.

Inclusión de clases adicionales de activos y pasivos

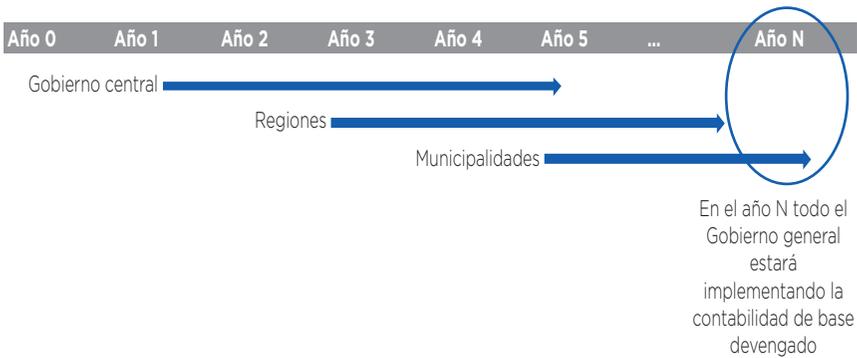
Como se explicó previamente, el período de transición implicará un incremento sostenido de los activos y pasivos (y transacciones conexas) para recoger y declarar información; el desarrollo gradual de los estados financieros

¹⁶ El Gobierno general es un concepto estadístico, definido como el sector público menos las sociedades públicas. De hecho, su objetivo es capturar las tradicionales funciones gubernamentales ejercidas a todos los niveles del gobierno (central, regional, local).

¹⁷ Las organizaciones comerciales, tales como las sociedades públicas, deben presentar información usando las NIIF o normas contables nacionales equivalentes, y convertir sus cuentas para hacerlas compatibles con las NICSP o sus equivalentes nacionales, de modo que puedan ser consolidadas.

GRÁFICO 5.8

SECUENCIA DE IMPLEMENTACIÓN EN EL GOBIERNO GENERAL: UN EJEMPLO



Fuente: Elaboración propia.

y otras declaraciones de información; y la adopción final de las normas internacionales en forma paralela a esos otros dos desarrollos. Es esencial tener establecida una estrategia de transición; si bien puede haber un único objetivo (método totalmente basado en valores devengados en todos los organismos públicos), hay numerosas alternativas para lograrlo. La función esencial de la estrategia de transición es garantizar que la alternativa escogida se adapte especialmente a las capacidades locales y los mecanismos existentes y que tome en consideración las tradiciones jurídicas e institucionales.

En una situación ideal, esta ampliación de las cuentas para incluir categorías adicionales de activos y pasivos seguirá una secuencia dictada por los costos (recopilación de los datos) y beneficios (importancia de los datos a ser declarados), priorizándose aquellas que arrojen los mejores beneficios en función de los costos. En la práctica, sin embargo, la secuencia bien podría depender de la capacidad de los sistemas existentes, así como del costo de agregar o desarrollar nuevos sistemas para la información adicional.

Hay varios métodos para secuenciar la reforma contable. Uno es el elaborado por Flynn, Moretti y Cavanagh (2015), que contempla la siguiente secuencia:

- Efectivo y movimientos de efectivo (es decir, el punto de inicio, base caja).
- A continuación, añadir cuentas por pagar y por cobrar.
- A continuación, añadir otros activos financieros (deuda, inversiones, otros).



- A continuación, añadir activos físicos, incluidos los inventarios.
- Por último, añadir activos intangibles y pasivos.

Esta secuencia particular no tiene nada de sacrosanto; por ejemplo, si se dispone de datos fiables sobre los activos físicos, no habrá necesidad de demorar o diferir su inclusión hasta una etapa posterior. Asimismo, el Gobierno también podría tener datos suficientes para incluir los pasivos por pensiones del servicio público, basados en valoraciones actuariales. Respecto de algunas clases de datos (por ejemplo, activos fijos), sin embargo, puede ser un desafío desarrollar y verificar los saldos de apertura, ya que los datos pueden ser incompletos y se necesitará hacer una importante recopilación de información para actualizar datos y sistemas.

