



VNIVERSITAT D VALÈNCIA

DEPARTAMENT DE COMPTABILITAT  
DOCTORADO EN CONTABILIDAD

# LA REFORMA DE LA GESTIÓN PÚBLICA EN LATINOAMÉRICA: SU IMPACTO EN LA TRANSPARENCIA Y LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

TESIS DOCTORAL

Presentada por:  
**Mauricio Gómez Villegas**

Dirigida por:  
**Dr. D Vicente Montesinos Julve**

*Valencia-España, Julio de 2013*







*A mi familia y a los demás seres bellos.*



*“Si la burocracia (en el sentido popular) va a ser reducida y se va a adoptar un estilo de gestión basado en el mundo de los negocios, debería reconocerse que el coste de ello puede ser el de menos igualdad y una justicia más áspera”*  
(Chapman, 1991, pág 17)

*“De manera similar, las reglas, las regulaciones, la contabilidad detallada y los <inconvenientes> que plantea la oficina burocrática en la gestión, ... no fueron precisamente desarrollados con el único objetivo de inhibir la actividad empresarial, sino que se consideraron como un precio que merecía la pena pagarse para asegurar la probidad y fiabilidad en el tratamiento de las situaciones”*  
(Du Gay, 2012, pág 176).



## AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer al profesor Vicente Montesinos Julve, por la dirección de este trabajo, por su acompañamiento, confianza y por la hospitalidad que me brindó durante mis estudios doctorales en España. Ha sido un honor y una experiencia gratificante trabajar con su guía y apoyo.

A quienes generosamente me acogieron para hacer más placentera mi estancia en Valencia. A las profesoras María Antonia García-Benau y Ana Zorio Grima, porque su calidad humana sobrepasa, por mucho, su elevado nivel y compromiso académico. A la profesora Ángela Pons Félix, porque su entrañable amistad, y la de su familia, fueron determinantes para mi bienestar y para mi asimilación del contexto. A las profesoras Josefina Novejarque y Laura Sierra, con quienes compartimos muchos buenos momentos. A las profesoras Rosa Dasí y Amparo Gimeno, ya que desde la coincidencia en la contabilidad pública me ofrecieron su compañerismo. A los colegas del doctorado, particularmente a José Villanueva, quien gestionó mi inmersión en la geografía y la gastronomía valencianas; y, en los últimos meses, a Julieth Ospina y Adriana Rivera, por la grata compañía que llegó desde el Sur.

Al Departamento de Comptabilitat de la Universitat de València y a sus profesores, en especial a quienes participaron en el máster y en el doctorado. Las condiciones que me brindó el departamento fueron excepcionales. Al equipo de secretaría, por su diligente gestión de múltiples asuntos.

A los agentes entrevistados, a los funcionarios de la Contaduría General de la Nación, en Colombia, y de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, en el Perú, por su disposición, así como por la información estadística y los informes suministrados.

A la Universidad Nacional de Colombia, por la comisión de estudios que me concedió, para concentrarme por varios periodos académicos en la investigación. Los profesores Juan Jacobo Pavajeau y Danilo Ariza han sido, por diferentes razones, mis aliados y promotores en este esfuerzo.

A mi familia, en especial a mi madre Rosa Elena, por su amor y comprensión. Mis hermanas me ayudaron a sortear momentos difíciles en la distancia, con afecto, coraje y solidaridad. Felipe siempre está conmigo. Mi abuela y mis sobrinos son la memoria y la esperanza. Abel y Aida se ocuparon de muchos de mis asuntos en Bogotá y hace años camino esta ruta en su compañía, cariño y aliento. Carlos Mario me ha entregado la amistad y las miradas que equilibran el pensamiento. A quienes me han tendido la mano, en diferentes momentos de mi proceso.

¡A todos, mí plena gratitud!



# ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>ÍNDICE DE CUADROS</b>	<b>13</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS</b>	<b>15</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS Y GRÁFICOS</b>	<b>17</b>
<b>ÍNDICE DE ANEXOS</b>	<b>19</b>
<b>SIGLAS Y ACRÓNIMOS</b>	<b>21</b>
<b>INTRODUCCIÓN GENERAL</b>	<b>23</b>
<b><u>PRIMERA PARTE. CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL E IPSAS: SU IMPORTANCIA EN LA REFORMA DE LA GESTIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA Y PERÚ</u></b>	<b>33</b>
<b><u>CAPÍTULO 1. INNOVACIONES EN CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LATINOAMÉRICA: LOS CASOS DE COLOMBIA Y PERÚ</u></b>	<b>35</b>
<b>1.1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>35</b>
<b>1.2. DEL MODELO DE LA CONTINGENCIA AL MODELO DE LA REFORMA DE LA GESTIÓN FINANCIERA – MRGF-</b>	<b>38</b>
1.2.1. EVOLUCIÓN DEL MODELO DE LA CONTINGENCIA	38
1.2.2. CONCEPTO DE INNOVACIÓN EN CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	41
<b>1.3. REFERENTE METODOLÓGICO DEL CAPÍTULO</b>	<b>44</b>
<b>1.4. EL PROCESO DE REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COLOMBIA</b>	<b>46</b>
1.4.1. EVOLUCIÓN CRONOLÓGICA DE LA REFORMA	46
1.4.2. LA APLICACIÓN DEL MODELO DEL PROCESO DE REFORMA DE LA GESTIÓN FINANCIERA AL CASO COLOMBIANO	51
1.4.3. DISCUSIÓN: ETAPAS Y ESTADO DE LA REFORMA EN COLOMBIA	63
1.4.4. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN A LAS IPSAS EN COLOMBIA	68
<b>1.5. EL PROCESO DE REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN EL PERÚ</b>	<b>69</b>
1.5.1. EVOLUCIÓN CRONOLÓGICA DE LA REFORMA EN EL PERÚ	69
1.5.2. LA APLICACIÓN DEL MODELO DEL PROCESO DE REFORMA DE LA GESTIÓN FINANCIERA AL CASO PERUANO	75
1.5.3. DISCUSIÓN: ETAPAS Y ESTADO DE LA REFORMA EN PERÚ	92
1.5.4. EL ESTADO DEL PROCESO DE ADOPCIÓN DE LAS IPSAS EN PERÚ	96

<b>1.6. APRENDIZAJE DE LOS PROCESOS DE REFORMA EN COLOMBIA Y PERÚ</b>	<b>97</b>
1.6.1. EL CASO DE COLOMBIA	97
1.6.2. EL CASO DEL PERÚ	98
<b>1.7. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO</b>	<b>101</b>

## **CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN**

### **FINANCIERA GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.** **107**

<b>2.1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>107</b>
<b>2.2. CONTEXTO E IMPLICACIONES DE LA UTILIZACIÓN DEL DEVENGO EN LOS SISTEMAS CONTABLES GUBERNAMENTALES</b>	<b>110</b>
2.2.1. EL CONTEXTO DE LA CONTABILIDAD DE CAJA EN LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS	110
2.2.2. CONTEXTO DE ENTRADA DEL DEVENGO EN LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS	112
2.2.3. IMPLICACIONES METODOLÓGICAS DE LA INCORPORACIÓN DEL DEVENGO	113
<b>2.3. MARCO INSTITUCIONAL Y REGULATIVO DE LAS IPSAS</b>	<b>116</b>
2.3.1. ORIGEN PROFESIONAL DE LAS IPSAS	116
2.3.2. ESTRUCTURA Y PROCESO REGULATORIO DEL IPSASB	117
2.3.3. IPSAS VIGENTES Y SU REFERENTE EN LAS IFRS	120
2.3.4. PROYECTOS DE REGULACIÓN Y DEBATES EN TORNO A LAS IPSAS	122
2.3.5. RETOS CONCEPTUALES E INSTITUCIONALES DE LAS IPSAS	128
<b>2.4. ESTADO DEL PROCESO DE <i>ENDORSEMENT</i> DE LAS IPSAS EN EL ENTORNO INTERNACIONAL Y EN EL CONTEXTO LATINOAMERICANO</b>	<b>130</b>
2.4.1. ENTORNO INTERNACIONAL Y TENDENCIAS HACIA LA CONVERGENCIA	130
2.4.2. DISTINCIÓN DE LOS PROCESOS: ARMONIZACIÓN, ADOPCIÓN Y CONVERGENCIA	131
2.4.3. <i>ENDORSEMENT</i> DE LAS IPSAS POR ORGANISMOS INTERNACIONALES E INSTITUCIONES MULTILATERALES	134
2.4.4. <i>ENDORSEMENT</i> DE LAS IPSAS POR PARTE DE LOS GOBIERNOS NACIONALES	138
2.4.5. <i>ENDORSEMENT</i> DE LAS IPSAS EN LATINOAMÉRICA	140
<b>2.5. CRÍTICAS E IMPACTOS CUESTIONABLES POR LA IMPLEMENTACIÓN DEL DEVENGO Y DE LAS IPSAS EN EL SECTOR PÚBLICO</b>	<b>148</b>
2.5.1. CRÍTICAS POR LA POCA EFECTIVIDAD DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL DEVENGO Y LA PREDOMINANCIA DEL PRESUPUESTO	149

2.5.2. CRÍTICAS CONCEPTUALES Y METODOLÓGICAS POR LAS LIMITACIONES DEL MODELO CONTABLE EMPRESARIAL EN EL SECTOR PÚBLICO	149
2.5.3. CRÍTICAS SOCIOLOGICAS Y POLÍTICAS POR LA PROMOCIÓN DE LA FINANCIARIZACIÓN Y LA TRANSFORMACIÓN DE LA RACIONALIDAD DEL SECTOR PÚBLICO	152
<b>2.6. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO</b>	<b>153</b>

**SEGUNDA PARTE. EFECTOS DE LAS REFORMAS EN LA TRANSPARENCIA Y LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA: SU VÍNCULO CON EL GOBIERNO ELECTRÓNICO** **157**

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

	<b>159</b>
<b>3.1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>159</b>
<b>3.2. GOBIERNO ELECTRÓNICO Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA PÚBLICA EN INTERNET (DIFI): UNA REVISIÓN DE LA LITERATURA</b>	<b>162</b>
3.2.1. EL GOBIERNO ELECTRÓNICO	162
3.2.2. LA TRANSPARENCIA	167
3.2.3. LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA PÚBLICA EN INTERNET (DIFI)	171
3.2.4. ÍNDICES DE DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET	175
<b>3.3. LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y SU EFECTO EN LA DIVULGACIÓN Y LA TRANSPARENCIA</b>	<b>177</b>
3.3.1. REFORMA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA Y TRANSPARENCIA	177
3.3.2. LAS IPSAS Y EL INCREMENTO ESPERADO EN LA TRANSPARENCIA	178
3.3.3. LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA ATENDIENDO A LAS IPSAS	179
3.3.4. ÍNDICES DE CONFORMIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL CON IPSAS	181
<b>3.4. INSTRUMENTOS PARA LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA</b>	<b>184</b>
3.4.1. ÍNDICE DE DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA PÚBLICA EN INTERNET – DIFI – SELECCIONADO	184
3.4.2. ÍNDICE DE CONFORMIDAD CON IPSAS SELECCIONADO	187
<b>3.5. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO</b>	<b>190</b>

<b><u>CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ</u></b>	<b><u>193</u></b>
<b>4.1. INTRODUCCIÓN: DISEÑO Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN</b>	<b>193</b>
<b>4.2. POBLACIÓN OBJETO DE ESTUDIO EMPÍRICO</b>	<b>196</b>
<b>4.3. LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET (DIFI) DE LOS DEPARTAMENTOS EN COLOMBIA Y PERÚ</b>	<b>198</b>
4.3.1. LOS RESULTADOS DESCRIPTIVOS DE LOS ÍNDICES	198
<b>4.4. REFERENTES EXPLICATIVOS DE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA PÚBLICA EN INTERNET (DIFI) DE LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ</b>	<b>213</b>
4.4.1. HIPÓTESIS	213
4.4.2. MODELOS, VARIABLES Y TÉCNICAS DE REGRESIÓN	216
<b>4.5. LOS RESULTADOS DE LAS REGRESIONES MÚLTIPLES</b>	<b>220</b>
4.5.1. VARIABLES QUE EXPLICAN LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET – DIFI – EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA	220
4.5.2. VARIABLES QUE EXPLICAN LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET – DIFI – EN LOS DEPARTAMENTOS DEL PERÚ	227
4.5.3. LA INCORPORACIÓN DE LA CONFORMIDAD CON IPSAS EN LA EXPLICACIÓN DE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA	231
4.5.4. LA INCORPORACIÓN DE LA CONFORMIDAD CON IPSAS EN LA EXPLICACIÓN DE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET EN LOS DEPARTAMENTOS DE PERÚ	234
4.5.5. ANÁLISIS <i>CLUSTER</i> DE LA DIFI DE LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ	235
<b>4.6. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO</b>	<b>247</b>
<b><u>CONCLUSIONES</u></b>	<b><u>251</u></b>
<b><u>ANEXOS</u></b>	<b><u>273</u></b>
<b><u>BIBLIOGRAFÍA</u></b>	<b><u>303</u></b>

## ÍNDICE DE CUADROS

	Pag.
<b>CUADRO No. 1.</b> ETAPAS DEL PROCESO DE REFORMA EN COLOMBIA	65
<b>CUADRO No. 2.</b> EVOLUCIÓN DE LAS LEYES ORGÁNICAS RELATIVAS AL PRESUPUESTO PÚBLICO EN PERÚ.	79
<b>CUADRO No. 3.</b> DICTAMEN DE AUDITORÍA A LA CUENTA GENERAL DE LA REPÚBLICA, LUEGO DE ADOPCIÓN DE LAS NIC-SP	89
<b>CUADRO No. 4.</b> ETAPAS DEL PROCESO DE REFORMA EN PERÚ.	93
<b>CUADRO No. 5.</b> DIFERENTES BASES DE RECONOCIMIENTO EN LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO	114
<b>CUADRO No. 6.</b> IPSAS VIGENTES Y NORMAS INTERNACIONALES DE REFERENCIA	120
<b>CUADRO No. 7.</b> PRINCIPALES PROYECTOS EN EJECUCIÓN POR PARTE DEL IPSASB A 2013	125
<b>CUADRO No. 8.</b> INSTITUCIONES Y ORGANISMOS INTERNACIONALES QUE HAN ADOPTADO LAS IPSAS	134
<b>CUADRO No. 9.</b> APLICACIÓN DE LAS IPSAS POR LOS GOBIERNOS CENTRALES A 2012	139
<b>CUADRO No. 10.</b> PROCESO DE ADOPCIÓN O ARMONIZACIÓN DE LAS IPSAS EN LATINOAMÉRICA	145
<b>CUADRO No. 11.</b> SÍNTESIS DEL <i>ENDORSEMENT</i> DE LAS IPSAS EN LATINOAMÉRICA (2012).	147
<b>CUADRO No. 12.</b> POSICIONES DE COLOMBIA Y PERÚ EN <i>RANKINGS</i> INTERNACIONALES SOBRE GOBIERNO ELECTRÓNICO	166
<b>CUADRO No. 13.</b> POSICIONES DE COLOMBIA Y PERÚ EN EL <i>RANKING</i> DE TRANSPARENCIA INTERNACIONAL	170
<b>CUADRO No. 14.</b> COMPARACIÓN DE ÍNDICES DE DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTAL EN INTERNET – DIFI.	176
<b>CUADRO No. 15.</b> COMPARACIÓN DE ÍNDICES DE DIVULGACIÓN Y DE CONFORMIDAD CON IPSAS	182

	Pag.
<b>CUADRO No. 16. ÍNDICE DE CONFORMIDAD CON IPSAS 1</b>	188
<b>CUADRO No. 17. DEFINICIÓN, CODIFICACIÓN Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE LAS VARIABLES INDEPENDIENTES</b>	217

## ÍNDICE DE TABLAS

	Pag.
<b>TABLA No. 1.</b> INDICADORES ECONÓMICOS DEL PERÚ 1979-2005.	77
<b>TABLA No. 2.</b> COMPOSICIÓN Y PROPORCIÓN DE CRITERIOS Y PUNTAJES DEL ÍNDICE DIFI SELECCIONADO.	185
<b>TABLA No. 3.</b> ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS DE LOS ÍNDICES ESPECÍFICOS, DEL ÍNDICE GLOBAL Y DEL ÍNDICE DE COOKE PARA LOS DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS Y PERUANOS.	199
<b>TABLA No. 4.</b> DEPARTAMENTOS DEL PERÚ CON LOS MEJORES ÍNDICES DIFI.	210
<b>TABLA No. 5.</b> DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA CON LOS MEJORES ÍNDICES DIFI.	210
<b>TABLA No. 6.</b> DEPARTAMENTOS DEL PERÚ CON LOS PEORES ÍNDICES DIFI.	212
<b>TABLA No. 7.</b> DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA CON LOS PEORES ÍNDICES DIFI.	212
<b>TABLA No. 8.</b> MATRIZ DE CORRELACIONES DE PEARSON, PARA VARIABLES INDEPENDIENTES EN LOS DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS.	221
<b>TABLA No. 9.</b> RESULTADO DE LAS REGRESIONES POR MCO, MODELOS 1 Y 2, DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS.	224
<b>TABLA No. 10.</b> RESULTADO DE LAS REGRESIONES POR MCO, MODELOS 3 Y 4, DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS.	224
<b>TABLA No. 11.</b> MATRIZ DE CORRELACIONES DE PEARSON, PARA VARIABLES INDEPENDIENTES EN LOS DEPARTAMENTOS PERUANOS.	227
<b>TABLA No. 12.</b> RESULTADO DE LAS REGRESIONES POR EL MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS, MODELOS 1 Y 2, DEPARTAMENTOS PERUANOS.	230
<b>TABLA No. 13.</b> RESULTADO DE LAS REGRESIONES POR EL MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS, MODELOS 3 Y 4, DEPARTAMENTOS PERUANOS.	230

	Pag.
<b>TABLA No. 14.</b> RESULTADO DE LAS REGRESIONES POR MCO, MODELOS 1' Y 2', INCLUYENDO (COOKE) PARA DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS.	232
<b>TABLA No. 15.</b> RESULTADO DE LAS REGRESIONES POR MCO, MODELOS 3' Y 4', INCLUYENDO (COOKE) PARA DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS	232
<b>TABLA No. 16.</b> RANGOS DE LAS MUESTRAS PARA LA DIFI DE LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ. PRUEBA DE MANN-WHITNEY.	236
<b>TABLA No. 17.</b> ESTADÍSTICOS DE MANN-WHITNEY PARA LA DIFI EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ.	237
<b>TABLA No. 18.</b> RESUMEN DEL PROCESAMIENTO DE LOS CASOS CONFIGURACIÓN DE CONGLOMERADOS.	239
<b>TABLA No. 19.</b> ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS DEL ANÁLISIS <i>CLUSTER</i> .	240
<b>TABLA No. 20.</b> PRUEBA ANOVA DE UN FACTOR PARA LOS <i>CLUSTERS</i> .	240
<b>TABLA No. 21.</b> <i>CLUSTERS</i> Y NIVELES DE DIVULGACIÓN DIFI .	241

## ÍNDICE DE FIGURAS Y GRÁFICAS

### FIGURAS

	Pag.
<b>FIGURA No.1.</b> MODELO DE LA REFORMA DE LA GESTIÓN FINANCIERA.	41
<b>FIGURA No.2.</b> SISTEMA INTEGRADO DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA –SECTOR PÚBLICO.	82
<b>FIGURA No.3.</b> ESTRUCTURA Y ESQUEMA DE EMISIÓN DE ESTÁNDARES DEL IPSASB.	119

### GRÁFICAS

<b>GRÁFICA No. 1.</b> EVOLUCIÓN CRONOLÓGICA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COLOMBIA 1990-2010.	50
<b>GRÁFICA No. 2.</b> EVOLUCIÓN CRONOLÓGICA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN PERÚ, 1987-2012.	74
<b>GRÁFICA No. 3.</b> DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN INTERNET DE LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ	202
<b>GRÁFICA No. 4.</b> CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA DIVULGADA POR LOS DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS Y PERUANOS	203
<b>GRÁFICA No. 5.</b> CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA DIVULGADA POR LOS DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS Y PERUANOS.	206
<b>GRÁFICA No. 6.</b> NAVEGABILIDAD Y ACCESIBILIDAD A LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA DIVULGADA POR LOS DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS Y PERUANOS	208
<b>GRÁFICA No. 7.</b> DENDOGRAMA PARA EL ANÁLISIS <i>CLUSTER</i>	238
<b>GRÁFICA No. 8.</b> PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DE LOS DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS Y PERUANOS EN CADA <i>CLUSTER</i>	242
<b>GRÁFICA No. 9.</b> NIVEL DE DIVULGACIÓN DIFI DE LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA SEGÚN EL ANÁLISIS <i>CLUSTER</i> .	243

**GRÁFICA No. 10.** NIVEL DE DIVULGACIÓN DIFI DE LOS DEPARTAMENTOS DEL PERÚ SEGÚN EL ANÁLISIS *CLUSTER*.

Pag.

243

## ÍNDICE DE ANEXOS

	Pag.
<b>ANEXO No. 1.</b> ENTREVISTA SEMI-ESTRUCTURADA PARA AGENTES PRIVILEGIADOS	275
<b>ANEXO No. 2.</b> ORGANISMOS REGULADORES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LATINOAMÉRICA	277
<b>ANEXO No. 3.</b> ÍNDICE DEPARTAMENTAL DE TRANSPARENCIA POR COLOMBIA	278
<b>ANEXO No. 4.</b> COMPOSICIÓN, CRITERIOS Y PUNTAJES DEL ÍNDICE DE DIFI SELECCIONADO	279
<b>ANEXO No. 5.</b> DIRECCIONES ELECTRÓNICAS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES ESTUDIADAS. COLOMBIA Y PERÚ	281
<b>ANEXO No. 6-A.</b> ÍNDICES DIFI E ÍNDICE COOKE PARA LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA	283
<b>ANEXO No. 6-B.</b> ÍNDICES DIFI E ÍNDICE COOKE PARA LOS DEPARTAMENTOS DE PERÚ	284
<b>ANEXO No. 7-A.</b> ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS. VARIABLES INDEPENDIENTES DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS	285
<b>ANEXO No. 7-B.</b> MATRIZ DE PEARSON COMPLETA. VARIABLES INDEPENDIENTES DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS	286
<b>ANEXO No. 8.</b> ESTIMACIÓN FACTORES DE INFLACIÓN DE LA VARIANZA – DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA, RETIRANDO MAGINVER	287
<b>ANEXO No. 9.</b> MATRIZ DE PEARSON COMPLETA. VARIABLES INDEPENDIENTES DEPARTAMENTOS PERUANOS.	288
<b>ANEXO No. 10.</b> TEST DE MULTICOLINEALIDAD. FACTORES DE INFLACIÓN DE LA VARIANZA PARA VARIABLES INDEPENDIENTES DE LOS DEPARTAMENTOS PERUANOS	289
<b>ANEXO No. 11.</b> MATRIZ DE CORRELACIONES DE PEARSON INCLUYENDO “CONFORMIDAD CON LAS IPSAS (COOKE)”. DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA.	290
<b>ANEXO No. 12.</b> REGRESIONES POR EL MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS (STEPWISE) CON LA INCLUSIÓN DE “CONFORMIDAD CON IPSAS” (COOKE). DEPARTAMENTOS DE PERÚ	291

<b>ANEXO No. 13-A.</b> FORMATO EF-1. BALANCE GENERAL. DEPARTAMENTOS PERÚ	Pag. 298
<b>ANEXO No. 13-B.</b> FORMATO EF-1. ESTADO DE GESTIÓN. DEPARTAMENTOS PERÚ	299
<b>ANEXO No. 14.</b> CONGLOMERADO DE PERTENENCIA. VARIABLES ESTUDIADAS POBTOTAL E IGD	300

## SIGLAS Y ACRÓNIMOS

<b>BGN:</b>	Balance General de la Nación.
<b>BID:</b>	Banco Interamericano de Desarrollo.
<b>BM:</b>	Banco Mundial.
<b>CGN:</b>	Contaduría General de la Nación.
<b>CGR:</b>	Contraloría General de la República.
<b>CHIP:</b>	Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública.
<b>CIGAR:</b>	Comparative International Governmental Accounting Research.
<b>CPN:</b>	Contaduría Pública de la Nación.
<b>DANE:</b>	Departamento Administrativo Nacional de Estadística.
<b>DIFI:</b>	Divulgación de Información Financiera y Presupuestaria Pública en Internet.
<b>DNCP:</b>	Dirección Nacional de Contabilidad Pública.
<b>DNP:</b>	Departamento Nacional de Planeación.
<b>FMI:</b>	Fondo Monetario Internacional.
<b>IASB:</b>	International Accounting Standards Board.
<b>ICC:</b>	Índice de Características Cualitativas.
<b>ICI:</b>	Índice de Contenido de la Información.
<b>IFAC:</b>	International Federation of Accountants.
<b>IFRS:</b>	International Financial Reporting Standards.
<b>IGAE:</b>	Intervención General de la Administración del Estado.
<b>IGD:</b>	Índice Global de Divulgación.
<b>INA:</b>	Índice de Navegabilidad y Accesibilidad.
<b>IPSAS:</b>	International Public Sector Accounting Standards.
<b>IPSASB:</b>	International Public Sector Accounting Standards Board.
<b>MAFP:</b>	Modernización de la Administración Financiera Pública.
<b>MCO:</b>	Mínimos Cuadrados Ordinarios.
<b>MEF:</b>	Ministerio de Economía y Finanzas – Perú.
<b>MHCP:</b>	Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Colombia.
<b>MRGF:</b>	Modelo de Reforma de la Gestión Financiera.

<b>MTIC:</b>	Ministerio de Tecnologías de la Información y la Comunicación.
<b>NICSP:</b>	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
<b>NPM:</b>	New Public Management.
<b>OCDE:</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
<b>OEA:</b>	Organización de Estados Americanos.
<b>ONU:</b>	Organización de las Naciones Unidas.
<b>OTAN:</b>	Organización del Tratado del Atlántico Norte.
<b>PGCP:</b>	Plan General de Contabilidad Pública.
<b>PIB:</b>	Producto Interno Bruto.
<b>PRAP:</b>	Programa de Renovación de la Administración Pública.
<b>RCP:</b>	Régimen de Contabilidad Pública.
<b>SINERGIA:</b>	Sistema Nacional de Evaluación de Resultados de la Gestión Pública.
<b>SNCP:</b>	Sistema Nacional de Contabilidad Pública - Colombia.
<b>SNC:</b>	Sistema Nacional de Contabilidad – Perú.
<b>SSPD:</b>	Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de Colombia.
<b>SIAF-SP:</b>	Sistema Integrado de Administración Financiera – Sector Público.
<b>UE:</b>	Unión Europea.

## INTRODUCCIÓN GENERAL

En el estado de la presente crisis europea, se plantea que la prestación de servicios públicos, basados en la lógica del bienestar colectivo y la solidaridad, es “insostenible” con su actual estructura y diseño institucional. Así, la austeridad se posiciona como el argumento para enfrentar la crisis, reclamando nuevas y necesarias reformas de la administración pública. En regiones del mundo con menores impactos negativos fruto de las actuales crisis financiera, económica y social, como es el caso de Latinoamérica, también se avizora la necesidad de una modernización del Estado. Allí, se plantea que es prioritario conseguir un Sector Público que incentive y haga sostenibles los éxitos económicos alcanzados en la última década.

Estos argumentos sobre la “necesidad” de reformas del Estado, pueden resultar paradójicos. La modernización de la administración pública se presenta como prioritaria cuando las cosas están francamente mal, así como cuando marchan relativamente bien. A la vez, se plantea que las reformas son urgentes, a pesar de que el Sector Público ha estado permanentemente en reforma durante los últimos 30 años (Pollitt, 2011).

Finalmente, los políticos parecen no estar de acuerdo sobre los rumbos de las reformas, pero mayoritariamente coinciden en la necesidad de reformar el aparato Estatal (Du Gay, 2012).

En este contexto, las propuestas de nuevas reformas generan escepticismo ciudadano, pues no se evidencia cómo ayudarán a cubrir el déficit democrático y de transparencia en la gestión del Estado. Tampoco es claro si promoverán mecanismos de equilibrio para enfrentar el brutal aumento de la desigualdad, ya no sólo internacional, sino cada vez más al interior de las naciones que otrora fueron estandarte de equidad, con impactos directos en las condiciones de vida de los ciudadanos (Stiglitz, 2012; Laval y Dardot, 2013).

Para aportar al esclarecimiento del estado de cosas, resulta indispensable evaluar los logros y las limitaciones de los procesos previos de reforma, así como identificar los retos que plantean al Sector Público los múltiples cambios sociales, económicos y políticos de nuestro tiempo. El presente trabajo pretende aportar a la evaluación de los logros y las limitaciones de algunas de las reformas de la gestión financiera pública en el contexto latinoamericano.

Aproximadamente desde 1980, los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE– iniciaron sendas reformas inspiradas en el *New Public Management* (Hood, 1995; Caperchione, 2006; Pollitt, 2011). Con ello se buscaba un Sector Público eficiente y eficaz, con inspiración empresarial, que ampliara la cobertura y la calidad de los servicios públicos prestados, enfocándose en las necesidades del ciudadano-usuario.

Esto implicó, entre otras reformas, la transformación de la gestión financiera pública (Caperchione, 2006). Los frentes de cambio suponían mejorar la gestión y el control de las finanzas públicas, implementando instrumentos para reconocer los impactos de la asignación de recursos limitados, evaluar el desempeño de acuerdo a objetivos, promover una mejor toma de decisiones de los gerentes públicos y garantizar la rendición de cuentas por la gestión realizada. Para ello, la reforma de la contabilidad

gubernamental requería incorporar el criterio del devengo en el reconocimiento de las operaciones. A la vez, deberían instaurarse sistemas de costes e introducir diferentes informes dirigidos a las necesidades de los usuarios (Lüder y Jones, 2003; Ouda, 2004).

También, a inicios del siglo XXI y gracias a la revolución de las tecnologías de la información y las comunicaciones – TIC´s – se identificó un nuevo frente de reformas del Sector Público (OCDE, 2003b). El creciente uso de las TIC´s por parte de los ciudadanos y su generalización como medio para las operaciones comerciales y financieras, mostraron su capacidad para transformar las relaciones entre las organizaciones y sus usuarios-clientes (Castells, 1999). Esto permitió plantear que Internet sería un medio determinante para modernizar la administración pública, acercándola a los ciudadanos, alisando la burocracia, agilizando los trámites y ampliando la información disponible para todos los *stakeholders*. Al proyecto de usar Internet para conseguir un mejor gobierno se le denomina *Gobierno Electrónico* o *E-government* (Lapsley y Miller, 2010).

La modernización de la gestión financiera pública y el *Gobierno Electrónico* convergen en varios puntos, impulsando y reforzando mutuamente las reformas. Por un lado, la integración de sistemas de información para la toma de decisiones y el control de las finanzas públicas requiere del apoyo las TIC´s. Por otra parte, la transparencia y la rendición de cuentas, encuentran en Internet un canal privilegiado para ampliar la divulgación de la información de las entidades públicas, particularmente aquella de naturaleza financiera y presupuestaria.

Como consecuencia de las tendencias surgidas por la adopción de estos procesos y frentes de modernización en los países industrializados, varios países emergentes y en vías de desarrollo también emprendieron reformas de sus sistemas de gestión financiera pública, así como la implementación del *E-government*.

En Latinoamérica, las reformas de la gestión financiera pública tienen un recorrido de más de 20 años (Lora, 2007). Así mismo, el Gobierno Electrónico está siendo implementado desde inicios de la década de 2000 (UN, 2010). La investigación

académica que caracteriza y evalúa estos procesos en la región es escasa, pero viene en aumento en los últimos años (Caba, 2001; Torres, 2004; Caba y López, 2003, 2007; Caba, López y Ortiz, 2009; Items y Moreno, 2007; Sour, 2007; UN, 2010; Araya, 2011; Araya, Caba y López, 2011a, 2011b; Vargas, 2010; García, 2013).

A tono con la dinámica internacional, Colombia y Perú han llevado a cabo reformas de sus sistemas de gestión financiera pública y han implantado estrategias de Gobierno Electrónico. El compromiso de estos países con las reformas ha conseguido, en opinión de algunos autores y organizaciones multilaterales, logros remarcables en materia de estabilidad fiscal, institucionalización democrática y crecimiento económico (Lora, 2007; PNUD, 2013). No obstante, no existen suficientes estudios académicos que caractericen, evalúen y comparen las condiciones de los procesos de reforma, su estado actual, ni los logros alcanzados.

La caracterización y el diagnóstico son necesarios para consolidar evaluaciones desde marcos metodológicos y analíticos que permitan la comparabilidad de las experiencias y de los procesos a nivel internacional. Por consiguiente, los resultados de investigaciones en este ámbito, nutren el avance de la disciplina de la contabilidad gubernamental en Latinoamérica, a la vez que aportan elementos para la toma de decisiones en el diseño de las políticas públicas.

Colombia inició las reformas de sus sistemas de gestión financiera pública desde la década de 1990. Con la Constitución Política de 1991 se reorganizó y profundizó la descentralización territorial, lo que demandó ajustes en los sistemas de información y gestión de los recursos financieros. Desde entonces, el Sistema Nacional de Contabilidad Pública – SNCP – que se implementó en Colombia, ha sido un referente en la región por la incorporación del criterio del devengo, la integración de la información contable y presupuestaria y, posteriormente, por la armonización de la regulación local con las *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS-.

En el Perú, durante los últimos 30 años han sido emprendidas varias reformas del Estado, pero enfrentaron serios obstáculos por la inestabilidad política y económica,

particularmente hasta mediados de la década de 1990. Desde 1997, la implantación del Sistema Integrado de Administración Financiera – SIAF, permitió mejorar la gobernanza pública en materia fiscal y administrativa, llevando al país a una estabilización macroeconómica. Con la emisión de la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, se impulsó la modernización de la información de las entidades estatales, bajo el liderazgo de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, DNCP. Durante la década de 2000, en el Perú se adoptaron las IPSAS, consiguiendo aproximar la regulación contable del Sector Público peruano con algunas de las tendencias a nivel internacional (Banco Mundial, 2009).

En ambos países se han adoptado estrategias de *Gobierno Electrónico*. Se acepta por los gobiernos de Colombia y Perú, que el uso de las tecnologías de la información y la comunicación permitirá profundizar la reforma de la gestión pública, mejorar la eficiencia del Estado y ampliar la rendición de cuentas y la transparencia (ONGEI, 2006, 2011, 2012; MTIC, 2011). La estrategia colombiana se denomina “Gobierno en Línea” y desde 2005 busca articularse con toda la estructura del Sector Público. Por su parte, en el Perú la *Agenda Digital* fue establecida en el marco de la reforma de la gestión del Estado en 2002 y se concretó en la política de *E-government* en 2006. Ambas estrategias han buscado ampliar la transparencia de las entidades públicas utilizando Internet como un instrumento de divulgación de la información pública.

La modernización de la contabilidad gubernamental y la implantación del Gobierno Electrónico hacen parte de las reformas del Estado que buscan, entre otros objetivos, mejorar la coordinación entre los niveles central y descentralizado, para una acción pública más eficiente y eficaz, de cara a la mejor prestación de servicios públicos para el ciudadano (Lüder y Jones, 2003; OECD, 2004). Un camino estratégico para evaluar el impacto de las reformas del Estado, es valorar sus logros en los niveles descentralizados de la administración pública (Burki, Perry y Dillinger, 1999; Falletti, 2005).

En este contexto, nos hemos planteado como pregunta de investigación: ¿Cuáles son las características y las variables que han promovido las reformas de la gestión

financiera pública en Latinoamérica y cuál ha sido su impacto en la divulgación y transparencia de la información financiera y presupuestaria en Colombia y Perú?