Esta ampliación gradual también implica que las diversas NICSP entrarán en juego en diferentes etapas de la transición. Las relativas a los fundamentos de la presentación de cuentas y las políticas contables (por ejemplo, NICSP 1-4, 6, 14, 18, 19, 20, 24) serán aplicables desde el inicio, aunque quizá sus disposiciones puedan cumplirse solo por etapas. De allí en adelante, a medida que se agrega a la combinación cada tipo de activo y pasivo, entrarán las normas en escena. Por ejemplo, las normas relativas a los ingresos operativos, costos de endeudamiento, inversiones diversas y otros instrumentos financieros, así como los arrendamientos (NICSP 5, 7, 8, 9, 13, 28-30) pueden aparecer antes dentro del proceso de transición. Luego pueden añadirse los inventarios y los activos físicos (NICSP 11, 12, 16, 17, 21, 26), seguidos de los activos intangibles (NICSP 31). Las asociaciones público-privadas representan una clase especial de activo (y pasivo) que puede ser incluida en estas etapas posteriores (NICSP 32; recuadro 5.5). Tradicionalmente, el calendario de los beneficios a los empleados (NICSP 25) y el devengo de los ingresos tributarios (NICSP 23) han planteado desafíos que pueden surgir más tarde o más temprano durante la transición, según el grado de preparación.

Obsérvese que, aunque cada norma puede ser aplicable en una etapa dada durante la transición, quizá cada una deba ser implementada gradualmente (por ejemplo, si no es posible utilizar un método de valoración recomendado desde el comienzo).

Una vez que cada clase de activo o pasivo es agregada al balance, los ingresos y gastos conexos —así como otras variaciones de valor— se añaden al estado de resultados. De este modo, los estados financieros se amplían para incluir todos los saldos y flujos pertinentes. Además, se mantiene la integridad de las cuentas; todas las variaciones de los valores del balance se

RECUADRO 5.5: ASOCIACIONES PÚBLICO-PRIVADAS

Estos tipos de mecanismos se están volviendo cada vez más populares como método para que un Gobierno u organismo público adquiera un activo —o el uso de un activo— sin tener que aportar la inversión de capital al inicio. Una empresa privada proveerá el activo y puede mantenerlo hasta el final de su vida útil a cambio de pagos anuales o de otra periodicidad. Estos mecanismos arrojan cuestiones tales como quién “posee” el activo y si debería aparecer en el balance del sector público o no.

La NICSP 32 trata estos “Acuerdos de concesión de servicios” (nótese que no trata *todos* los tipos de relaciones con el sector privado, los cuales están en otras categorías de las normas relacionadas con inversiones, arrendamientos e instrumentos financieros). En virtud de la NICSP 32, la regla general es que el activo se contabiliza en el balance público, junto con el pasivo por futuros pagos al proveedor de servicios. La idea es que las cuentas presenten el verdadero panorama de estos acuerdos y hasta qué punto el organismo público tiene el usufructo de un activo, incluso aunque nominalmente este “pertenezca” a un socio del sector privado.

recogen en el estado de resultados (o, como en algunos pocos casos, en el estado de evolución del activo neto).

Otra dimensión de este incremento de la cobertura es el potencial para cambiar gradualmente los métodos de valoración para algunas clases de activos o pasivos desde los más sencillos (típicamente, el costo histórico) a otros más sofisticados que se recomiendan o requieren para el pleno cumplimiento de las normas contables pertinentes (recuadro 5.6).

Esta secuencia de las clases de transacciones mencionadas puede ser aplicada tanto a un tipo de entidad como a un grupo (por ejemplo, todos los ministerios centrales), pero el momento y la secuencia pueden ser diferentes para cada tipo de entidad (por ejemplo, Gobierno central y local), dependiendo de los sistemas y datos que estén disponibles al inicio. La disponibilidad de datos contables respecto de cada tipo de entidad también tendría que ser coordinada con la estrategia y la secuencia a los fines de la consolidación.

Durante este proceso gradual de transición y de adopción de normas, las cuentas presentarán un cuadro progresivamente más completo y preciso del

RECUADRO 5.6: MÉTODOS DE VALORACIÓN

La principal alternativa al costo histórico es el “valor razonable”, que pretende representar el monto por el que se puede cambiar un activo, o liquidar un pasivo, entre las partes. El valor razonable se basa a menudo en los valores de mercado para los mismos activos y pasivos o unos similares. Cuando no hay datos de mercado o análogos, el valor razonable puede calcularse en base a supuestos razonables que se podría esperar que utilizara un comprador. Los métodos para calcular el valor razonable se utilizan principalmente para activos y pasivos que pueden venderse en el mercado, aunque se utilizan otros métodos para algunos tipos de activos (por ejemplo, acciones) y pasivos.



desempeño y la posición financiera de un país. Al comienzo, se lo observará únicamente en términos de los saldos de caja y sus variaciones; al final, en cambio, las cuentas recogerán todos los activos y pasivos relevantes y la forma en que estos varían en el curso del año. Las cuentas provisionales se ubicarán en algún punto intermedio. El grado de completitud en cualquier etapa de la trayectoria dependerá de la importancia relativa de los activos y pasivos que aún no hayan sido incluidos. La precisión¹⁸ también se incrementará a medida que las políticas contables se acerquen a las exigidas por las normas. Es esencial, sin embargo, que en las notas de la memoria se explique esta estrategia de transición y se identifiquen tales exclusiones y desviaciones de las normas, de modo que el usuario de la cuenta esté plenamente informado de esas brechas. Cabría esperar que el análisis de brechas inicial —que es una parte integral de la estrategia de transición— contribuya a garantizar que las excepciones más relevantes sean abordadas cuanto antes.