Por consiguiente, el objetivo general de esta tesis es: *caracterizar, comparar y evaluar los procesos de reforma de la gestión financiera pública en Latinoamérica, con especial atención a las experiencias de Colombia y Perú, aportando evidencia empírica sobre sus impactos en el nivel de divulgación y transparencia de la información financiera y presupuestaria de la administración pública territorial por medio de Internet. Así mismo, se busca identificar las variables que influyen en tales niveles de divulgación y transparencia.*

Para el desarrollo del trabajo, nos hemos planteado como objetivos específicos:

1. Caracterizar las variables de contexto, de comportamiento e instrumentales de los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia y en Perú en los últimos 25 años, evaluando si tales reformas pueden considerarse como innovaciones en contabilidad gubernamental.
2. Caracterizar y evaluar el contexto y los efectos de la introducción del devengo en los sistemas contables públicos, a partir del modelo contable promovido por las IPSAS.
3. Presentar el estado actual de la implementación internacional del modelo contable promovido por las IPSAS, enfatizando en la situación latinoamericana.
4. Presentar y analizar, de modo sistemático, la literatura más significativa que aborda la transparencia y la divulgación de información financiera, y su interrelación con las reformas de la contabilidad gubernamental, especialmente el *endorsement* de las IPSAS.

5. Aportar evidencia empírica sobre el nivel de divulgación de la información financiera y presupuestaria de las administraciones públicas territoriales en Colombia y Perú por medio de Internet, así como identificar las variables que influyen en tales niveles de divulgación.

6. Establecer el grado de conformidad de la información financiera divulgada por los departamentos de Colombia y Perú con las IPSAS.

En la investigación hemos asumido una postura metodológica holística (Ryan, Scapens y Theobald, 2002; Pihlanto, 2003). Integramos dos enfoques de investigación en el desarrollo de la tesis. Un enfoque cualitativo e interpretativo es utilizado para alcanzar nuestros objetivos específicos uno al cuatro. Adicionalmente, un enfoque empírico y explicativo es desarrollado para el logro de los objetivos cinco y seis.

En el enfoque de investigación cualitativa, nos hemos soportado en el *Modelo de Reforma de la Gestión Financiera, MRGF* (Lüder, 2002) y utilizamos como instrumentos el análisis y la interpretación documental y las entrevistas semi-estructuradas con agentes privilegiados. En el enfoque de naturaleza empírica, utilizamos dos índices para medir la Divulgación de Información Financiera y Presupuestaria en Internet – DIFI (Índice DIFI) y la conformidad de la información financiera divulgada con las IPSAS (Índice de Cooke). La aplicación de los índices se realiza en las entidades de gobierno territorial de los dos países (los departamentos). A partir de los resultados de estos dos índices, realizamos modelos de regresión por Mínimos Cuadrados Ordinarios, MCO, para identificar las variables económico-sociales que explican los resultados observados. Luego realizamos una comparación de la DIFI entre los departamentos de los dos países, utilizando el análisis *cluster*.

De esta forma, para cumplir nuestros objetivos, el documento se compone por esta introducción, dos grandes partes y un apartado de conclusiones generales. Cada parte está integrada por dos capítulos.

La primera parte se denomina “*Contabilidad gubernamental e IPSAS: su importancia en la reforma de la gestión financiera en Colombia y Perú*”. En el primer

capítulo, con base en el *Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera, MRCG* (Lüder, 2002), caracterizamos la transformación de la contabilidad gubernamental en Colombia y Perú en los últimos 25 años. Igualmente, identificamos las variables que han promovido y frenado el proceso, definimos su estado actual y esbozamos el aprendizaje de estas reformas para la región. En el segundo capítulo, para evaluar la importancia de las IPSAS en el impulso a las reformas, presentamos los pros y contras de la incorporación del devengo y de los criterios de la contabilidad empresarial en el Sector Público. Caracterizamos el modelo contable que promueven las IPSAS y los retos doctrinales y regulativos que este modelo enfrenta. También, en este capítulo bosquejamos el proceso de *endorsement* internacional de las normas y enfatizamos la situación de los países latinoamericanos.

La segunda parte se denomina: ***“Efectos de las reformas en la transparencia y la divulgación de la información financiera: su vínculo con el Gobierno Electrónico”***. En el tercer capítulo se realiza una revisión de la literatura sobre Gobierno Electrónico, transparencia y divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet (**DIFI**). A la vez, en este capítulo se vinculan las reformas de la contabilidad gubernamental, particularmente la adopción de las IPSAS, con la búsqueda de incremento de la transparencia y la divulgación de información financiera y presupuestaria. La revisión de los trabajos previos nos permite identificar los instrumentos más idóneos para la investigación empírica. El capítulo finaliza presentando y justificando los instrumentos seleccionados (índice DIFI e índice de Cooke). En el cuarto capítulo se presentan las evidencias empíricas del trabajo realizado. Para ello primero se describe y justifica la selección de la población que estudiamos: las entidades de la administración pública territorial en ambos países. Por consiguiente, abordamos treinta y tres (33) departamentos colombianos y veintiséis (26) departamentos peruanos. Posteriormente se presentan los resultados descriptivos de la DIFI y de la conformidad con IPSAS. Luego se presentan los modelos, las variables y los resultados de las regresiones por MCO. Seleccionamos en este proceso variables que han sido contrastadas previamente en la literatura (Población, Riqueza, Acceso a Internet, Apalancamiento, Ingresos, Magnitud de la Inversión), para explicar los niveles de divulgación DIFI. Aportamos, adicionalmente, la contrastación de las variables

Estrés Financiero (servicio de la deuda) y Conformidad con las IPSAS (Cooke). También, se realiza un análisis *Cluster* para comparar y agrupar los resultados de la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet por parte de los departamentos. El capítulo finaliza presentando el análisis y la interpretación de los resultados.

El trabajo concluye que los procesos de reforma desarrollados en Colombia y Perú son innovaciones en contabilidad gubernamental. Se caracterizan las variables de estructura, de comportamiento e instrumentales que participan en cada uno de los procesos y se identifica el estado actual de las reformas en cada país. Esto nos permite mostrar que las diferencias contextuales determinan significativamente los procesos de reforma y que, aun cuando existen similitudes, las reformas están lejos de poder ser estandarizadas.

También se establece que el nivel de divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet por parte de los departamentos en el Perú es superior al nivel alcanzado por los departamentos en Colombia. Repercute en ello la existencia de una Ley de transparencia en el Perú, que prescribe específicamente la divulgación en Internet de la información presupuestaria de las entidades públicas. No obstante, se identifica que en relación a la información que no es obligatorio divulgar, los departamentos de Colombia obtienen mejores índices. Esto nos permite deducir que el isomorfismo (mimético, normativo y coercitivo) explica en parte la divulgación de información en el Perú, antes que las variables económicas o sociales, que son planteadas como determinantes por las teorías económicas convencionales.

El trabajo recoge evidencia según la cual las variables económico-financieras, sociales y demográficas que se relacionan positiva y significativamente con la divulgación de información en Internet por parte de los departamentos de Colombia son: el Apalancamiento, el Estrés Financiero, el Acceso a Internet, y el tamaño de la Población. En el caso peruano, la única variable que resulta positiva y significativamente relacionada con la divulgación de información es el tamaño de la Población. También, en el caso colombiano, identificamos que el nivel de Conformidad

con las IPSAS está positiva y significativamente relacionado con el Nivel de divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet. Esto nos lleva a plantear que, en el caso colombiano, el proceso de modernización de la contabilidad gubernamental y de armonización con las IPSAS está repercutiendo en la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet.

**PRIMERA PARTE. CONTABILIDAD  
GUBERNAMENTAL E IPSAS: SU IMPORTANCIA EN  
LA REFORMA DE LA GESTIÓN FINANCIERA EN  
COLOMBIA Y PERÚ**



## **CAPÍTULO 1. INNOVACIONES EN CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LATINOAMÉRICA: LOS CASOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

### **1.1. Introducción**

La caracterización y comparación de los sistemas contables, tanto del Sector Público como del privado, sigue aportando al objetivo académico de comprensión y explicación de las diferencias de la información contable y financiera en distintos contextos geográficos (Nobes, 2011).

Más allá de su utilidad académica, el estudio de los sistemas contables públicos sirve como instrumento para la evaluación de los factores que promueven u obstaculizan la modernización de la gestión financiera pública. Esto resulta importante para los gobiernos, los organismos multilaterales, los inversores individuales e institucionales, y la ciudadanía, entre otros interesados.

El estudio internacional de la contabilidad gubernamental ha ganado consistencia y audiencia en los últimos 25 años (Chan, 2002; Broadbent y Guthrie,

2008; Humphrey y Miller, 2012). Diferentes condiciones del entorno han sido favorables para este proceso. Entre ellas resalta el surgimiento e implementación del *New Public Management*<sup>1</sup> – NPM – que inspira, desde inicios de 1980, múltiples reformas en la gestión pública, en búsqueda de eficiencia, eficacia y economía. Estas reformas de la administración pública, el aumento de la financiación estatal a través de los mercados de capitales y los procesos de integración regional de la Unión Europea, por mencionar algunos factores, han sido propicios para la modernización de la contabilidad gubernamental en los países de la OECD (Chan y Xiaoyue, 2002; Lüder y Jones, 2003). Con la globalización financiera y la expansión de las reformas de las administraciones públicas, las transformaciones en la contabilidad gubernamental se ha extendido a los países emergentes y en vías de desarrollo (Chan, 2006). Tales procesos han impactado, pero a la vez han sido influenciados, por la conformación y el desarrollo del “campo académico” de la contabilidad gubernamental.

En este contexto, el trabajo emprendido por la red Comparative International Governmental Accounting Research – CIGAR –, ha permitido la consolidación de marcos conceptuales, la descripción y comparación de sistemas contables y la sistematización de evidencias empíricas sobre el desarrollo de la contabilidad gubernamental (Chan, Jones y Lüder, 1996; Lüder, 2002; Chan, 2002). El modelo de la Contingencia de Lüder (1992, 1994, 2002), se ha constituido en uno de los referentes para caracterizar, comprender y comparar los procesos de innovación en contabilidad gubernamental a nivel internacional (Lüder y Jones, 2003; Jorge, 2003, 2005, 2007; entre otros).

En el caso de los países latinoamericanos, la investigación en esta materia es aún deficitaria (Caba et al., 2009). Los antecedentes más significativos son los trabajos de caracterización de los sistemas contables gubernamentales de los países del cono sur

---

<sup>1</sup> Puede plantearse que hay tres pilares del NPM con implicaciones en la gestión financiera gubernamental: i) el compromiso con el equilibrio financiero, ii) el incremento de la calidad en la provisión de bienes y servicios públicos y iii) la mejorara de la transparencia en la gestión y la información pública (Pollitt, 1990; Hood, 1995). Construir estos pilares reclama cambios en los sistemas contables públicos, tales como la incorporación de la contabilidad de devengo, la mejora en las reglas y prácticas de registro, el posicionamiento del reporte financiero y la medición del desempeño (Caperchione, 2006).

(Caba, 2001; Caba y López, 2003; Caba et al., 2009). Recientemente han sido llevadas a cabo investigaciones relativas a la región centroamericana (Araya, 2011; Araya et al., 2011).

No obstante, importantes cambios y reformas se han presentando, y están en marcha, en Latinoamérica. Entre ellos se encuentra la implementación de sistemas contables con base en el devengo, la integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto y la más reciente tendencia de adaptación y/o adopción de las *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS* (Caba y López, 2003; Roldan y Gómez, 2011; Araya et al., 2011).

Evaluar estos cambios, algunos emprendidos desde mediados de los años 1990, implica caracterizar las variables, el proceso y el estado de la reforma de los sistemas contables públicos. La utilización de modelos que permitan la comparación internacional de los procesos de reforma, contribuye al desarrollo académico y contextual de la disciplina. Todo ello también permitiría actuar de manera asertiva en las decisiones futuras de política pública (Chan, 2006).

Los casos de Colombia y Perú resultan significativos por tres razones: i) estos países iniciaron, antes que otros en la región, la implementación en el Sector Público de la contabilidad financiera patrimonial con base en el principio de devengo, ii) mantuvieron el dualismo en sus sistemas informativos con un presupuesto basado en el criterio de caja, y iii) adelantaron labores para actualizar su regulación contable pública, bien armonizando o bien adoptando las IPSAS<sup>2</sup>. No obstante, existe poca literatura académica que caracterice y evalúe los procesos desarrollados en Colombia y en Perú. De allí surge la pregunta ¿pueden considerarse los procesos desarrollados en la contabilidad gubernamental en Colombia y en Perú como innovaciones? Y de ser así, ¿qué variables han promovido o frenado el desarrollo de los procesos y en qué estado se encuentran en cada país?

---

<sup>2</sup> En el contexto Colombiano, la regulación local fue armonizada con las IPSAS Nos. 1 a la 20, en 2007 (CGN, 2007). Por su parte, en el Perú se adoptaron las IPSAS Nos. 1 a la 17 en 2002, y de las IPSAS Nos. 18 a la 20 en 2006 (Banco Mundial, 2009). Los conceptos de adopción, armonización y convergencia, son usados en consonancia con lo planteado por Pacter (2005). Una diferenciación detallada de los mismos, es presentada en el capítulo 2 de esta tesis.

Así, el presente capítulo tiene como objetivo caracterizar las variables de contexto, de comportamiento e instrumentales de los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia y en Perú en los últimos 25 años, evaluando si tales reformas pueden considerarse como innovaciones en contabilidad gubernamental. Para lograr este objetivo, nos apoyamos en el *Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera, MRGF*, propuesto por Lüder (2002) que retoma propuestas, críticas y ajustes al modelo original de la contingencia.

Para atender a este objetivo, adicional a esta primera sección introductoria, el capítulo se estructura incluyendo otras seis partes o secciones. En la segunda parte se presenta la evolución del modelo de la contingencia, que origina el *Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera, MRGF*. En este apartado también se plantea un concepto de “innovación en contabilidad gubernamental”. La tercera parte recoge las precisiones metodológicas del capítulo y se justifica la comparación de los procesos de reforma en los dos países. En la cuarta parte, se aplica el *MRGF* al caso colombiano, caracterizando sus etapas y presentando el proceso de armonización de las IPSAS. En la quinta parte, también con base en el *MRGF*, caracterizamos la reforma en el caso peruano, demarcamos las etapas y enfatizamos el proceso de adopción de las IPSAS en tal jurisdicción. La sexta parte recoge los elementos que constituyen un aprendizaje de las reformas en Colombia y Perú. Finalmente, presentamos unas breves conclusiones del capítulo.

## **1.2. Del Modelo de la Contingencia al Modelo de la Reforma de la Gestión Financiera – MRGF-**

### **1.2.1. Evolución del Modelo de la Contingencia**

La identificación de diferencias en los sistemas de contabilidad gubernamental de varios países industrializados que habían implementado reformas hacia sistemas más informativos<sup>3</sup>, llevó a Lüder a formular un modelo comprensivo de las condiciones que

---

<sup>3</sup> La búsqueda de un sistema más informativo, está en la base del concepto de innovación, que es ampliado en el acápite 2.2.

explicaban las innovaciones en contabilidad gubernamental. Este instrumento conceptual fue denominado *Modelo de la Contingencia* (Lüder, 1992).

El modelo de la contingencia buscó identificar las variables estructurales y contextuales de orden político-administrativo que participaban en el cambio de los sistemas contables gubernamentales. Los principales elementos del modelo eran los estímulos al proceso de reforma, las variables estructurales en el nivel socio-político y administrativo del país y las posibles barreras a la implementación de las reformas. El modelo buscó constituirse en un marco conceptual para investigaciones empíricas, que permitiera la comparación internacional y en un medio para explicar la influencia del contexto sobre los procesos de reforma de la información del Sector Público (Lüder, 1992).

Fruto de aplicaciones del modelo, o de modelos inspirados en éste, a diferentes países (Estados Unidos, Dinamarca, Noruega, Suecia, Alemania, Polonia, Nueva Zelanda, España, Australia, Canadá, Reino Unido, Kenia, Tanzania, Uganda), de la reflexión metodológica sobre el mismo y del debate al interior del CIGAR, el modelo fue objeto de crítica y de propuestas de mejora a lo largo del tiempo (Godfrey, Devlin y Merrouche, 1995, 1996, 2001; Jaruga y Nowak 1996; Pallot, 1996; Laughlin y Pallot, 1998; citados por Lüder, 2002).

Lüder (2002) sintetizó un modelo redefinido que incorpora aspectos “comportamentales”, transforma e incorpora estímulos útiles para la explicación en países emergentes y en vías de desarrollo e identifica que las innovaciones se desarrollan como un “proceso”, estableciendo la posibilidad de distintas etapas de la reforma. Así, elementos blandos como el concepto y la estrategia de implementación de la reforma o la existencia de una comunidad epistémica, vienen a enriquecer la dimensión estructural que el modelo de la contingencia tenía. El nuevo modelo fue nominado como *Modelo de la Reforma de la Gestión Financiera –MRGF–* (Lüder, 2002). Esta denominación admite que la transformación hacia sistemas contables gubernamentales más informativos se da en el marco de reformas más generales de la gestión de la administración pública.

Este nuevo modelo ha sido aplicado, entre otros, a Portugal (Jorge, 2003; 2005), con propuestas de ajuste a los países Latinoamericanos del Cono Sur (Caba et al., 2009<sup>4</sup>), a los países centroamericanos, específicamente en Costa Rica (Araya, 2011; Araya et al., 2011, 2011b) y a Malasia (Saleh, 2005). En el nivel local, se ha usado en Portugal y Reino Unido (Jorge, 2003; 2005) y parcialmente retomado para explicar algunos procesos locales en Francia (Lande, 2006).

El modelo se estructura a partir de siete grupos de variables, que se pueden clasificar en tres tipos. El primer tipo de variables son *variables de contexto*, que se recogen en dos grupos: los *estímulos* y la *situación institucional*. Estas variables, como lo indica su tipología, establecen características estructurales que condicionan el comportamiento por los constreñimientos contextuales, de allí la idea original de comportamiento contingente. El segundo tipo de variables, caracterizan las dimensiones *de Comportamiento*, constituidas por tres grupos, a saber: *los conductores de la reforma*, *los promotores políticos de la reforma* y *los grupos de interés en la reforma*. Estas variables hacen referencia a las acciones y actitudes que diferentes agentes despliegan o asumen en, y frente a, la reforma. Finalmente, el tercer tipo de variables son *Instrumentales* y recogen dos grupos: *Concepto de reforma* y *estrategia de implementación* (Lüder, 2002). Estas variables dan sentido a la posibilidad de implementar la reforma con distintos matices y directrices, lo que permite entender los diferentes momentos en el grado de cambio.

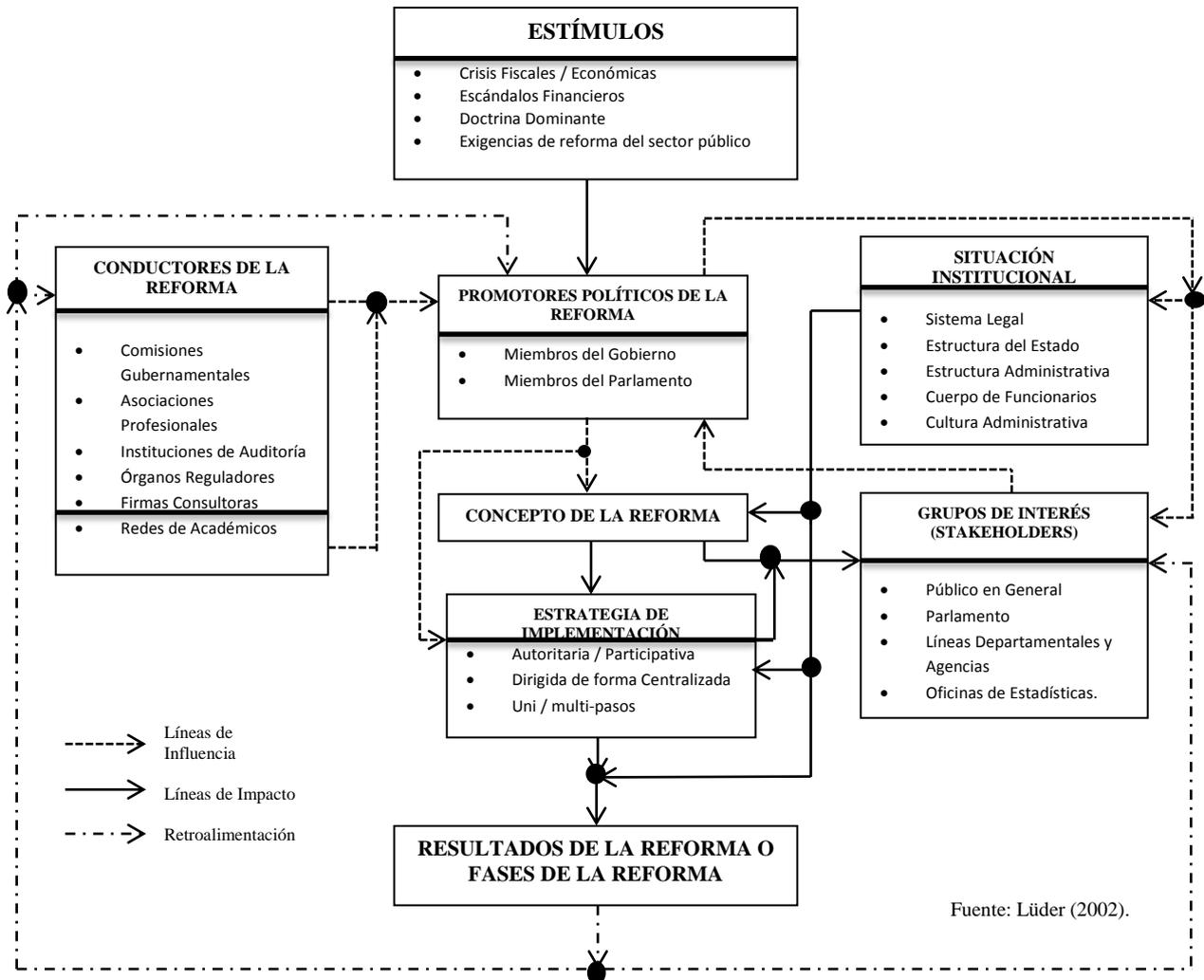
La figura No. 1, recoge los grupos de variables y modela las interacciones de que son objeto.

Hemos seleccionado este modelo, al igual que Jorge (2003, 2005), porque es la versión ajustada más actualizada, porque recoge particularidades para los países emergentes y porque ha sido usado para caracterizar otras reformas en la región. Esto permite la comparabilidad de los procesos de innovación en contabilidad gubernamental en un entorno internacional.

---

<sup>4</sup> Especialmente centrado en el estudio del impacto del cambio del régimen político sobre la contabilidad gubernamental.

Figura No. 1. Modelo de la Reforma de la Gestión Financiera.



### 1.2.2. Concepto de Innovación en Contabilidad gubernamental

Para dar respuesta a la pregunta que guía este trabajo, resulta importante establecer un concepto de “*innovación en contabilidad gubernamental*”. Pese a la extendida utilización y legitimidad del modelo de la contingencia y sus modificaciones (Lüder, 2002, Chan, 2002), se ha planteado que el significado de innovación en contabilidad gubernamental es poco claro, permanece inexplicado, o es aún una “*caja negra*” (Caba et al., 2009; Ouda, 2010). Esto puede deberse a que el foco de atención del modelo ha sido “...*la explicación de la influencia del contexto en una reforma*”

*especial o en un proceso de innovación...*” (Lüder, 2002; pág. 2), antes que abordar el contenido mismo de las innovaciones.

Desde un punto de vista general, *“las innovaciones son ideas y prácticas traídas a la implementación”* (Tidd, Bessant y Pavitt 2005). Para Schumpeter (1939) la innovación puede ser concebida como resultado del cambio técnico y/o tecnológico en búsqueda de eficiencia empresarial para responder a la disciplina del mercado. También puede definirse como una transformación disruptiva, original y fundamental de las tareas centrales de una organización (Moore y Hartley, 2008).

Durante muchos años el Sector Público no tuvo dentro de sus prioridades la innovación en el sentido antes planteado. La estructura burocrática weberiana gobernada por la racionalidad legal, implicaba procesos distintos, ajenos a las presiones por innovación que caracterizan a las empresas en competencia (Moore y Hartley, 2008). No obstante, los retos sociales, políticos y económicos que enfrentaron las administraciones públicas de las economías avanzadas durante la década de 1970, preconizaron la necesidad de innovación en el sector. *“La adopción del NPM puede ser vista como un resultado de la convicción de políticos con fuertes creencias en los méritos del modelo de gestión de los negocios para todas las organizaciones”* (Lapsley, 2009; 2). La modernización de la administración pública planteada por el NPM, retoma el pensamiento gerencial, las prácticas, los procesos y los estándares del sector privado empresarial. En este contexto, la traducción y el traslado de los sistemas empresariales de información, de reporte, de control y de medición y gestión del desempeño son vistos como una innovación para el Sector Público (Christensen y Rocher, 2010; Christensen y Skaerbaek, 2010).

Lüder (1992, 1994, 2002) ha señalado que entiende por reforma (o proceso de innovación) el tránsito hacia sistemas contables más informativos. *“Un sistema más informativo desempeña dos funciones: provee información confiable y comprensible sobre las finanzas públicas y entrega una base para el control financiero mejorado de las actividades del gobierno”*. (Lüder, 1992, p.108). Por ello, se ha planteado que el

tránsito hacia un sistema de información financiera basado en el principio del devengo<sup>5</sup>, que integre la información contable y presupuestaria y que esté dirigido a las necesidades de los usuarios de la información, puede considerarse una reforma o innovación (Jagalla, Baker y Weber, 2011). De aquí se deduce que un sistema más informativo, también permitiría una mejor rendición de cuentas (accountability) y aumentaría la transparencia, promoviendo una apertura del Sector Público hacia la sociedad (Hood, 2010).

Moore y Hartley (2008), han planteado que conviene distinguir las innovaciones asociadas a procesos y resultados, propias del cambio en el interior de una organización, de aquellas innovaciones que trascienden las fronteras organizacionales y que vinculan más ampliamente múltiples organizaciones e instituciones como un conjunto, con impacto en el sistema social. Las primeras innovaciones, de procesos o de productos, se centran en cambios técnicos y tecnológicos para el aumento de la eficiencia y la eficacia en una organización o en una parte de ésta: son innovaciones organizacionales. El segundo tipo de innovaciones supone la implementación de procesos y productos con modificaciones técnicas en el interior de organizaciones concretas, pero además incorporan transformaciones en las concepciones, los valores, los acuerdos institucionales y en las relaciones entre las organizaciones y el sistema social: estas son innovaciones en gobernanza (Moore y Hartley, 2008).

Las reformas en los sistemas contables públicos en las últimas décadas, trascienden el cambio técnico de un proceso o la introducción de un producto y desbordan las fronteras de una sola organización. Pasar de información contable para la rendición de cuentas y el cumplimiento, a información para la gestión, la optimización, la coordinación de mejores tareas y el control financiero (Jorge, 2003, 2005), implica modificaciones culturales e institucionales y no solamente cambios técnicos. El modelo de Lüder (1992, 1994, 2002) enfatiza en las variables contextuales y de comportamiento

---

<sup>5</sup> “La contabilidad de devengo tiene tres objetivos: reconocimiento de los eventos en el momento en que ocurren, asociación de gastos e ingresos con el ejercicio, y una distinción entre gastos e ingresos de activos y pasivos” (Lande, 2006; 20). Para Ouda (2010, Pág 64) la transición a un sistema de devengo puede tomar tres formas: “i) proporcionar informes elaborados sobre la base del devengo, ii) no solo proporcionar informes, sino también modificar el sistema de registro sobre la base del devengo, y iii) desarrollar toda la gestión financiera –incluido el presupuesto – sobre la base del criterio de devengo”.

y en las relaciones de influencia, efecto y retroalimentación que promueven u obstaculizan la reforma. Tales variables y relaciones caracterizan más a una innovación en gobernanza que a una innovación organizacional.

Como hemos señalado, el concepto de innovación en el modelo de Lüder parte de una expectativa de “mejora” o de transformación positiva *en la calidad de la información de las finanzas públicas y en control financiero de las actividades del gobierno*. Alguna evidencia muestra que muchos de los cambios no han logrado satisfacer las expectativas inicialmente planteadas (Lapsley, 2009; Brusca y Montesinos, 2010; Christensen y Skaerbaek, 2010; Pilcher, 2011; Jagalla et al., 2011). Los alcances y limitaciones de los procesos de reforma, y de las reformas mismas, están en evaluación. Por consiguiente resulta conveniente clarificar el tipo de innovación que ha supuesto la transformación de la contabilidad gubernamental.

En consonancia con lo anterior, planteamos que los cambios en los sistemas de información y control financiero públicos que trasciendan las fronteras de una organización, modifiquen procesos y productos y reclamen ajustes en las relaciones y acuerdos organizacionales e institucionales, para conseguir información y control financiero mejorados, no son innovaciones puramente internas u organizacionales, sino que constituyen innovaciones con incidencia en la propia gobernanza de las entidades públicas.

### **1.3. Referente metodológico del capítulo**

Pese al crecimiento e importancia de la investigación empírica en contabilidad, la investigación descriptiva y analítica es determinante para conseguir una adecuada comprensión de los contextos en que operan las prácticas contables (Gaffikin, 2006). En el campo de la contabilidad gubernamental, los trabajos descriptivos son importantes, debido al carácter aún “adolescente” de la disciplina (Lüder, 2002; Chan, 2003). También resultan útiles para desarrollar procesos de caracterización que permitan la comparación internacional y posteriores investigaciones empíricas (Lüder, 2002). Este capítulo es descriptico-analítico y constituye la primera parte de nuestra tesis, que tiene

como objetivo caracterizar las reformas de la gestión financiera pública en la región latinoamericana y evaluar sus impactos en la transparencia de la información pública, particularmente en los casos de Colombia y Perú.

Con este capítulo buscamos identificar las variables e interacciones propuestas por el *Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera* (Lüder; 2002). Este trabajo está en línea con recientes publicaciones que dan cuenta de la vigencia de este instrumento teórico y metodológico (Saleh, 2007; Jorge, 2007; Araya et al., 2011; Alesani, Jensen y Steccolini, 2012).

Hemos realizado un diseño cualitativo e interpretativo para este capítulo. Nos basamos en la exploración y análisis de los soportes institucionales que documentan la evolución de la contabilidad gubernamental en Colombia y Perú, en los últimos veinticinco (25) años. Documentos públicos, archivos institucionales e información dispuesta en las páginas web oficiales fueron la base de la investigación. Así mismo, hemos realizado un trabajo de campo, consistente en entrevistas semi-estructuradas con cuatro agentes privilegiados, que han sido partícipes directos en las reformas. Las entrevistas fueron desarrolladas en Perú, en el verano de 2012 (el instrumento que guió las entrevistas se presenta en el anexo No. 1). Esta exploración se acompaña del conocimiento en el terreno, como actor participante, por parte del doctorando. Esta posición metodológica es aceptada en la investigación contable (Ryan et al., 2002).

Colombia y Perú son dos países caracterizados como economías emergentes<sup>6</sup>. Su ubicación geográfica y varias de sus raíces culturales, los definen como países Andinos. Ambos hacen parte de la Comunidad Andina de Naciones – CAN. En los últimos años, han emprendido iniciativas de integración regional, tales como la Alianza del Pacífico<sup>7</sup>. Diferentes indicadores muestran que existen similitudes entre los dos países. Según el Banco Mundial, su Ingreso Nacional Bruto per cápita, fue relativamente similar para el periodo 2008-2012<sup>8</sup> (Antes PIB per cápita). El Índice de Desarrollo Humano 2013, sitúa

---

<sup>6</sup> <http://www.bloomberg.com/slideshow/2013-01-30/the-top-20-emerging-markets.html>

<sup>7</sup> <http://alianzapacifico.net/>

<sup>8</sup> <http://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GNP.PCAP.CD>

a Colombia y al Perú dentro del rango de índices altos, en las posiciones 91 y 77 respectivamente (PNUD, 2013).

Finalmente, pero no menos significativo, Perú y Colombia han sido dos de los países en la región, pioneros en la incorporación del criterio del devengo en sus sistemas contables públicos (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, 1998a, 1998b), así como en la reforma de sus marcos regulatorios para aproximarse a las IPSAS. En este contexto, resulta determinante caracterizar los procesos de reforma en ambos países, para evaluar y comparar, desde un referente metodológico y en un contexto internacional, los logros, limitaciones y retos de las innovaciones en contabilidad gubernamental.

#### **1.4. El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia**

##### **1.4.1. Evolución cronológica de la reforma<sup>9</sup>**

Durante años, la contabilidad del Sector Público en Colombia, fue responsabilidad de la Contraloría General de la República<sup>10</sup>, elaborada a partir de diversos manuales de contabilidad gubernamental emitidos por este organismo. La contabilidad era principalmente presupuestaria, con base en el criterio de caja y desarrollada de forma descentralizada por cada entidad pública, para remitirla luego a la Contraloría. Existe evidencia sobre la disímil aplicación de los parámetros establecidos por la Contraloría. El objetivo fundamental de esta información era dar cuenta de los recursos recibidos y aplicados por cada entidad. El criterio de devengo se incorporó en uno de los manuales de la Contraloría, pero no tuvo éxito en su aplicación (CGN, 2006; 71).

---

<sup>9</sup> Una caracterización de la evolución histórica de la contabilidad pública en Colombia puede verse en Pulgarín y Cano (2000), Sierra y Ardila (2008) y CGN (2006).

<sup>10</sup> Órgano de control fiscal externo, creado en 1923, consecuencia de la “Misión Kemmerer”. La Contraloría General opera en el nivel Nacional, y de forma descentralizada existen Contralorías departamentales y municipales.

El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental inició formalmente con la creación de la figura de Contador General en la Constitución de 1991<sup>11</sup>. Uno de los objetivos fue separar las funciones de normalización, centralización y consolidación de la contabilidad del Sector Público y su control externo. Esta misión era desarrollada por la Contraloría.

Tan sólo con el Decreto 085/1995, se crea la Dirección General de Contabilidad Pública – DGCP –, como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. A finales de este mismo año se emite el primer Plan General de Contabilidad Pública – PGCP – (Resolución 4444/1995), de obligatorio cumplimiento para todo el Sector Público desde el 1 de enero de 1996. La contabilidad por partida doble y el principio de Devengo son centrales en el modelo contable adoptado. Por consiguiente 1995 es el momento de puesta en marcha de la reforma.

La Ley 298 es promulgada en julio de 1996, creando la Contaduría General de la Nación – CGN–, como una Unidad Administrativa Especial, con autonomía administrativa, técnica, y presupuestaria. Esta entidad comenzó a operar en 1997, extinguiendo la DGCP.

La Ley 298/1996 establece que todas las entidades públicas deberán tener una oficina de contabilidad. También define el Sistema Nacional de Contabilidad Pública y establece que la Contaduría regulará en materia de contabilidad financiera para todas las entidades del Sector Público, de los niveles nacional y territorial. De esta forma la CGN se constituye en el organismo regulador, normalizador, centralizador y consolidador de la información contable del Sector Público.

La emisión de regulación contable pública, la capacitación en contabilidad gubernamental a los funcionarios responsables, el desarrollo de plataformas informáticas para la centralización de la información y el proceso de consolidación del

---

<sup>11</sup> “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría”(Constitución Política, 1991; Art. 354).

balance general de la Nación y del Sector Público se llevan a cabo de forma ininterrumpida desde 1996 por la CGN.

Pese a los esfuerzos, la posibilidad de llevar una contabilidad confiable y relevante en todas las entidades públicas enfrentó retos y obstáculos iniciales. La ausencia de inventarios, o de inventarios individualizados de los activos, de valoraciones iniciales y la insuficiencia de medios materiales y de personal idóneo para la generación de la información, fueron obstáculo para el desarrollo de la contabilidad gubernamental bajo el nuevo modelo. La cultura política, la tradición de concentración administrativa y el legado de desorganización y corrupción disminuyeron inicialmente el impacto de la reforma.

Durante el año 1999 el PGCP es sometido a evaluación y reforma, fruto de la experiencia regulatoria y del aprendizaje en el terreno, resultando del proceso el nuevo PGCP, aprobado por la Resolución 400/2000.