Implicaciones para los sistemas presupuestario, de tesorería y de control financiero

Un desafío significativo en cualquier transición hacia una contabilidad en base devengado —y de especial interés para los tesoreros— es cómo los nuevos métodos contables se integrarán con el sistema presupuestario y los correspondientes controles financieros. La centralidad de los presupuestos y las aprobaciones legislativas, junto con la subsiguiente rendición de cuentas relativa a la ejecución del presupuesto, son las diferencias fundamentales entre las modalidades de contabilidad del sector público y el sector privado. Tradicionalmente, los regímenes presupuestarios se han centrado en el control de caja o de caja modificada.

Los Gobiernos que están considerando cambiar a la contabilidad en base devengado se enfrentan a tres cuestiones relacionadas con los sistemas de control presupuestario y de otros controles financieros:

- Si cambiar o no la presupuestación a base devengado,
- cómo informar los resultados de ejecución presupuestaria en un contexto de contabilidad en base devengado, y

¹⁸ “Precisión” en este contexto significa que las cifras brinden una visión fiel y veraz del valor del activo o pasivo, o las variaciones de su valor durante el año; cuando las cifras se basan en estimaciones u otros métodos de valoración, no existe tal cosa como una cifra 100% veraz o precisa frente a la cual pueda juzgarse la estimación contable.

- cómo conciliar la contabilidad en base devengado con los controles tradicionales sobre la caja y otras etapas del proceso de gasto.

Con respecto al primero de esos interrogantes, una opción simple es que la contabilidad en base devengado se introduzca sin modificar los sistemas y reglas presupuestarias en base caja. Esto, sin embargo, significaría que la presentación de nuevos informes financieros en base devengado está completamente escindida de la contabilidad presupuestaria; no solo porque la presupuestación se mantiene en base caja o caja modificada sino también porque la cobertura del presupuesto también tenderá a ser distinta de la correspondiente a los estados financieros. Como se señaló anteriormente, los límites y las presentaciones de la contabilidad en base devengado se rigen por conceptos económicos y no por reglas administrativas o presupuestarias.

Separar por completo los sistemas de contabilidad y de presupuestación tiene otras desventajas. Primero, plantearía la carga de operar dos sistemas separados y paralelos. Segundo, existe el riesgo de que la presentación de información financiera pueda considerarse como una tarea irrelevante, agregada como idea secundaria, ya que la supervisión administrativa y parlamentaria se focaliza en la aprobación y ejecución del presupuesto. Tercero, sería muy complicado vincular o establecer conexiones entre las dos presentaciones de las finanzas públicas, y surgiría confusión acerca de cuál de ellas muestra el panorama más útil o correcto y para qué propósito.

Una mejor integración entre la contabilidad y el presupuesto, por lo tanto, puede ser ventajosa. La experiencia acumulada hasta la fecha, sin embargo, muestra que la contabilidad en base devengado no está acompañada automáticamente de una presupuestación en base devengado; muchos países han conservado la presupuestación en base caja o alguna forma híbrida junto con la presentación de información financiera en base devengado (Blöndal, 2004; Schick, 2007). Hay varias razones para hacerlo:

- Los Ministerios de Hacienda y las legislaturas pueden ser reticentes a abandonar el criterio de caja como base para su control del erario público, ya sea debido a la tradición vigente o por el carácter “concreto” de la caja.
- La presupuestación en base devengado exige un alto nivel de conocimiento financiero, así como un sólido marco de reglas y de políticas complementarias para garantizar que, por empezar, los números del presupuesto sean realistas y que los números de la ejecución

presupuestaria sean fiables. Sin una fuerte disciplina, los departamentos ejecutores del gasto pueden sentirse tentados a usar la flexibilidad inherente a la contabilidad en base devengado para eludir las reglas presupuestarias.

- Un régimen presupuestario en base devengado puede ser difícil de conciliar con la idea de que el presupuesto es un límite absoluto que no puede excederse, y es probable que este problema se vea exacerbado cuando los presupuestos y los límites presupuestarios son muy detallados. Este problema surge porque algunas partidas contables o presupuestarias no están en base caja o pueden estar fuera de la órbita de control pleno del órgano ejecutor del gasto (por ejemplo, si la situación de los deudores es peor que la prevista, o se revisa al alza un costo actuarial, o los activos se revisan a la baja, todo lo cual determina un exceso sobre lo presupuestado). Un régimen de presupuesto en base devengado, por lo tanto, se adapta mejor a un régimen más flexible donde las variaciones presupuestarias (negativas y positivas) están permitidas pero, no obstante, se debe dar cuenta de ellas.