Debido al diseño constitucional, el Balance General de la Nación debe ser sometido a control fiscal y a control político, este último ejercido por la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes<sup>12</sup>. Desde 1996 y hasta 2002 el dictamen del Balance General fue de opinión negativa por parte de la Contraloría y generó llamados de atención al gobierno, por parte de los cuerpos políticos. Desde 2003, el dictamen ha sido razonable con salvedades.

Para esta época el proceso y perímetro de consolidación de la CGN había mejorado y aumentado. Debido al “saneamiento contable” la información contable ganó cada vez más confiabilidad en las cerca de 3800 entidades que debían producirla.

En este contexto, desde el año 2003, la CGN inicia el proceso para actualizar la regulación contable y armonizarla con las tendencias internacionales. Se evaluaron las recién emitidas IPSAS. En el año 2007, fruto de la actualización de la regulación contable pública armonizada con algunas de las 21 IPSAS vigentes a 2006, es emitido

---

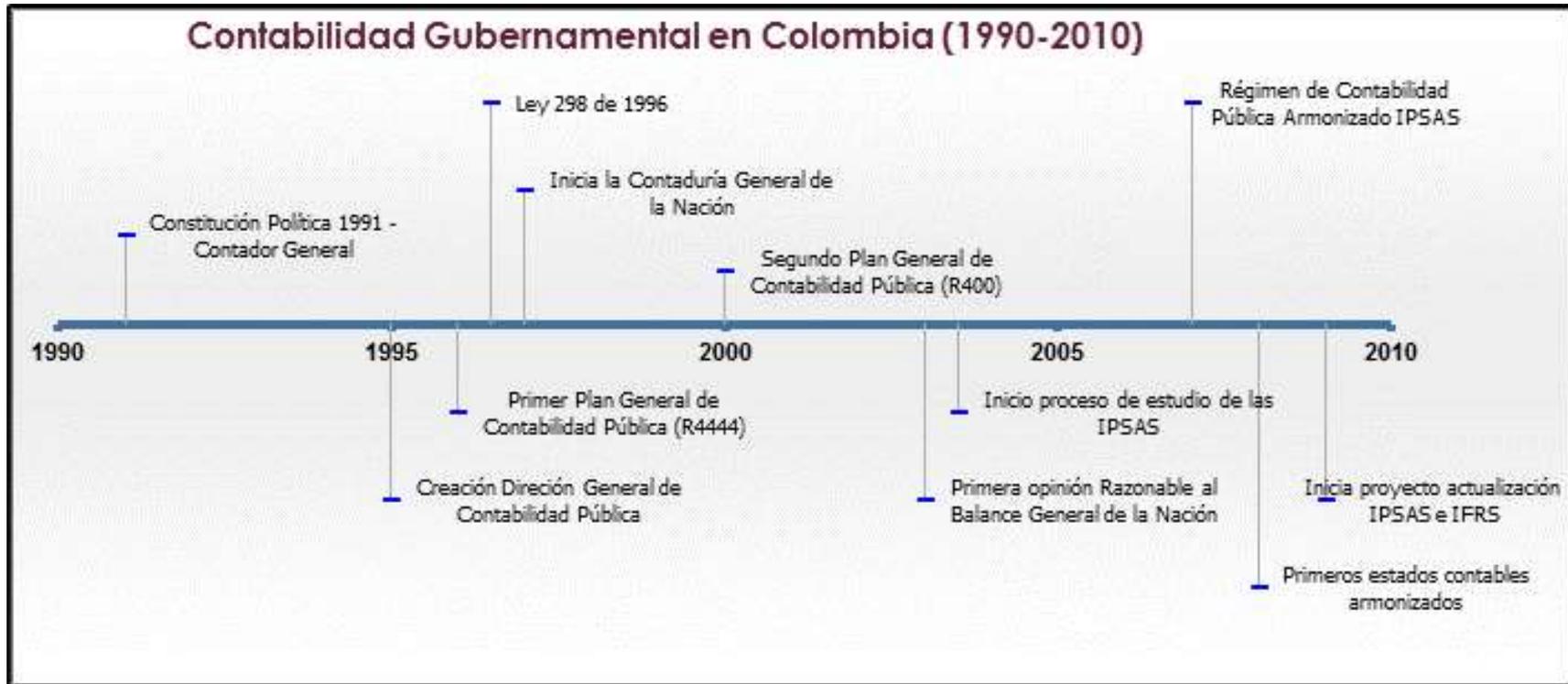
<sup>12</sup> Una de las dos cámaras del Congreso.

el Régimen de Contabilidad Pública – RCP –, por medio de la Resolución 354/2007. El RCP cubre a las entidades de gobierno y a las empresas, distinguiendo tratamientos para cada el primer tipo.

Desde 2009 la CGN trabaja en actualizar su regulación, para incorporar de forma armonizada los nuevos requerimientos de las IPSAS y estudia la política de regulación para las empresas de propiedad estatal.

El 1 de febrero la CGN emitió la Resolución 033/2012, que permite la aplicación voluntaria, con fines evaluativos, de los *International Financial Reporting Standards*–IFRS, a las empresas de propiedad estatal que emiten instrumentos de deuda o de patrimonio. Este último evento evidencia las reformas aún en marcha. La gráfica No. 1 esquematiza el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia entre 1990-2010.

Gráfica No. 1. Evolución cronológica de la contabilidad gubernamental en Colombia 1990-2010.



### 1.4.2. La aplicación del Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera al caso Colombiano<sup>13</sup>

Seguiremos las tipologías y los grupos de variables establecidos por Lüder (2002), para nuestra caracterización. Al interior de cada grupo resaltamos aquellas variables que han participado en el proceso de reforma, bien como conductoras o promotoras, bien como restricciones u obstáculos de la misma.

Por las condiciones contextuales, culturales y legales de Colombia, en el país se habla indistintamente de contabilidad pública o contabilidad gubernamental<sup>14</sup>. Seguiremos este criterio de indiferenciación en lo que resta del texto.

#### 1.4.2.1. Variables de Contexto

##### *Los estímulos*

La década de 1980 puso de manifiesto la crisis institucional del Estado y de la sociedad colombiana. Múltiples factores sociales, políticos y económicos fueron movilizados para la Asamblea Nacional Constituyente desarrollada en 1991<sup>15</sup>. La nueva Constitución vendría a ser el instrumento para la conciliación de diferentes grupos y

---

<sup>13</sup> Una descripción del contexto del sector y de la contabilidad gubernamental en Colombia, sin referente teórico y metodológico comparativo, puede verse en (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, 1998 y Pulgarín y Cano, 2000).

<sup>14</sup> La Ley misma ha definido el concepto de Contabilidad Pública, para diferenciarla de la Contabilidad de la ejecución del presupuesto y para integrar la información contable de una diversidad de entidades públicas diferentes a las de gobierno general. Arts 3 y 10 de la Ley 298/1996. En el entorno internacional, la contabilidad gubernamental se ha referido exclusivamente a la contabilidad del gobierno. Esta es una diferencia significativa con el contexto colombiano ya que la contabilidad pública en Colombia es aplicada también por las empresas de propiedad y control Estatal. Esto ha tenido efectos significativos en la reforma que son explicitados en el acápite 4.

<sup>15</sup> La expansión del narcotráfico y su estrategia de terror, la creciente sintonía de algunos grupos sociales con las diversas guerrillas existentes, el holocausto del palacio de justicia, los múltiples intentos fallidos de acuerdos de paz con grupos al margen de la Ley, la desmovilización efectiva de algunos grupos como la guerrilla del M-19, el asesinato sistemático de representantes políticos de grupos de oposición y líderes sociales, entre otros, fueron eventos que marcaron la crisis del entramado institucional imperante. Las desoladoras cifras sociales, los índices de necesidades básicas insatisfechas, los indicadores de concentración de la riqueza y la falta de acción del Estado frente a estos factores, también son elementos que motivaron la asamblea (Pardo, 2011).

posturas, gracias a la participación de actores políticos, la sociedad civil y muchos grupos de opinión.

La Constitución de 1991 instauró un proceso de transformación del aparato Estatal, para conseguir mayor eficiencia y eficacia en la atención a las necesidades básicas de la población. Estableció el concepto de Estado Social de Derecho y con ello gestó una serie de instituciones para la prestación de servicios sociales y la provisión de bienes públicos. A su vez, replanteó e impulsó el marco de la descentralización fiscal y administrativa en los departamentos y municipios. También implantó instituciones para la división y el equilibrio del poder, para el control de la gestión y la hacienda pública y para reforzar la justicia y la lucha contra el delito (Pardo, 2011). En este contexto surge la figura del Fiscal General de la Nación, el Defensor del Pueblo, se ajustan las responsabilidades de la Contraloría General de la República y aparece el Contador General de la Nación.

Con este mandato Constitucional, en un entorno internacional promovido por el Consenso de Washington, se gesta la transformación de la estructura del Estado y la renovación de la administración pública. Por consiguiente, el principal estímulo de las reformas en la Contabilidad gubernamental en Colombia es el nuevo entramado institucional que encarna unos requerimientos de *Reforma del Estado*.

No puede evidenciarse que la crisis económica o financiera fuera un estímulo para el caso colombiano. Para finales de la década de 1980 Colombia tenía un déficit fiscal que rondaba el 5% del PIB, mientras que otros países de América Latina registraban turbulencias en las finanzas públicas que en ocasiones llevaban casi al 10% de déficit, estabilidad ésta derivada de la inflexibilidad del sistema presupuestario colombiano. Luego de la Constitución de 1991 el déficit se incrementó, llegando, en promedio al 6% hasta el 2000, con picos anuales máximos del 8%. En cuanto al endeudamiento, para 1990 la deuda del gobierno nacional central se situaba en el 19% del PIB (Cárdenas, Mejía y Olivera, 2006, pág 6-7; Clavijo, 2011). En comparación, por la inversión en modernización de infraestructuras que se desarrolló en el contexto de su incorporación a la UE, España llegó a tener una deuda pública del 68% del PIB en 1996.

La Unión Europea llegó a un endeudamiento del 70,8% de PIB en el mismo año (Piedrafita, Steinberg y Torreblanca, 2006).

Por consiguiente, en la fase inicial de las reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia *no se identifica que la crisis fiscal fuera un estímulo significativo*. No obstante, el diseño de la descentralización del Estado, que estaba siendo concebido algunos años atrás, requería de una modernización de la información contable y financiera del Sector Público. Se admite que buenos sistemas de información pública son determinantes para la estabilidad financiera. Los compromisos pactados con el FMI desde 1984, pusieron de relieve la debilidad de las cifras y estadísticas nacionales e impulsaron su mejora. Esto animó a los Constituyentes para aceptar la figura del Contador General de la Nación (Perry, 2011).

Los efectos de la descentralización han implicado, desde el año 2000 pero con mayor énfasis desde mediados de 2006<sup>16</sup>, un aumento en el déficit fiscal del Gobierno Nacional y del endeudamiento territorial (Clavijo, 2011). Esto haría pensar que es probable que la presión financiera por el endeudamiento, actúe como un estímulo para consolidar las reformas de la contabilidad gubernamental en los años venideros.

El proceso de reforma de la administración pública y de la modernización de la información contable gubernamental en Colombia ha sido influenciado por organismos multilaterales e internacionales. El Banco Mundial, por medio de proyectos tales como el de Modernización de la Administración Financiera Pública – MAFP, y el Banco Interamericano de Desarrollo con la aplicación de Sistemas de Planificación Estratégica e Innovaciones Presupuestarias (Tavares y Barretta, 2006), entre otros, han sido determinantes. Esto corrobora los argumentos de Godfrey et al. (1996) sobre la importancia de estímulos externos para las reformas.

Los escándalos financieros no han sido motivadores determinantes de las reformas en el caso colombiano, en tanto estos no tuvieron un peso significativo en los

---

<sup>16</sup> El gasto público en el segundo gobierno del presidente Uribe (2006-2010) llegó a 18% del PIB, mientras que en los años 90 era del orden del 10% (Clavijo, 2011; 3).

escenarios político, social y mediático, en los años previos y coetáneos a las grandes reformas en contabilidad gubernamental. No obstante, el interés de introducir la división de funciones en la Contraloría General de la República, pudo significar un mecanismo para enfrentar problemas de corrupción política. A la vez fue coherente con el objetivo de administrar el riesgo inherente de la combinación de roles.

La *Doctrina Dominante* fue y ha sido un estímulo significativo en diferentes etapas de la reforma de la contabilidad gubernamental. La doctrina dominante en el contexto de la reforma del Estado ha sido el New Public Management (Humphrey y Miller, 2012) y en materia de información contable y financiera, esta doctrina dominante plantea la necesidad de convergencia internacional hacia un solo juego de estándares e incluso, cada vez más, busca la identidad entre los estándares del sector privado para mercados financieros y los del Sector Público.

El impacto de la doctrina dominante es evidente en Colombia. Se presentó en los procesos de armonización con las IPSAS y se extiende a las últimas presiones por incorporar las IFRS al contexto de las empresas de propiedad estatal, incluyendo a las que actúan como monopolios naturales proveedoras de servicios públicos y con esquemas de subsidios cruzados no provenientes del presupuesto público. En este caso el argumento que se esgrime es que *“el propio IPSASB<sup>17</sup> señala que las empresas deben observar las IFRS”*. La influencia y asimilación de la doctrina dominante, de forma acrítica y radical, se evidencia en la emisión de un modelo contable para la supervisión de la gestión y la eficiencia de empresas de servicios públicos por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos de Colombia -SSPD, basado en las IFRS<sup>18</sup>. Contrario a la determinación tomada por la SSPD, la experiencia internacional de regulación y supervisión de eficiencia y eficacia en servicios públicos domiciliarios,

---

<sup>17</sup> El International Public Sector Accounting Standards Board, organismo en el seno de la Federación Internacional de Contadores – IFAC- encargado de emitir las IPSAS.

<sup>18</sup> Esta entidad entró en discrepancia con la CGN, al emitir un modelo contable para el control de gestión previsto por la ley de servicios públicos (142/1994). Este modelo fue encargado por la Superintendencia, a una firma de auditoría internacional. Esta regulación cubre a todas las entidades bajo su supervisión. Resoluciones 21335/2010, 2885/2011 y 1815/2011 de la SSPD. <http://www.superservicios.gov.co/web/guest/modelo-contabilidad-nics>.

implica el desarrollo de *contabilidad regulatoria*<sup>19</sup>, con base en contabilidad de gestión, antes que en contabilidad financiera dirigida a la satisfacción de las necesidades de información de inversores.

En el plano nacional, la contabilidad gubernamental ha avanzado significativamente y su desarrollo sigue siendo superior al del sector privado, tal y como se evidencia desde inicios del siglo XXI (World Bank, 2003). Esto sin duda se debe a la existencia y liderazgo de la CGN, dado que no hay un regulador de similares condiciones en el sector privado. Con ello la contabilidad privada local fue un estímulo inicial, pero pronto el estímulo provino del entorno internacional.

Finalmente, en cuanto a los estímulos, la evolución de la regulación presupuestaria es una manifestación de la reforma del Estado. La incorporación de directrices de racionalización del gasto, la búsqueda del equilibrio fiscal y el cambio presupuestaria hacia objetivos y resultados descentralizados, serían elementos estimulantes de la reforma en la gestión financiera y del cambio de la contabilidad gubernamental. Con esto se corrobora que la reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia, como lo plantea Lüder (2002), se ha dado en el marco de la reforma de la gestión financiera pública.

### ***Situación Institucional***

La Constitución de 1991 estableció que “*Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales*” (Constitución Política, 1991; Art 1.).

---

<sup>19</sup> Por contabilidad regulatoria se entiende el modelo de contabilidad que permite realizar seguimiento y supervisión de la eficiencia y la eficacia de servicios públicos domiciliarios y la determinación tarifaria de los mismos. Especialmente se usa en industrias reguladas por ser monopolios naturales. No debe confundirse con regulación contable. La contabilidad regulatoria ha sido especialmente implementada en los Estados Unidos, Chile, Argentina y por algunos cuerpos de regulación en Colombia. (Fernández, Jouravlev, Lentini, y Yurquina, 2009). <http://www.siss.gob.cl/577/w3-propertyvalue-3451.html>, [http://www.itu.int/ITU-D/finance/Studies/Regulatory\\_accounting\\_guide-final1.1.pdf](http://www.itu.int/ITU-D/finance/Studies/Regulatory_accounting_guide-final1.1.pdf).

El sistema legal proviene de la tradición francesa y española. Por ello es clasificado como de influencia latina o continental europea. El sistema legal tiene como instrumentos la Constitución, las Leyes, los decretos, los acuerdos, las ordenanzas y las resoluciones. Las leyes son promulgadas por el Congreso de la República, que está constituido por dos cámaras (Cámara de Representantes y Senado). Únicamente los organismos públicos de naturaleza estatal tienen la capacidad de imponer normas sobre los particulares, en el marco de las potestades superiores de carácter constitucional o legal.

En el caso de la reforma de la contabilidad pública, el *Sistema Legal* ha sido un promotor significativo por tres razones. Primero, por el rango constitucional entregado al Contador General y por la dimensión legal de la CGN. Segundo, por el apoyo provisto por las más altas cortes, al emitir jurisprudencia para reforzar el rol de la contabilidad gubernamental y la obligación de su observancia<sup>20</sup>. Y, en tercer lugar, por la emisión de Leyes que atribuyen funciones que refuerzan el papel institucional del Contador General y la importancia de la contabilidad pública<sup>21</sup>. Es de resaltar la Ley 716/2001 y los decretos que promovieron ajustes al proceso de implementación de la contabilidad gubernamental para múltiples entidades, conocido como “saneamiento contable<sup>22</sup>”. Esta Ley tuvo un impacto colateral determinante en la mejora del dictamen emitido por la Contraloría General de la República.

El Estado está estructurado en los niveles nacional y territorial (lo que incluye localidades). El título XI de la Constitución Política establece el marco general de la descentralización. La descentralización es territorial (geográfica) y por servicios. La división política en áreas territoriales se denomina departamentos, municipios, distritos

---

<sup>20</sup> Por ejemplo Sentencia C-452 de 2003 de la Corte Constitucional, que establece el carácter obligatorio y vinculante de las decisiones técnicas del Contador General para todo el sector público.

<sup>21</sup> Por ejemplo la Ley 715/2001, en la que se establece que la CGN debe refrendar la información, con base en la contabilidad pública, para efectos de distribución de los recursos de propósito general del Sistema General de Participaciones.

<sup>22</sup> La posibilidad de “regularizar” la contabilidad en muchas entidades públicas requirió del proceso de Saneamiento Contable, consistente en periodos y tratamientos especiales para ajustar la información contable. Se crearon los comités de Sostenimiento de la Información contable. Posteriormente la ley 998/2005 buscó prorrogar el plazo del saneamiento contable, pero fue declarada inexecutable.

y territorios indígenas. Actualmente hay establecidos 32 departamentos, 1.102 municipios y 4 distritos. El poder público está integrado por las ramas legislativa, ejecutiva y judicial. Adicionalmente a los organismos que las integran existen otros, autónomos e independientes, como el Ministerio Público y la Contraloría General de la República. La Ley 489/1998 establece la estructura y funcionamiento de las entidades del nivel nacional, que vendrían a configurar la administración central del Estado. Los artículos 36 y 37 de esta Ley enfatizan la importancia de la información, entre ella contable y financiera, para el funcionamiento de las entidades que componen el Estado.

Esta *estructura administrativa* ha jugado un rol complejo en la reforma del Estado y, en consecuencia, en la reforma de la contabilidad gubernamental. La expansión geográfica, la diversidad étnica y la riqueza en recursos naturales son un potencial para el país, pero también fuente de discrepancia y conflicto. Se ha planteado que los departamentos actuales no reflejan los sistemas culturales y bióticos – ecosistemas –, sino los intereses económicos y las pugnas políticas (Fals-Borda, 1993). Esto conlleva problemas para la descentralización fiscal y administrativa. Los problemas de coordinación entre los niveles central y descentralizado, entre entidades departamentales y municipales, así como la lucha por la asignación de los recursos frenan el desarrollo. Lo mismo ocurre con las responsabilidades por los servicios sociales. Las regalías de recursos naturales no renovables han sido dilapidadas, cuando no capturadas por grupos de políticos, de corruptos o de alzados en armas. Lo mismo ocurre con las transferencias de la salud<sup>23</sup>. La complejidad de esta estructura y relaciones tiene impactos negativos en la reforma contable.

La Comisión Nacional del Servicio Civil, es la institución encargada de promover el desarrollo de la carrera administrativa de los *funcionarios públicos*. Existe amplia regulación de la carrera administrativa y sus requisitos. No obstante, la contabilidad pública fue, y es, una novedad para muchos funcionarios públicos. Quienes desempeñaban roles con la información contable antes de la reforma fueron abogados, administradores o economistas, con conocimientos presupuestarios y legales, pero baja

---

<sup>23</sup> Las transferencias del sector central del nivel nacional -al territorial -, para educación, salud y saneamiento básico, se hacen a través del Sistema General de Participaciones

formación técnica en contabilidad por partida doble y de devengo. Esto ha sido diagnosticado en los informes de los órganos de fiscalización externa y por organismos como el Banco Mundial<sup>24</sup>. Al ver que los agentes políticos entregan una mayor preponderancia al presupuesto, los funcionarios pueden percibir como una sobrecarga de trabajo y como un requerimiento legal inútil la contabilidad gubernamental financiera. Acontece igual en casos como el portugués (Jorge, 2005).

Pese al mandato legal (Ley 298/1995; Art 5.), aún existen muchas entidades sin oficinas contables ni personal idóneo al frente de la información. Esto se debe, entre otros factores, al diferente grado de *Desarrollo Regional* que, como observó Jorge (2005, 2007), impacta la posibilidad de incorporación del personal capacitado para las tareas que la reforma contable demanda. Por consiguiente, puede plantearse que el *Cuerpo de Funcionarios*, ha sido una variable que ha ralentizado la implementación de la reforma<sup>25</sup>. Es cierto, como lo ha señalado Ouda (2004), que el modelo de Lüder no incorpora aspectos internos de la implementación de la reforma como la capacitación de los funcionarios responsables. Por ello aquí hemos querido señalar que la ausencia de capacitación es un factor que incide en la variable “cuerpo de funcionarios”, para promover u obstaculizar la reforma.

Finalmente, la *Cultura Política y de la Administración Pública* no ha permitido la transformación que la reforma requiere. Se han realizado esfuerzos y avances por programas como SINERGIA<sup>26</sup>, no obstante aún son insuficientes. La cultura del cumplimiento del mínimo legal, lleva a que exista una asimetría en los esfuerzos y compromisos de los funcionarios. También genera que las interpretaciones legalistas primen sobre los aspectos técnicos. Con ello, conceptos económicos básicos en la reforma no son fáciles de implementar. El presupuesto sigue siendo la mayor

---

<sup>24</sup> Desde finales del año 2009 se desarrolla una misión del BM para producir el informe ROSC de la contabilidad gubernamental en Colombia.

<sup>25</sup> Esto puede cambiar, debido a los procesos de incorporación a la administración de contadores formados en contabilidad pública desde la universidad.

<sup>26</sup> Sistema Nacional de Evaluación de Resultados de la Gestión Pública. <http://sinergia.dnp.gov.co/portaldnp/>

preocupación de los gestores públicos. La corrupción se constituye también en un obstáculo determinante para la reforma.

#### 1.4.2.2. Variables de Comportamiento

##### *Promotores Políticos de la Reforma*

Por la particularidad del caso colombiano, los Constituyentes fueron los primeros *Miembros del Parlamento* en promover la reforma. Los miembros del constituyente que actuaron como promotores políticos directos fueron agentes que conocían de tiempo atrás los problemas y debilidades en la información financiera del Estado. Uno de ellos fue Contralor General de la República en 1947, y otro era un prestigioso economista de alta visibilidad política, quien más tarde como Ministro de Hacienda y Crédito Público sería uno de los *Miembros del Gobierno*, responsable de implementarla. Tras bambalinas se encontraba un prestante líder de la *Profesión Contable*, que junto con el apoyo de un reconocido político nacional, planteó la propuesta de crear el cargo de Contador General. Este prominente miembro de la profesión contable vendría a constituirse luego en un “*conductor de la reforma*” clave, como el primer Contador General de la Nación, cargo que desempeñó desde 1995 hasta 2001<sup>27</sup> (Perry, 2011; Nieto y Laverde, 2011).

Otros promotores políticos han sido los congresistas de profesión contable y los miembros de las comisiones económicas del Congreso.

Los *miembros del gobierno* han sido fundamentalmente los Ministros de Hacienda y los Contadores Generales, resultando casi siempre estos últimos, por su responsabilidad, como actores determinantes. Esto ha tenido una influencia directa, en la *concepción, estrategia e implementación de la reforma*.

---

<sup>27</sup> De 1995 a Julio de 1996 fue director de la DGCP.

### *Conductores de la reforma*

Hemos señalado que un conductor determinante son los Contadores Generales de la Nación. La infraestructura que le apoya es la CGN como órgano de **Regulación, Normalización y Consolidación** de la contabilidad de todo el Sector Público. Ya apuntamos las fortalezas de la existencia de esta entidad, tanto por sus recursos humanos y presupuestarios, como por su capacidad de convocatoria. El primer PGCP fue elaborado por una **comisión de los principales contadores** que trabajaban en el Sector Público a nivel territorial (Nieto y Laverde, 2011). Esto generó consenso y capitalizó la experiencia de los servidores públicos.

Posteriores reformas fueron llevadas a cabo con el apoyo de **académicos nacionales e internacionales**, que actuaron a título personal, sin constituirse en la comunidad epistémica de la que habla Lüder (2002). El proceso de reforma también inició con la convocatoria a redes internacionales, tales como el I Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública<sup>28</sup>, del que fue anfitriona la CGN en 1995. El foro permitió socializar los avances en diferentes países y recubrió de legitimidad el proceso de reforma en Colombia.

Como se anotó en los estímulos, algunas **firmas de auditoría-consultoría** han participado de la reforma, especialmente en el proceso de armonización iniciado en 2003. La CGN contrató consultorías para el proceso de armonización de las IPSAS y luego para el estudio de las IFRS. Con la emisión del Modelo de la Superintendencia de Servicios Públicos, las más grandes empresas públicas y muchas entidades de gobierno prestadoras de servicios públicos, han comenzado a requerir los servicios de asesoría de las Firmas de Auditoría. Fruto de este proceso se ha señalado por diferentes interesados lo conveniente de que la CGN no obligue la aplicación del RCP a estas entidades, y que permita solo atender al modelo de la Superintendencia<sup>29</sup>. Con ello las firmas han

---

<sup>28</sup> Hasta la fecha se han llevado a cabo 10 Foros. La secretaría del Foro está en cabeza del IGAE de España.

<sup>29</sup> Lo que está en proceso de cambio, bien por la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fruto del desarrollo de la ley 1314/2009 y por el artículo 240 de la Ley 1450/2012-

participado de forma directa e indirecta, estimulando y retroalimentando las reformas, en búsqueda de mercados.

Finalmente, el órgano de control externo ha jugado un rol determinante. El proceso *de auditoría* que desarrolla y los dictámenes que emite, se han convertido en un impulso influyente para que los gerentes públicos implementen los requerimientos de la nueva contabilidad.

### *Grupos de Interés*

Como lo han identificado Jorge (2005) y Araya et al. (2011), los *organismos de auditoría* pueden jugar un papel dual, como promotores o conductores de la reforma y como interesados o usuarios de la misma. Esto se da en el caso colombiano. La clarificación en los criterios a usar y la mejora de la información contable, repercute de manera directa en su trabajo. La responsabilidad de evaluar el nivel de deuda pública, hace de la Contraloría un usuario estratégico interesado en la nueva información contable pública.

El *Departamento Administrativo Nacional de Estadística*, se ha beneficiado de la contabilidad gubernamental de causación, mejorando la información del sector que se incorpora al Sistema de Cuentas Nacionales. Por ello ha promovido indirectamente la reforma. Muchas otras *oficinas y agencias públicas* han sido usuarias activas del cambio de la contabilidad pública. A la vez, algunas de estas oficinas públicas son motores de retroalimentación de la reforma, porque participan ellas mismas en la gestación de las reformas del Estado. Destacan la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y el Departamento Nacional de Planeación -DNP<sup>30</sup>.

Como se señaló antes, el Congreso y la *Comisión Legal de Cuentas de la Cámara*, son usuarios de la reforma, puesto que la información contable pública es base para sus procesos de control político. Este control político también puede ser ejercido

---

<sup>30</sup> El DNP, durante los años 2002-2010, fue la instancia encargada del Programa de Renovación de la Administración Pública en Colombia.

por otras corporaciones de representación ciudadana en el nivel descentralizado territorialmente, tales como las Asambleas y los Concejos, pero tales instancias no han sido influyentes en la reforma.

La *Ciudadanía*, es el grupo que menos impacto directo ha tenido de la reforma. Lo ocurrido en Colombia, refuerza las conclusiones observadas en otros países, pero amerita mayor indagación empírica.

### **1.4.2.3. Variables Instrumentales**

#### ***Concepto y estrategia***

El *concepto y la estrategia* de la reforma ha sido potestad del Contador General de la Nación, por lo que ha sido gestionada de *forma centralizada*. En ocasiones se constituyeron comisiones con funcionarios de diferentes niveles del Estado, *participando en la concepción*, como ocurrió con el primer PCGP. En otras oportunidades se contrataron firmas de auditoría-consultoría, quienes plantearon propuestas para las innovaciones desde la doctrina dominante. También ha habido acompañamiento de académicos nacionales e internacionales, consiguiendo resultados diversos. La comparación y evaluación de lo ocurrido en otros países, especialmente en España con la emisión en 1994 del Plan General de Contabilidad Pública emitido por IGAE fue significativa al inicio del proceso de concepción de la reforma. Adicionalmente se conformó un comité de asesoramiento a las decisiones del Contador General, que opera dentro de la CGN.

El concepto inicial de la reforma tornó central el objetivo de control. Se planteó que la contabilidad pública jugaría un rol determinante en un sistema más amplio de control que el país requería para enfrentar el flagelo de la corrupción (Nieto y Laverde, 2011). Luego, la concepción fortaleció la idea de la utilidad de la información contable para la gerencia en los sectores central y descentralizado de los niveles nacional y territorial. Posteriormente, por analogía con la contabilidad del sector privado, se

planteó el rol determinante de la contabilidad gubernamental para los usuarios<sup>31</sup>. Incluso se usó la metáfora del ciudadano como “accionista del Estado” (Nieto y Laverde, 2011). Finalmente, el objetivo de participar en la dinámica internacional y de la permanente modernización de las finanzas públicas llevó al ideario de la armonización (Cano, 2006). El análisis de la concepción de la reforma, refuerza aún más el carácter determinante de la doctrina dominante y permite comprender la dinámica del cambio regulatorio.

La *estrategia de implementación* ha sido de arriba hacia abajo, debido a la autoridad legal de la Contaduría. El control fiscal es un difusor amplificado de la reforma, pues las metodologías que usa, reclaman la observancia de la regulación contable pública por parte de las entidades auditadas. La estrategia se complementa con retroalimentación permanente, no solo por las actividades de capacitación de la Contaduría, sino también por la resolución de consultas por la vía de doctrina. La estrategia en la etapa de introducción de las reformas no tuvo suficientemente en cuenta el ritmo necesario para el cambio, así como tampoco la cultura administrativa, y se planteó objetivos muy ambiciosos. Esto muestra la inconveniencia de plantear horizontes cortos para la implementación<sup>32</sup>, lo que se evidencia en que la calidad de la información y su oportunidad fue dudosa durante los primeros años de introducción de la reforma (como lo apuntan los dictámenes al Balance General de la Nación).

#### **1.4.3. Discusión: etapas y estado de la reforma en Colombia**

El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia se ha caracterizado por la incorporación de un sistema de contabilidad financiera patrimonial con registros basados en el principio devengo y por partida doble. Este sistema se dirige

---

<sup>31</sup> En el Sistema de Contabilidad Pública de Colombia se ha planteado que los usuarios de la información contable son: la comunidad y los ciudadanos, los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social, los órganos de representación política, las instituciones de control externo, los gestores públicos, los organismos internacionales, los inversores-acreedores, la Contaduría General de la Nación y otros interesados (CGN, 2007).

<sup>32</sup> La introducción del PGCP en 1996, implicó que todas las entidades públicas deberían producir su información a 31 de diciembre de 1996 con tales criterios. Es decir con menos de un año para la implementación.

a producir informes contables patrimoniales que satisfagan las necesidades de los usuarios de la información. La regulación de la información contable ha evolucionado por medio de dos grandes estímulos, en ocasiones antagónicos: el reconocimiento de las condiciones del contexto en el que operan las entidades y las presiones por “modernización” y armonización con la regulación contable internacional, concretamente las IPSAS.

Al mismo tiempo, la contabilidad presupuestaria ha mantenido una coordinación significativa con la contabilidad financiera patrimonial, pero su producción permanece asociada al criterio de caja. La responsabilidad de su consolidación y control está en cabeza de la CGR. La plataforma de información CHIP<sup>33</sup> es usada como instrumento para canalizar los dos tipos de información a la CGN.

La reforma implicó la incorporación de nuevos sistemas y la obligación de producir nuevos informes<sup>34</sup>, modificando procesos y relaciones no solo en el interior de las entidades públicas, sino también entre éstas y el entramado institucional y el sistema social. La incorporación de la contabilidad con base en el devengo reclama nuevas competencias de los productores de la información, de los gestores públicos y de los auditores. El levantamiento y control permanente de inventarios físicos detallados, por ejemplo, modificó prácticas y procesos, no sólo en materia contable, sino en la gestión de las entidades, en los procesos de auditoría y en las responsabilidades legales, disciplinarias y sociales de los servidores. El concepto de cumplimiento y de responsabilidad se complementó, ya no sólo concentrándose en la ejecución presupuestaria, sino también buscando la protección y el control de los activos que surgían de la aplicación del gasto. La nueva información contable permite evaluar el endeudamiento de las entidades públicas y la efectividad en la ejecución de la inversión para consolidar infraestructuras públicas.

---

<sup>33</sup> Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública. [http://www.chip.gov.co/schip\\_rt/](http://www.chip.gov.co/schip_rt/)

<sup>34</sup> Los informes contables públicos básicos son: el balance general, el estado de actividad (el estado de resultados a nivel internacional), el estado de cambios en el patrimonio, y las notas a los estados contables (la memoria o revelaciones a nivel internacional).

Todo lo señalado, está modificando los procesos organizacionales y lentamente incorpora una racionalidad más técnica y dirigida hacia el cumplimiento de objetivos en la administración pública. Por consiguiente, podemos plantear que el proceso de reforma en Colombia es una innovación en contabilidad gubernamental.

Se identifican tres etapas del proceso de reforma en Colombia. El Cuadro No.1 caracteriza cada etapa, muestra los hitos más significativos y sistematiza las variables que han tenido impacto positivo o negativo en el proceso de reforma.