En la práctica, la mayoría de los países han optado por conservar la presupuestación en base caja o caja modificada, o establecer límites presupuestarios solo sobre aquellos componentes del presupuesto que son más directamente controlables. En otros casos, pueden haber adoptado un sistema dual de presupuestación, por el cual los departamentos tienen presupuestos para devengos junto con un control de caja global, que también está sujeto a la aprobación del presupuesto.

En cuanto al segundo interrogante —la presentación de información sobre la ejecución presupuestaria dentro de cuentas en base devengado— las normas internacionales (NICSP 24) exigen que una entidad presente el resultado en comparación con los presupuestos originales y finales aprobados, ya sea como un estado financiero adicional o como columnas adicionales a uno de los principales estados financieros. La norma NICSP 24 se aplica solamente cuando se publica el presupuesto, como sucede en la mayoría de los países latinoamericanos. La norma también exige, en las notas a las cuentas, una explicación de diferencias relevantes entre la ejecución concreta y el presupuesto, a menos que dicha información ya esté publicada en otro lugar y en las notas se haga una referencia adecuada a esa otra fuente. En los casos en que el presupuesto final sea siempre igual a los resultados de la ejecución —porque el presupuesto se revisa y aprueba de forma continua o casi

continúa— las explicaciones deben centrarse en las variaciones entre la ejecución y el presupuesto original.¹⁹

Este requisito quizá parezca suficientemente sencillo y directo, aunque en la práctica cumplirlo puede plantear complicaciones. El grado de dificultad dependerá de tres cosas: cobertura, clasificación y método contable para el presupuesto:

- Si la cobertura del presupuesto es menor que la de los estados financieros, las comparaciones presupuestarias quizá sean posibles solo dentro de la información desglosada por segmentos²⁰ y no en los estados principales. Esto seguramente sucedería en el caso de las cuentas consolidadas del Gobierno general o del sector público, ya que no todos los gastos estarían cubiertos por el presupuesto. En este contexto, por ejemplo, un segmento podría ser “Gobierno central presupuestario” y otro podría corresponder a “otro Gobierno central”, incluyéndose distinciones similares entre gastos presupuestarios y no presupuestarios para otros subsectores o niveles de Gobierno. Otra complicación de la cobertura sería el uso de presupuestos plurianuales: la norma brinda orientación sobre la forma en que estos podrían hacerse coincidir con la información financiera anual.
- Si la clasificación principal del presupuesto difiere de la utilizada en los principales estados financieros, se necesitará un estado separado de ejecución presupuestaria, con la correspondiente conciliación con los totales expuestos en los estados financieros principales. Esto bien podría darse, por ejemplo, cuando la clasificación principal del presupuesto es orgánica (por ministerio o sector), mientras que la clasificación utilizada en los principales estados financieros es económica (por ejemplo, costos de personal, bienes y servicios, transferencias, etc.).
- Si el presupuesto se elabora en base devengado, la conciliación se realizaría con las cifras del estado de resultados o el estado de resultados por segmentos. Si el presupuesto es en base caja, entonces la conciliación se llevaría a cabo con el estado de flujo de caja o el

¹⁹ En algunos países se informa el presupuesto original propuesto por el gobierno, el presupuesto aprobado por la legislatura, el presupuesto modificado y el resultado de la ejecución.

²⁰ La presentación de información por segmentos, cubierta por la norma NICSP 18, alienta un análisis más detallado de los resultados financieros incorporando “segmentos” operativos u otras partes componentes en las notas aclaratorias de las cuentas.



estado de flujo de caja por segmentos. Si el presupuesto se elabora en base caja modificada, sin embargo, la conciliación sería más compleja: se requeriría una conciliación entre los totales de las cuentas y del presupuesto antes de que pueda presentarse un desglose de la ejecución del presupuesto.

Las prácticas de presentación de información presupuestaria varían según el país. En muchas economías, la tradición consiste en tener un conjunto considerable de cuentas públicas que muestran información consolidada respecto del Gobierno central presupuestario, junto con información detallada sobre resultados y el presupuesto respecto de cada ministerio o sector. En otras tradiciones, la cuenta consolidada es el principal producto contable, mientras que las cuentas departamentales y demás análisis se publican por separado (o no se publican). En esta última situación, las nuevas cuentas consolidadas en base devengado podrían incluir solo comparaciones presupuestarias de alto nivel con una referencia cruzada a los análisis detallados del presupuesto disponibles en otras fuentes.