Cuadro No. 1. Etapas del proceso de reforma en Colombia

<b>ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COLOMBIA SEGÚN EL MRGF.</b>		
<b>ETAPA -PERIODO – HITOS</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO POSITIVO EN LA REFORMA</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO NEGATIVO EN LA REFORMA.</b>
<p><b><u>Introducción de la reforma</u></b> <b><u>1991-2000.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Institucionalización del Contador General (1991)</li> <li>• Creación DGCP (1995)</li> <li>• Primer PGCP (1995)</li> <li>• Creación Contaduría General de la Nación (1996)</li> <li>• Aplicación del primer PGCP (1 enero 1996)</li> <li>• Primeros Estados contables y BGN (31 Dic 1996)</li> <li>• Dictámenes al BGN: opinión negativa (1996-2000)</li> <li>• Proceso de modificación del PGCP (1999-2000)</li> </ul> <p><b>Hito de cambio de etapa:</b> evidencia de los límites para implementar la regulación, necesidad de reconocer el contexto de operación de las entidades públicas, dictámenes adversos por obstáculos en la implementación en las entidades e información poco confiable y relevante.</p>	<p><b>ESTÍMULOS</b></p> <p><i>Reforma de la Administración Pública</i>- Promovida por el cambio constitucional, luego auspiciada por las reformas inducidas por el entorno internacional</p> <p><i>Doctrina Dominante:</i> La Contabilidad del sector privado en Colombia, luego las tendencias internacionales. Papel preponderante de organismos internacionales como el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo.</p> <p><b>SITUACIÓN INSTITUCIONAL</b></p> <p><i>Sistema legal</i> (proclive por el origen constitucional del regulador y por las leyes que promovían el uso de la información contable con fines de eficiencia asignativa de recursos)</p> <p><b>PROMOTORES DE LA REFORMA</b></p> <p><i>Miembros del parlamento</i> (constituyentes y parlamentarios de profesión contable)</p>	<p><b>SITUACIÓN INSTITUCIONAL</b></p> <p><i>Estructura del Estado y Estructura Administrativa</i> (Descentralización incipiente en la etapa de introducción)</p> <p><i>Cultura Administrativa</i> (ligada a la legalidad y el cumplimiento) En la etapa de introducción muy marcada, continua un poco matizada en la etapa actual.</p>

**CAPÍTULO 1. INNOVACIONES EN CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LATINOAMÉRICA:  
LOS CASOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

<b>ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COLOMBIA SEGÚN EL MRGF.</b>		
<b>ETAPA -PERIODO – HITOS</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO POSITIVO EN LA REFORMA</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO NEGATIVO EN LA REFORMA.</b>
<p><b><u>Auge de la reforma</u></b> <b><u>2000-2007.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nuevo PGCP (2000)</li> <li>• Saneamiento Contable (2001-2005)</li> <li>• Dictámenes razonables con salvedades al BGN (2003-2007)</li> <li>• Proceso de estudio de armonización a IPSAS (2003-2007)</li> <li>• Nuevo Régimen de Contabilidad Pública -RCP armonizado a IPSAS (2007)</li> </ul> <p><b>Hito de cambio:</b> estímulos externos para “modernización”, armonización con IPSAS. Inicio de implementación de nuevas plataformas informáticas.</p>	<p><i>Miembros del gobierno</i> (los ministros de hacienda y los Contadores Generales)</p> <p><b>CONDUCTORES DE LA REFORMA</b></p> <p><i>Órgano de Regulación</i> – Contaduría General de la Nación.</p> <p><i>Las instituciones de auditoría</i> externa</p> <p>(rol dual también como <b>Grupos de interés</b>)</p> <p><i>Firmas de consultoría</i> (primero asesorando en la reforma a la CGN y a otras autoridades, luego asesorando a las entidades públicas para la implementación) Una alta relación con la promoción de la doctrina dominante.</p> <p><i>Académicos nacionales e internacionales</i> (sin constituirse en una comunidad epistémica).</p>	<p><i>Cuerpo de Funcionarios</i> (Profesionales del derecho, escaso conocimiento de contabilidad de devengo y por partida doble). En la etapa de introducción. Persisten actualmente problemas de cambio de la mentalidad legalista y de cumplimiento.</p> <p><b>PROMOTORES DE LA REFORMA</b></p> <p>Falta de interés de otros miembros del gobierno distintos al ministro de hacienda. Con la Reforma de la Administración Pública de los años 2002-2006 mayor implicación del DNP.</p> <p>La Corrupción política actúa no como un promotor (por los escándalos financieros) sino como un freno a mayor transparencia. Actualidad.</p>
<p><b><u>Consolidación de la reforma</u></b> <b><u>2007-actualidad.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inicia aplicación del RCP(2007)</li> <li>• Primeros estados contables armonizados (2008)</li> <li>• Dictámenes razonables 2008-2010)</li> <li>• Inicia proceso de estudio de armonización a IFRS para empresas estatales (2009)</li> <li>• Evaluación efectos de posible aplicación de IFRS en empresas de interés público estatales (2012)</li> </ul> <p><b>Etapa actual de la reforma.</b> Nuevos reclamos externos por modernización, presiones por diferenciar más el sistema contable de las empresas de interés público de propiedad estatal de la contabilidad del gobierno.</p>	<p><b>GRUPOS DE INTERÉS</b></p> <p><i>Parlamento</i> (comisión legal de cuentas) <i>Oficinas</i> del Ministerio de Hacienda y Departamento Nacional de Planeación interesados, pero a la vez impulsores de la reforma. <i>Agencia de Estadísticas</i> – DANE.</p> <p><b>ESTRATEGIA DE IMPLEMENTACIÓN</b></p> <p>Mayoritariamente una reforma <i>Participativa</i>. Con funcionarios responsables de la información a nivel territorial, luego con expertos. <i>Gestionada centralmente</i>, concebida como en un solo paso, pero en la práctica <b>obligando múltiples etapas</b>.</p>	

<b>ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN COLOMBIA SEGÚN EL MRGF.</b>		
<b>ETAPA -PERIODO – HITOS</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO POSITIVO EN LA REFORMA</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO NEGATIVO EN LA REFORMA.</b>
	<p><b>CONCEPTO DE REFORMA</b></p> <p>La incorporación de un sistema de contabilidad con base en el devengo, la producción de información dirigida a diferentes usuarios más allá del cumplimiento legal, la permanencia de la contabilidad del presupuesto con base en el criterio de caja.</p> <p>Se incorpora el costeo para servicios públicos individualizables, especialmente salud.</p> <p>El sistema desarrollado cubre a las entidades de gobierno y a las empresas de propiedad estatal controladas por éste.</p> <p>Las reformas buscan producir información para mejorar la gestión, la rendición de cuentas y la transparencia.</p> <p>Refleja una innovación en gobernanza, antes que una innovación solamente organizacional.</p>	

Las variables que no han sido explicitadas en el cuadro no han jugado un rol significativo en el proceso de manera positiva o negativa. Es importante ver que el público en general, pese a los escándalos por corrupción evidenciados desde finales de 2010, aún no ha sido un grupo de interés demandante de la información financiera pública<sup>35</sup>.

Así mismo, variables no consideradas por el modelo de Lüder, tales como el nivel de desarrollo regional (Jorge, 2003, 2005) y la dinámica de aprendizaje de los funcionarios (Ouda, 2004) han sido negativas a la reforma, cuando no obstáculos.

<sup>35</sup> Según las cifras de acceso a las páginas web de las entidades nacionales y territoriales, las áreas de información presupuestaria y financiera de las entidades en las páginas web se encuentran entre las menos visitadas. <http://programa.gobiernoonline.gov.co/index.shtml>. Establecer de manera contundente el rol del público en general desborda los objetivos de este trabajo e implica esfuerzos significativos.

#### **1.4.4. El proceso de armonización a las IPSAS en Colombia**

La contabilidad del sector privado fue una de las fuentes conceptuales para la primera etapa de la reforma. La regulación del sector privado, el Decreto 2649/1993, había tenido como referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes en esa la fecha, con los matices propios del entorno y la tradición local (Sierra, 2002b). Por su parte, la experticia de funcionarios del Sector Público que participaron en la elaboración del primer PGCP, ajustó aspectos determinantes para su relevancia en el sector. Con ello se le dio identidad pública a la regulación. La participación de las empresas estatales líderes y la creciente cualificación técnica de la CGN, llevó a que la regulación evolucionará, incluso en ocasiones tornándose difícil para la aplicación en las entidades más pequeñas del orden territorial.

Cuando la aplicación de la reforma ganó consistencia y cobertura, durante la etapa de auge, normalizando la producción de la información financiera a nivel nacional e incrementando su confiabilidad y credibilidad, se planteó el proceso de armonización a las IPSAS. El análisis del estado del sistema contable público para la fecha, así como la revisión de diferentes soportes institucionales, nos hace pensar que no había una necesidad interna del sistema para este nuevo cambio regulativo. Fueron los estímulos del entorno y algunos agentes conductores, en concreto la doctrina dominante, los organismos internacionales, algunos académicos y las firmas de consultoría, los que, con la participación del Contador General de la época, promovieron la armonización.

La regulación en la etapa inicial de la reforma y el cambio regulativo en la etapa de auge, ya habían aproximado en cierta medida los criterios contables a los del sector privado; no obstante, prevalecía una identidad significativa con las características y necesidades del Sector Público. Por ello resultó relativamente fácil un proceso de armonización de la regulación local con las 21 IPSAS vigentes a 2005, para incorporar sólo los criterios que resultaban adecuados al entorno social, económico y legal del Sector Público en Colombia (Cano, 2006; CGN, 2007).

Los obstáculos más significativos en el proceso de armonización se relacionan con la dificultad para asimilar conceptos de fuerte cuño económico en el entorno legal del Sector Público. La predominancia de la esencia sobre la forma en ocasiones hace entrar en contradicción algunos de los nuevos criterios contables con preceptos legales (por ejemplo, el criterio de reconocimiento de un activo centrado en el control antes que en la propiedad<sup>36</sup>). En la práctica los funcionarios optan por el cumplimiento de reglas del *sistema legal*, reforzando *la cultura administrativa* formalista. Dado que las IPSAS provienen de los IFRS, es difícil que los funcionarios públicos conozcan estas normas. Pero a la vez, quienes manejan los IFRS o las IPSAS no conocen con toda suficiencia las características, estructura y procesos del Sector Público, por lo que también ha tenido una incidencia negativa el *cuerpo de funcionarios*.

Por consiguiente, la adopción plena de las IPSAS no se ha dado, por tres razones. En primer lugar, porque las normas vinculantes sólo pueden provenir del Estado. Es un asunto de legalidad y legitimidad. En segunda instancia, porque se reconoce que algunos criterios de las IPSAS ya han sido recogidos en la regulación local, atendiendo al entorno económico, social y jurídico colombiano (CGN, 2007). Y, en tercer lugar, por la prevalencia legal y presupuestaria en el sistema (Benito, Brusca y Montesinos, 2007).

## **1.5. El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en el Perú**

### **1.5.1. Evolución cronológica de la reforma en el Perú**

Por medio de la Ley 6784/1930, se creó la Contraloría General de la República del Perú y se estableció que tal entidad reglamentaría los sistemas de contabilidad para el Sector Público<sup>37</sup>. Esto impulsó ciertas mejoras en la información contable de carácter

---

<sup>36</sup> Tema fundamental que suscita los mayores debates sobre el sentido mismo de la información contable no sólo pública, sino privada.

<sup>37</sup> La misión Kemmerer, cuya asesoría fue destacable en varios países latinoamericanos, también llegó al Perú en 1931. Las recomendaciones incluían la necesidad de reformar los sistemas de contabilidad gubernamental, como una pieza fundamental para un adecuado manejo de las finanzas públicas. Tales

presupuestario en la administración pública peruana (denominada en aquel entonces como contabilidad administrativa) (Laura-Vargas, 2007). Múltiples regulaciones serían emitidas desde entonces, manteniendo un modelo esencialmente presupuestario. Sólo hasta 1971, con la asesoría de una comisión internacional de expertos de la Organización de Estados Americanos, OEA, se definió la modernización de la contabilidad del Sector Público peruano (Ugarte, 2003). De esta manera se pusieron en marcha un conjunto de transformaciones, circunscritas inicialmente a la información contable del gobierno central, pero con el objetivo de expandirse a todas las entidades públicas. Sus logros fueron modestos, como el levantamiento de inventarios físicos de los bienes públicos, pero se constituyen en un antecedente directo de las reformas (Ugarte, 2003).

La Constitución Política del Perú de 1979 estableció, en su artículo 145, el carácter constitucional del Sistema Nacional de Contabilidad, señalando que le competían las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública de la nación, para elaborar la Cuenta General; con el mismo objeto, se le entregó la responsabilidad de emitir las normas que debían regir en la materia en el país.

Desde 1980 se estableció un Plan Contable Gubernamental (Resolución Directoral N°071-80 EFC/76-01 del 20 de Noviembre de 1980), por disposición del Ministerio de Economía y Finanzas, pero esto no significó el desarrollo integral de un Sistema Nacional de Contabilidad, como se prescribió en la Constitución.

Con la emisión de la Ley 24680/1987, se vendría a materializar el mandato constitucional de conformar e instrumentar el Sistema Nacional de Contabilidad. Allí se estableció la figura del Contador General de la Nación y se creó la Contaduría Pública de la Nación, CPN, como un ente autónomo, vinculado a las autoridades de gestión económica del país. La Ley contenía una clara definición de los principios, objetivos, organismos y procesos que conducirían a la implantación de la contabilidad patrimonial

---

conclusiones y propuestas no fueron acogidas en ese momento por las autoridades del país (Basadre, 1983).

en las entidades públicas. El SNC se concibió como un todo integrado, responsable de la regulación en materia contable para los sectores público y privado.

Con la mencionada Ley, se entregó a la CPN la responsabilidad de emitir la normativa para la producción de la información financiera de naturaleza patrimonial y para integrarla con la información presupuestaria, que era regulada por la Ley Marco del Proceso Presupuestario y por los decretos reglamentarios expedidos por la jefatura de presupuesto del Ministerio de Economía y Finanzas. A las funciones de uniformizar y consolidar, se añadió la responsabilidad de capacitar y de resolver consultas técnicas en materia de contabilidad pública. El trabajo de la CPN, permitió la emisión de un Plan Contable Gubernamental, en 1988 (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, 1998b).

La crisis económica y fiscal que vivió el país en la década de 1980, condujo al surgimiento de nuevos liderazgos políticos, desvinculados de los partidos tradicionales del país, llevando a la presidencia a Alberto Fujimori, en 1990. Durante el segundo año presidencial de su primer mandato, en el contexto de una aguda crisis de gobernabilidad, el presidente clausuró el Congreso y, debido a la presión internacional, convocó un Congreso Constituyente Democrático (Guzmán, 2003). Con la votación de un referéndum, se promulgó la nueva Constitución Política del Perú de 1993. Este nuevo marco constitucional no hizo mención del Sistema Nacional de Contabilidad; en cambio, estableció el alcance, el papel y la responsabilidad de la Cuenta General de la República (Constitución Política del Perú, Artículo 81).

Al amparo de la financiación de la cooperación internacional, se instauró, legalmente desde 1997, con obligatoriedad a partir del 1 de enero de 1999, el Sistema Integrado de Administración Financiera –Sector Público (SIAF –SP). Este sistema buscaba modernizar la administración de las finanzas públicas, a partir de la incorporación de sistemas informáticos.

Ante el cambio de la carta magna en 1993, quedó un “vacío” sobre el estatus constitucional de la Contaduría Pública de la Nación, pero esta entidad continuó

operando. En el año 2000, con la emisión de Ley 27312/2000, se vendrían a puntualizar el alcance y condiciones de gestión de la Cuenta General de la República.

La dinámica socio-política en que derivaron los dos periodos presidenciales de Alberto Fujimori, condujeron al Perú a un proceso de re-concentración política, administrativa y fiscal. Contrastó su capacidad para estabilizar macroeconómicamente las finanzas públicas<sup>38</sup>, con la profundización de las asimetrías regionales, la concentración del poder político y los terribles casos de corrupción. Todo ello puso en evidencia el déficit democrático y de gobernabilidad en el país (Ego-Aguirre, 2003). Con la salida del presidente Fujimori del gobierno en el año 2000, se diagnostica la necesidad de transformación del Estado peruano.

A partir de la elección como presidente de Alejandro Toledo, se pone en marcha una estrategia de reforma integral del Sector Público, iniciada con la emisión de la Ley Marco de la Modernización de la Gestión del Estado (Ley 27658/2002) y de otro conjunto de iniciativas legislativas para enfrentar la crítica situación política en que se encontraba el país. Este proceso implicó emprender reformas de la administración financiera pública en su conjunto.

Durante el año 2002, al amparo de lo prescrito por la propia Ley 24680/1987, se inicia el proceso legal de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, NIC-SP (*IPSAS*, por sus siglas en inglés). Con la Resolución Número 029-2002-EF, se oficializan en el Perú las NIC-SP Nos. 1 a la 17. Con base en esta decisión se realizan modificaciones y ajustes al Plan Contable Gubernamental y se inician procesos de estandarización en el SIAF-SP. La adopción de las IPSAS implicó su obligatoriedad desde 2004.

Tan sólo un año más tarde, en 2003, en el marco del proceso de reforma del Estado, se emite la Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público (Ley

---

<sup>38</sup> Sólo como un elemento de este proceso, se puede resaltar que el gobierno de Fujimori logró el apoyo del congreso para expedir la Ley de Prudencia y Transparencia Fiscal (Ley 27245/1999) del 27 de Diciembre de 1999.

28112/2003). Con esta Ley se subsana el vacío normativo dejado por la Constitución de 1993, al transformar la Contaduría Pública de la Nación, en la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, DNCP. La nueva entidad entra a formar parte de un Sistema Integrado de Administración Financiera, que trascendía los alcances del sistema de información electrónico implantado en 1999. La DNCP ya no continuaría como una entidad autónoma, sino que entró a hacer parte de la estructura del Ministerio de Economía y Finanzas.

La oficialización de las NIC-SP Nos. 18 a la 20, se realizaría en el año 2006, mediante la Resolución 001-2006/EF. De esta manera, se adoptaban legalmente en el Perú las normas internacionales vigentes en aquel momento. También, en este año vería la luz la nueva Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad (Ley 28708/2006), reorganizando e integrando los roles que venía desempeñando la DNCP y la normalización y regulación para el sector privado.

En este contexto es emitido el nuevo Plan Contable Gubernamental en 2009, mediante la Resolución Directorial 001-2009-EF/93.01, que incorporaba múltiples elementos de las NIC-SP adoptadas. De aquí en adelante este Plan es ajustado permanentemente (con una frecuencia anual) por las modificaciones y mejoras fruto del proceso de implementación de las NIC-SP y de la evolución regulatoria.