El tercer interrogante se refiere a la natural preocupación de los tesoreros en cuanto a que la contabilidad en base devengado pueda socavar la capacidad del Gobierno de controlar la caja u otros aspectos del régimen de gasto. La respuesta breve es “no”. Los sistemas de presupuestación y de control del gasto generalmente incluyen controles que se basan en aprobaciones parlamentarias y en otros controles (generalmente más detallados), ejercidos por el Ministerio de Hacienda conforme a sus facultades delegadas. Los controles de caja pueden estar insertados dentro del sistema de asignación y aprobación presupuestaria por el Parlamento —sujeto directamente a límites legales— o, en cambio, pueden ser implementados como uno de un conjunto de controles administrativos bajo la jurisdicción del Ministerio de Hacienda. Por ejemplo, el Ministerio de Hacienda podría, junto con los presupuestos en base devengado, imponer también liberaciones de efectivo, como podría hacer en el caso de gastos o números del personal, gastos administrativos, gastos de capital o cualquier otro rubro de control en un año. Los departamentos ejecutores del gasto deberían contar con la autorización del Ministerio de Hacienda para modificar esos límites. Además, podría ser conveniente que el Ministerio de Hacienda controlara estrechamente el flujo de caja y la liquidez como parte de su función de gestión de tesorería o programación financiera. Igual será posible aplicar tales controles en base caja, ya que un sistema de contabilidad en base devengado también facilita el control de los flujos de caja, de la misma forma en que millones de empresas de todo

el mundo, que usan sistemas de contabilidad en base devengado, continúan ejerciendo control sobre sus flujos de caja.

Un tema de particular interés para los tesoreros será que el control y monitoreo tradicional de los compromisos quizá no se ejecute directamente a través del sistema contable. El vínculo entre el proceso de ejecución presupuestaria, los estados financieros y la gestión de tesorería se muestra en el gráfico 5.9.

En este gráfico puede verse que el concepto tradicional y amplio de compromiso —la afectación o liberación de fondos para gastos específicos antes de que se emita una orden o se genere una factura— no tiene un equivalente directo en la esfera contable (no siendo ni un devengo ni un pago). El control de compromisos debería operar en una etapa anterior del ciclo de gastos, o mediante una programación financiera que limite las liberaciones de efectivo disponibles en cualquier período dado. Alternativamente, si el Gobierno está construyendo su propio sistema contable, quizá le convenga incorporar esta funcionalidad adicional dentro de su diseño del sistema.

En América Latina, la ejecución del presupuesto se informa en una combinación de base caja y caja modificada: los informes sobre ejecución presupuestaria presentan los ingresos en base caja y los gastos en base caja modificada, lo que significa que los gastos se registran cuando se reconoce la obligación de pago (devengado o liquidado, según el país). En general,

GRÁFICO 5.9 VÍNCULOS ENTRE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA, ESTADOS FINANCIEROS Y GESTIÓN DE TESORERÍA



Fuente: Elaboración propia.



esta obligación se cristaliza en la fecha de emisión de la factura. En algunos países, sin embargo, —principalmente debido a los deficientes controles internos— la fecha incluida en el sistema es otra diferente, lo cual resta credibilidad a los datos.

Según el país y el sistema de TIC aplicado, las entidades contables pueden generar dos asientos en el sistema, uno para fines contables y otro para informar sobre la ejecución del presupuesto, algo que puede comprometer la uniformidad de los datos. Los sistemas financieros modernos promueven la integración de tal información y la simplificación del ingreso de datos, con el objeto de evitar este tipo de problema.

Sistemas de contabilidad y de otra información financiera

La transición a menudo implica introducir cambios importantes a los sistemas de las finanzas públicas, y requiere una integración mucho mayor de los sistemas que la contabilidad en base caja modificada. Aunque la contabilidad en base devengado igualmente obtendrá gran parte de los datos requeridos de las transacciones que pasan por los ciclos de pago y de cobro, también necesitará datos que pueden provenir de sistemas satélites o separados (por ejemplo, sistemas de gestión de deuda o sistemas de recursos humanos para beneficios a empleados). Asimismo, la contabilidad en base devengado también utilizará cifras de cuentas que se basan en algoritmos, fórmulas o estimaciones. Las cuentas en base devengado también exigen la presentación de información adicional (por ejemplo, pasivos contingentes, transacciones con partes relacionadas) que puede requerir nuevos datos no reunidos o analizados previamente. La transición no estriba entonces simplemente en modificar un sistema contable, sino que implica integrar o usar datos provenientes de diversas fuentes.

Por cierto, la integración es una cuestión tan crucial que la contabilidad en base devengado puede ser uno de los factores determinantes fundamentales de la implementación de un SIAF, ya que lo más adecuado para ello es una estrecha integración de diversos sistemas financieros (por ejemplo, cuentas por pagar y por cobrar, gestión de ingresos, compras y contrataciones, activos fijos, personal, entre otros) que previamente funcionaban de forma independiente o estaban escasamente integrados. Muchos países de América Latina usan un proyecto de SIAF como factor propulsor y facilitador de su nuevo sistema de contabilidad pública (recuadro 5.7). En el capítulo 7 de esta publicación se analizan, con mayor detalle, las reformas de los sistemas SIAF en América Latina.

RECUADRO 5.7: REFORMA DE LOS SIAF: UN COMPONENTE DE LA REFORMA DE CONTABILIDAD

Panamá está actualmente cambiando su sistema integrado de administración de la información financiera, conocido como SIAFPA, a uno nuevo llamado Integración y Soluciones Tecnológicas del Modelo de Gestión Operativa, que facilitará la adopción de las nuevas normas de contabilidad. El nuevo sistema entrará en funcionamiento en 2015, mientras que la adopción de las NICSP será un proceso más largo, el cual se espera que se complete en 2021.

En Perú ya ha habido un pronunciamiento sobre las NICSP y se ha promulgado una ley para su adopción. Actualmente, el Gobierno está modernizando el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF), el cual será reemplazado por una nueva versión: SIAF II. El nuevo sistema ayudará a mejorar la aplicación de las nuevas normas por parte de las entidades de contabilidad.

Clasificación de las transacciones contables

Un aspecto de la transición que podría tener consecuencias para quienes no son contadores es la clasificación de las transacciones. Esto puede parecer un tema más bien árido y técnico, estrictamente para los auxiliares contables; sin embargo, en los sistemas financieros modernos, la clasificación es algo central para muchas actividades de gestión financiera y para la producción de información útil sobre la gestión. En la transición se debería tener en cuenta la necesidad de alinear, tanto como sea posible, las clasificaciones contables y presupuestarias, preferiblemente desde el inicio de la reforma.

Un plan de cuentas (PdC) es un conjunto de códigos que se utilizan para clasificar las transacciones contables. Mientras que un PdC se usa principalmente para proveer las clasificaciones requeridas para la presentación de información financiera, en los sistemas integrados modernos el PdC también proporciona las clasificaciones para otros fines, como el control y la elaboración de informes presupuestarios, información de gestión e informes estadísticos. Un PdC, por lo tanto, a menudo tendrá varias dimensiones o segmentos, y cada uno de ellos contendrá un sistema de clasificación diferente (Cooper y Pattanayak, 2011). El PdC debe reflejar los intereses de muchas partes y, en especial, los funcionarios a cargo del presupuesto, el control y la contabilidad.

En muchos países, el Gobierno que utiliza un método de contabilidad en base caja o caja modificada ya tendrá un PdeC normalizado que deberá ser aplicado por todas las entidades dentro del Gobierno central, posiblemente otro para el Gobierno local y otro más para los organismos descentralizados. Esos planes de cuentas abarcarán ingresos y pagos, y la estructura interna del



PdC probablemente reflejará las clasificaciones utilizadas en el presupuesto. En el caso de las empresas públicas, es más probable que mantengan sus propios planes de cuentas, capaces de dar apoyo a la presentación de información en base devengado al estilo de las NIIF. En la transición hacia un sistema de devengos, uno de los primeros desarrollos debería ser la producción de un nuevo PdC, para ser utilizado por todas las entidades públicas no comerciales, ampliándose el PdC para cubrir activos y pasivos, así como otras variaciones del patrimonio neto (es decir, distintas de ingresos y pagos).

Una tensión que este nuevo PdC estándar podría generar es la imposibilidad de que cada institución o tipo de institución incluya elementos que respondan a sus propias características específicas o necesidades operativas. En teoría, por lo tanto, el PdC estándar debería dejar margen para adoptar esas clasificaciones de gastos e ingresos definidas por el usuario, entre otros elementos. El grado de estandarización, en parte, dependerá del grado de detalle que contienen las cuentas consolidadas. En algunos países, la práctica tradicional consiste en que la cuenta consolidada del Gobierno sea el único lugar donde se proporciona ese nivel de detalle (no produciendo las entidades individuales sus propias cuentas). En otros países, este detalle es divulgado en las cuentas de las entidades individuales, mientras que las cuentas consolidadas (y, por ende, el PdC estándar) son más resumidas. No obstante, cuando un país opta por presentar cuentas consolidadas muy resumidas, puede justificarse la estandarización a niveles inferiores en función de las necesidades de control financiero o de análisis detallados de las finanzas públicas.

Es posible que surjan confusiones entre el PdC necesario para la presentación de información financiera, basada en las NICSP, y los sistemas de codificación requeridos para presentar información estadística (a la cual a menudo se hace referencia como “fiscal”) en el marco del MEFP del FMI. A diferencia de las NICSP, el MEFP viene acompañado de una plantilla de presentación de información estándar y un sistema de clasificación estándar. A primera vista, hay numerosos elementos comunes entre el MEFP y la forma en que un Gobierno puede presentar sus estados financieros. Existen, sin embargo, importantes diferencias entre las NICSP y el MEFP, que reflejan sus diferentes objetivos y perspectivas, y sería erróneo utilizar una plantilla y un sistema de codificación basados en el MEFP para presentar información financiera sin modificaciones.²¹ Una solución más apropiada consiste en adoptar uno de los sistemas de clasificación (NICSP o MEFP) como la principal

²¹ Véase un análisis de las diferencias en IPSASB (2012) y IPSASB (2014b).

codificación utilizada en las operaciones e ingreso de datos cotidianos, y que el sistema de TIC trace automáticamente las correlaciones entre este sistema de codificación y el otro. De este modo, puede utilizarse un único ingreso de código y un conjunto de transacciones codificadas para producir cuentas según las normas NICSP, así como informes estadísticos basados en el MEFP. La principal estructura de codificación podría ser la prevista en las NICSP o en el MEFP, dependiendo mayormente esta opción de que el presupuesto tenga por objeto reflejar las cuentas finales o de que se base en clasificaciones del MEFP.

Por último, es altamente improbable que este PdC estándar del Gobierno sea adecuado o aplicable a las empresas públicas comerciales que deberían seguir los requisitos de declaración de las NIIF. Sin embargo, si en última instancia la intención es producir cuentas de todo el Gobierno que cubran todas sus partes comerciales y no comerciales, será necesario contar con un sistema de mapeo más extenso, que permita traducir las cuentas basadas en las NIIF a cuentas basadas en las NICSP y luego fusionarlas con los datos basados en las NICSP. Tal conversión puede no ser enteramente sencilla, sin embargo, dado que una de las diferencias entre las NIIF y las NICSP tiene que ver con los métodos de valoración utilizados para ciertos tipos de activos o pasivos. Quizá sea necesario reformular primero los datos originales elaborados conforme a las NIIF antes de pasar al proceso de mapeo. Claramente, esa labor de mapeo y reformulación resultará más fácil si las cuentas consolidadas se presentan en forma resumida, ya que sería mucho más gravosa si las actividades y la posición financieras de las empresas públicas tuvieran que reclasificarse en tres o cuatro niveles de detalle.

CONCLUSIONES

El análisis de las prácticas vigentes en la región demuestra que, como en el caso de otras reformas complejas de la GFP, la implementación de la reforma contable requiere de un largo período de tiempo, y debería sustentarse en un plan de acción detallado y un fuerte compromiso político desde el inicio.

Las reformas contables generalmente requieren un largo período de tiempo porque es necesario modificar la legislación, desarrollar estándares y normas complejas, cambiar los sistemas de TIC y mejorar la capacidad de miles de contadores distribuidos en el Gobierno central y los gobiernos subnacionales. Esas exigencias ponen un considerable grado de presión sobre quienes dirigen el proceso de reforma. Es esencial el apoyo de la legislatura,



ya que generalmente el primer paso consiste en reformar las leyes, como se ha visto en el caso de Brasil, Chile, Costa Rica y Perú. La aprobación de la nueva legislación también muestra el compromiso de los niveles ejecutivo y legislativo con las reformas, y otorga la visibilidad necesaria para que quienes las impulsan avancen en ese proceso. Una buena comunicación es esencial para mantener informadas a las partes interesadas y a la sociedad, especialmente considerando que pasará algún tiempo antes de que el impacto de la reforma se haga evidente.

Una reforma contable tiene mayor probabilidad de éxito si es parte de una reforma más amplia de la GFP; en la mayoría de los casos de estudio, resultaba ventajoso que la reforma contable estuviera conectada con el desarrollo de un nuevo SIAF o la mejora o actualización del sistema existente. Asimismo, algunas partes interesadas, tales como los tesoreros y los funcionarios del presupuesto, pueden cumplir un papel importante, ya que son los beneficiarios más directos de una mejor información financiera.

La estructura territorial de muchos países latinoamericanos —con una gran cantidad de municipalidades, varias regiones y/o estados, y un grado considerable de autonomía dentro del sector público— suma complejidad a las reformas. La capacidad varía entre los Gobiernos y por lo general se requiere una gran inversión en el desarrollo de capacidades técnicas, especialmente en el caso de las municipalidades. Esa es la razón por la cual la reforma debería ser un proceso gradual y se deberían adoptar plazos flexibles para su implementación. Por ejemplo, puede comenzar al nivel del Gobierno central y extenderse gradualmente a los estados o provincias, y luego a las municipalidades.

Los beneficios de una reforma contable se ponen de manifiesto en el aumento sustancial de la información financiera sobre activos y pasivos distintos del efectivo. Este resultado, sin embargo, no es inmediato y exige que haya una audiencia informada, ya que la información es más compleja de comprender e interpretar. En la práctica, la evidencia indica que una mejor contabilidad genera más credibilidad y puede en última instancia determinar una mejor calificación crediticia. Más aún, la divulgación de información que previamente no estaba disponible ni consolidada (por ejemplo, los déficits de las sociedades públicas; los pasivos contingentes de las asociaciones público-privadas; el costo acumulado de los beneficios a empleados, como las pensiones; la pérdida de activos, y los pasivos contingentes y no reconocidos) deja al descubierto los riesgos fiscales que deberán tomar en cuenta las autoridades responsables de las políticas públicas. Aquí es precisamente donde los beneficios de una contabilidad en base devengado resultan más evidentes.

REFERENCIAS

- Bergmann, A. 2009. *Public Sector Financial Management*. Londres: FT Prentice Hall.
- Blöndal, J. R. 2004. "Issues in Accrual Budgeting." *OECD Journal on Budgeting* 4:1: 103-19.
- Colombia (Gobierno de). 2013. *Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. Disponible en: www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/8b13e1fa-c7c9-4079-8f1d-9588d5d44f4a/Estrategia+de+convergencia+de+la+regulaci%C3%B3n+contable+p%C3%BAblica+hacia+NIIF+y+NICSP.pdf?MOD=AJPERES.
- Comisión Europea. 2013. "Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States: The Suitability of IPSAS for the Member States." Report from the Commission to the European Parliament. COM(2013) 114 final. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=E>.
- Cooper, J. y S. Pattanayak. 2011. "Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework." Notas Técnicas y Manuales del FMI. Washington D.C.: FMI. Disponible en: www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2011/tnm1103.pdf.
- Flynn, S., D. Moretti y J. Cavanagh. 2015. "Moving to Accrual Accounting for the Public Sector." Notas Técnicas y Manuales del FMI. Washington, D.C.: FMI. De próxima publicación.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). 2014. *The Fiscal Transparency Code*. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: www.imf.org/external/np/fad/trans/.
- IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público). 2006. "Modifications to International Standards of the International Auditing and Standards Assurance Board (IAASB): A Guide for National Standard Setters that Adopt the IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications." IPSASB. Nueva York: IFAC. (Esta publicación puede consultarse mediante suscripción.)
- . 2011. "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities." Estudio 14. Tercera edición. IPSASB. Nueva York: IFAC. (Esta publicación puede consultarse mediante suscripción.)

- _____. 2012. "IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines." Documento de consulta. Nueva York: IPSASB. Disponible en: www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASs%20and%20GFS%20Guidelines%20FINAL%20October%2016%202012.pdf. (Esta publicación puede consultarse mediante suscripción.)
- _____. 2014a. "A Closer Look at Costa Rica: IPSAS Adoption and Experience." IPSASB. Nueva York: IFAC. Disponible en: www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Costa-Rica.pdf. (Esta publicación puede consultarse mediante suscripción.)
- _____. 2014b. "Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs." IPSASB Policy Paper. Nueva York: IPSASB. Disponible en: www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-GFS-Policy-Paper.pdf. (Esta publicación puede consultarse mediante suscripción.)
- Irwin, T. 2012. "Accounting Devices and Fiscal Illusions." IMF Staff Discussion Note SDN/12/02. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2012/sdn1202.pdf.
- Khan, A. y S. Mayes. 2009. "Transition to Accrual Accounting." Notas Técnicas y Manuales del FMI. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf.
- Lopes Cardoso, R., A. Aquino y J. Pigatto. 2014. *Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption*. Disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2466484.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2014. *Government at a Glance: Latin America and the Caribbean 2014: Towards Innovative Public Financial Management*. OCDE y BID. Bruselas: OECD Publishing.
- PwC (PricewaterhouseCoopers). 2013. "Towards a New Era in Government Accounting and Reporting." Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments.
- Schick, A. 2007. "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?" *OECD Journal on Budgeting* 7 (2). Disponible en: www.oecd.org/gov/budgeting/42188101.pdf.
- _____. 2013. "Reflections on Two Decades of Public Financial Management Reforms." En: M. Cangiano, T. Curristine y M. Lazare (eds.), *Public Financial Management and its Emerging Architecture*. Washington, D.C.: FMI.