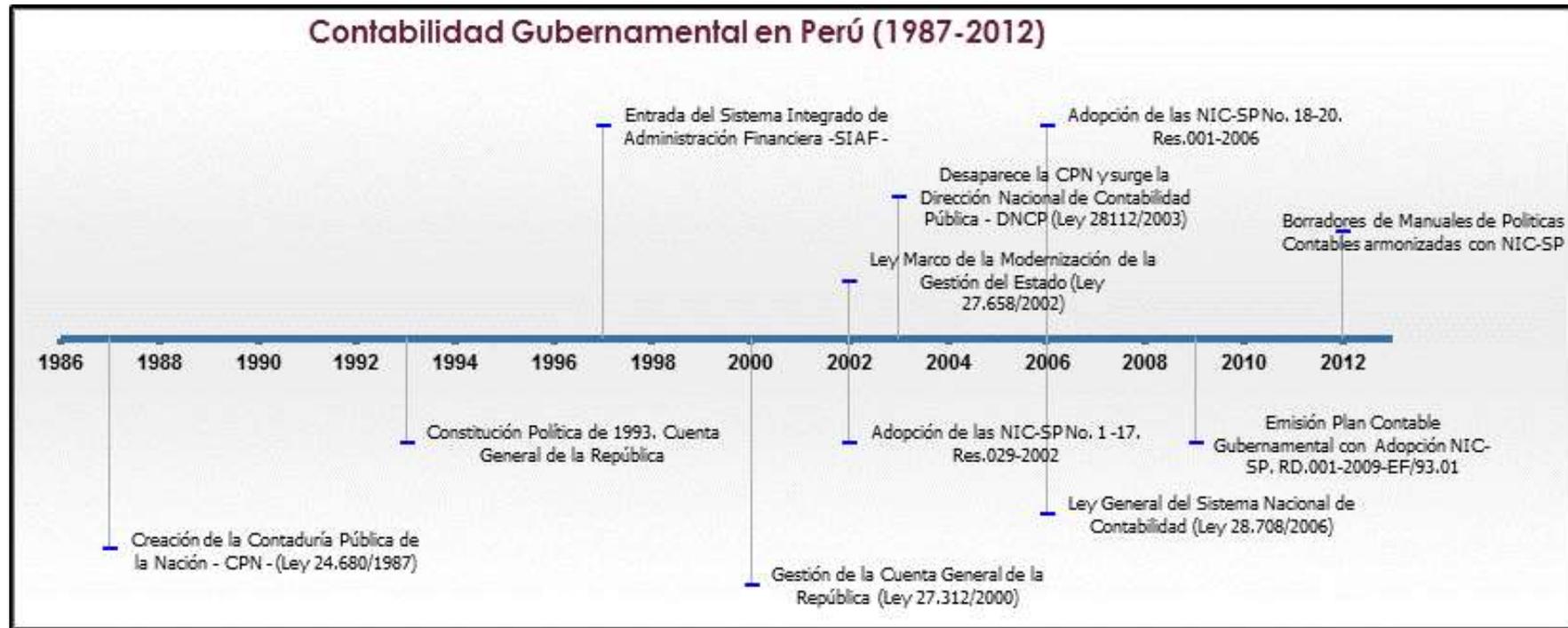
En diciembre de 2012, como consecuencia del aprendizaje de los procesos realizados, se exponen públicamente para comentarios dos manuales de políticas contables de conformidad con IPSAS. Estos manuales buscan especificar tratamientos en concordancia con las opciones contenidas en las NIC-SP, para garantizar su implementación por parte de las entidades públicas.

La gráfica No. 2, presenta de manera sintética la evolución cronológica de la contabilidad gubernamental en el Perú, durante el periodo que va, desde la emisión de la primera Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad (1987), hasta las recientes propuestas de manuales de políticas contables bajo las NIC-SP<sup>39</sup> (2012).

---

<sup>39</sup>[http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publico/comunicado/Comunicado\\_manuales17012013.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/comunicado/Comunicado_manuales17012013.pdf)

Gráfica No. 2. Evolución cronológica de la Contabilidad gubernamental en Perú, 1987-2012.



### **1.5.2. La aplicación del Modelo del proceso de Reforma de la Gestión Financiera al caso peruano<sup>40</sup>**

Seguiremos aquí la misma secuencia que hemos observado en el caso colombiano. Metodológicamente, caracterizáramos los tipos de variables establecidas por Lüder (2002). Primero analizaremos las variables de contexto, posteriormente en las variables de comportamiento y, finalmente, en las variables instrumentales.

#### **1.5.2.1. Variables de contexto**

##### *Los estímulos*

El Perú ha experimentado una serie de sobresaltos políticos y de inestabilidad social en los últimos 60 años. Dos golpes militares (1948 y 1968) imprimieron ritmos particulares a la construcción del Estado. El conflicto social, la pobreza y la exclusión, la violencia política, las asimetrías regionales en el desarrollo y la deficitaria atención Estatal a los ciudadanos, entre otros, llevaron al fortalecimiento de dos de las guerrillas con mayor potencia política en la región, como lo fueron el movimiento revolucionario Túpac Amaru y Sendero Luminoso. A la vez, generaron una violencia inusitada por parte de los actores estatales, en particular los militares, con el apoyo de algunos miembros de la clase política (Comisión de la Verdad y Reconciliación, 2003).

Durante la década de 1990, en el marco de procesos amparados en votaciones (dos elecciones presidenciales y un referendo constitucional), se instauró el gobierno de Alberto Fujimori. Inicialmente, la actuación de Fujimori se concentró en enfrentar la grave crisis fiscal y el desorden macroeconómico de los años 80, así como en perseguir y exterminar a las guerrillas. La forma de presentación de sus “logros”, le significaron cierta acogida, que desembocó en populismo. Las prácticas del gobierno degeneraron en

---

<sup>40</sup> Una caracterización del Sistema Nacional de Contabilidad y su estado a 1997, puede verse en Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública (1998b). Para una síntesis histórica, también puede consultarse a Ugarte (2003).

concentración del poder político, violación de las libertades civiles y de los derechos humanos, corrupción y enriquecimiento económico, comprometiendo directamente al presidente y a otros miembros de su gobierno (Comisión de la Verdad y Reconciliación, 2003).

En el marco de la complejidad de estos procesos, en los últimos 60 años fueron promulgadas dos constituciones políticas (1979 y 1993). Algunos plantean que este cambio de la carta magna, expresa en el fondo desajustes estructurales en los acuerdos sociales y en la forma de concepción y operación del Estado (Tuesta, 2002; Ego-Aguirre, 2003).

La modernización del Sector Público se convirtió en un *leitmotiv* para diferentes gobiernos y, en la práctica, implicó tres grandes procesos formales de reforma del Estado (Portocarrero, 2006). El primero, con la transición a la normalidad democrática y la promulgación de la Constitución de 1979. Sus resultados fueron desalentadores y acabaron con una grave crisis macroeconómica y fiscal en el primer gobierno de Alan García (1985-1990). El segundo intento de reforma inicia con los ajustes fiscales propuestos por Fujimori en 1991, la promulgación de la nueva Constitución Política de 1993 y las reformas posteriores de 1996 a 1999. El trasfondo de las prácticas de tal gobierno, consiguieron resultados económicos positivos, fruto de las reformas, para algunos grupos específicos, especialmente en las regiones con mayor concentración de población (particularmente los departamentos de Lima, la capital metropolitana y la provincia del Callao) (Ego-Aguirre, 2003). Finalmente, la tercera oleada de reformas, fue instaurada por el Gobierno de Alejandro Toledo (2001-2006) y se mantuvieron bajo el segundo mandato de Alan García (2006-2011). Todas estas reformas, pero particularmente las de la última oleada, vienen a alinearse con las tendencias contemporáneas a nivel internacional, que promueven la implementación del *New Public Management*, como motor de la modernización del Sector Público (USAID, 2011).

Es en este contexto que se han concebido y diseñado las reformas del Sistema Nacional de Contabilidad para, junto con otros sistemas, conseguir una integración de la

administración financiera del Estado (USAID, 2011). Por este motivo, y de conformidad con los testimonios de los agentes privilegiados entrevistados, se puede plantear que la *Reforma de Sector Público*, ha sido un estímulo determinante de las reformas de la contabilidad gubernamental.

Tabla No. 1. Indicadores Económicos del Perú 1979-2005.  
Fuente: Portocarrero (2006).

<b>Principales Indicadores Económicos del Perú (1979-2005)</b>								
<b>(promedios anuales)</b>								
	<b>1979- 1981</b>	<b>1982 - 1983</b>	<b>1984- 1987</b>	<b>1988- 1992</b>	<b>1993- 1997</b>	<b>1998- 2001</b>	<b>2002- 2005</b>	<b>1979- 2005</b>
<b>Crecimiento PIB per cápita (%)</b>	2,4	-7,2	4,0	-7,3	5,3	-0,5	3,9	0,3
<b>Inflación (%)</b>	66,4	97,3	109,0	987,7	16,1	3,3	2,2	100,2
<b>Déficit externo<sup>1/</sup></b>	-1,9	-7,9	-4,1	-5,0	-6,8	-3,4	-0,5	-4,2
<b>Déficit fiscal<sup>2/</sup></b>	-4,5	-10,0	-7,1	-7,6	-2,0	-2,5	-1,3	-4,7
<b>Términos de intercambio (%)</b>	3,3	-0,2	-5,9	-3,6	0,2	-4,6	4,8	-1,2
<b>Deuda pública externa<sup>3/</sup></b>	30,3	36,0	51,3	61,6	48,5	35,8	34,1	44,4
<b>IGV + ISC<sup>3/</sup></b>	7,0	7,2	7,3	6,3	8,2	8,4	8,6	7,6
<b>Aranceles<sup>3/</sup></b>	2,9	2,8	2,8	1,4	1,7	1,6	1,2	1,9
<b>Impuesto a la renta + Impuestos al patrimonio<sup>3/</sup></b>	4,9	3,3	2,9	2,1	3,0	3,0	3,7	3,2
<b>Gasto corriente no financiero<sup>3/</sup></b>	12,1	13,0	12,5	9,9	10,8	12,6	12,7	11,7
<b>Gasto de capital<sup>3/</sup></b>	4,9	4,1	3,5	2,4	3,9	3,0	1,9	3,2
<b>Intereses de la deuda externa<sup>3/</sup></b>	2,3	2,2	1,3	0,6	1,4	1,9	1,7	1,5
1/ Balanza en cuenta corriente de la balanza de pagos como porcentaje del PBI								
2/ Resultado económico del SPNF como porcentaje del PBI								
3/ Como porcentaje del PIB								
Fuente: BCRP, MEF, FMI, BM								

La tabla No. 1, tomada del trabajo de Portocarrero (2006), sintetiza los principales indicadores económicos del Perú, para el periodo 1979-2005. Sin duda, el contexto de crisis macroeconómica y fiscal del Perú ha sido determinante en esta reforma del Estado y en la consecuente modernización de los sistemas de información públicos. El país mantuvo una fuerte dependencia de los precios internacionales de los

recursos naturales<sup>41</sup> y del endeudamiento público (Portocarrero, 2006). La crisis internacional de los precios del petróleo y la crisis de la deuda pública de inicios de 1980, impactaron directamente en el desempeño económico del Perú. Hacia finales de la misma década, el desajuste estructural en las políticas del gasto<sup>42</sup>, los problemas de gestión de los ingresos tributarios, las difíciles condiciones de los términos de intercambio internacional, el estancamiento del PIB, entre muchos otros, llevaron a una crisis sin precedentes, que implicó una hiperinflación de más del 7000% en 1990 (Portocarrero, 2006).

Las *crisis macroeconómicas y fiscales* se tornan, a la vez, en un escenario proclive para la injerencia y participación de diferentes organismos financieros internacionales en el diseño e impulso de reformas estructurales (Torres, 2012). En el ámbito de la modernización de las finanzas públicas, el papel de la doctrina dominante promovida por los organismos multilaterales fue determinante en el Perú. Una comisión de la OEA, impulsó la modernización de la Contabilidad Pública durante la década de 1970 (Ugarte, 2003), lo que repercutió indudablemente en el impulso a la definición constitucional del SNC, en 1979. Posteriormente, las comisiones de los organismos internacionales que acompañaron el proceso de estabilización macroeconómica de los gobiernos de Fujimori, intervinieron directamente en la promoción de los Sistemas Integrados de Administración Financiera (World Bank, 2004; Caba y López, 2007) y, cada vez más, acompañan e impulsan la adopción de innovaciones tales como las IPSAS (Banco Mundial, 2009). Según los entrevistados, los organismos multilaterales han jugado un papel determinante en las reformas de la Contabilidad gubernamental, que hacen parte de un “modelo” estructural con dimensión internacional.

Ahora bien, debe anotarse que en el contexto de fuertes desequilibrios macroeconómicos y profundos desajustes fiscales, no se otorgó la prioridad de las reformas a los sistemas contables. Transcurrieron ocho (8) años desde la Constitución de 1979, antes de ser promulgada la primera Ley del Sistema Nacional de Contabilidad

---

<sup>41</sup> La minería y el petróleo se han constituido por años en los principales sectores de producción en el país.

<sup>42</sup> Una política expansiva a partir de la emisión monetaria (Portocarrero, 2006).

(ley 24680/1987). También, luego de emitida la nueva Constitución de 1993, se tardarían siete (7) años en emitir una reglamentación que ajustara y definiera los criterios para la gestión de la Cuenta General de la República (Ley 27312/2000). En el mismo sentido, sólo diez (10) años más tarde de la exclusión del Sistema Nacional de Contabilidad de la nueva Constitución, se emitiría una nueva Ley para definir la estructura de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública (Ley 28112/2003). Finalmente, trece (13) años fueron necesarios para emitir una nueva Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad (Ley 28708/2006). Entre otras razones, se evidencia aquí la preponderancia de la información presupuestaria en la toma de decisiones públicas y en la rendición de cuentas (Benito et al., 2007; Pina, Torres y Yetano, 2009), puesto que siempre se ajustaron primero, en el marco de las reformas, las leyes orgánicas del presupuesto. El cuadro No. 2, muestra la evolución del marco legal del presupuesto.

Por todo lo señalado, podemos concluir que las *Crisis Fiscales y Económicas*, así como la *Doctrina Dominante*, promovida por los organismos financieros internacionales, han sido dos de los estímulos definitivos en el proceso de cambio de la contabilidad gubernamental en el Perú.

Cuadro No. 2. Evolución de las Leyes Orgánicas relativas al presupuesto público en Perú.

<b>Año</b>	<b>Número de la Ley</b>	<b>Denominación</b>
<b>1992</b>	25875	Ley Marco del Proceso Presupuestario
<b>1993</b>	26199	Ley Marco del Proceso Presupuestario para el Sector Público
<b>1996</b>	26703	Ley de Gestión Presupuestaria del Estado
<b>1999</b>	27209	Ley de Gestión Presupuestaria del Estado
<b>2003</b>	28056	Ley Marco del Presupuesto Participativo
<b>2004</b>	28411	Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto

### ***Situación Institucional***

El artículo 43 de la Constitución Política de 1993, señala que “*La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible.*”

*Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes*”. El poder ejecutivo está encabezado por el Presidente de la República, elegido por elección popular, con un periodo de cinco (5) años y a quien corresponde dirigir la política de gobierno y la administración del Estado. El máximo órgano del poder legislativo lo constituye el Congreso Nacional, compuesto por una sola cámara. El poder judicial y el Ministerio Público son, en principio, independientes y buscan salvaguardar el equilibrio de las ramas del poder público<sup>43</sup>. Todo esto caracteriza el *Sistema Legal y la Estructura del Estado*.

La organización político-territorial del país está compuesta por regiones, departamentos, provincias y distritos (Constitución Política de Perú, 1993; Art, 189). A la fecha existen veinticinco (25) Departamentos<sup>44</sup>, ciento noventa y cuatro (194) provincias y mil ochocientos setenta y cinco (1875) distritos municipales. La estructuración del gobierno para la operación del Estado, está definida en la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo (Ley 29158/2007). La descentralización del Estado se encuentra aún en desarrollo, pese a más de veinte años de esfuerzos y planes inconclusos (Ego-Aguirre, 2003; Lora, 2007). Múltiples planes y acciones de reforma están en marcha, para concretar una descentralización fiscal y administrativa que complemente, y de fortaleza, a la descentralización política actualmente existente (USAID, 2011).

Al igual que en el caso Colombiano, el *Sistema Legal* del Perú se encuadra en la tradición de derecho latino. Por consiguiente, la Constitución, las leyes, los códigos, los decretos y las resoluciones se articulan bajo una estructura jerárquica. Sólo los organismos estatales, con capacidad constitucional y/o legal, pueden imponer obligaciones y emitir normas con carácter vinculante para los agentes privados y los servidores públicos (Tuesta, 2002).

---

<sup>43</sup> Todo esto, de conformidad con el Título IV de la Constitución Política del Perú “De la Estructura del Estado”, artículos 90 al 199.

<sup>44</sup> Los departamentos son 24, pero existe la Provincia Constitucional de Callao que, para los efectos de la descentralización, opera como un departamento. También ocurre lo mismo con la Municipalidad Metropolitana de Lima, que es presentada aquí en las cifras de los distritos municipales.

Según la opinión de un agente privilegiado entrevistado, la incorporación del Sistema Nacional de Contabilidad en el diseño constitucional del Estado, no logró materializarse de manera efectiva en las reformas. Esto también se constata al identificar que la Ley que desarrolló el artículo 145 de la Constitución de 1979, sólo se emitió en 1987, en un ciclo de crisis fiscal y económica. El cambio posterior de Constitución, vendría a menguar la jerarquía jurídica del SNC, así como la autonomía de la Contaduría Pública de la Nación (Ugarte, 2003). A la CPN no se le dotó, en sus primeros años, con suficientes recursos financieros, humanos y técnicos, para hacer frente a los requerimientos que la Constitución le prescribió. Con su incorporación posterior al Ministerio de Economía y Finanzas, estos recursos tampoco llegaron a conseguirse plenamente<sup>45</sup>.

Ahora bien, el diseño legal del Sistema Nacional de Contabilidad, SNC, ha tenido implicaciones significativas en los procesos de reforma. La Ley 28708/2006 establece que la cabeza rectora del SNC es la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, DNCP. A la vez, prescribe para el Sistema la responsabilidad de dirigir y regular lo pertinente a la contabilidad de las entidades públicas y privadas. Para ello, la Ley señala que la DNCP es el órgano responsable en materia de contabilidad gubernamental y que, en el caso del sector privado, la máxima autoridad es el Consejo Normativo de Contabilidad. De este Consejo hacen parte el Contador General de la Nación, así como un miembro designado por la DNCP (World Bank, 2004).

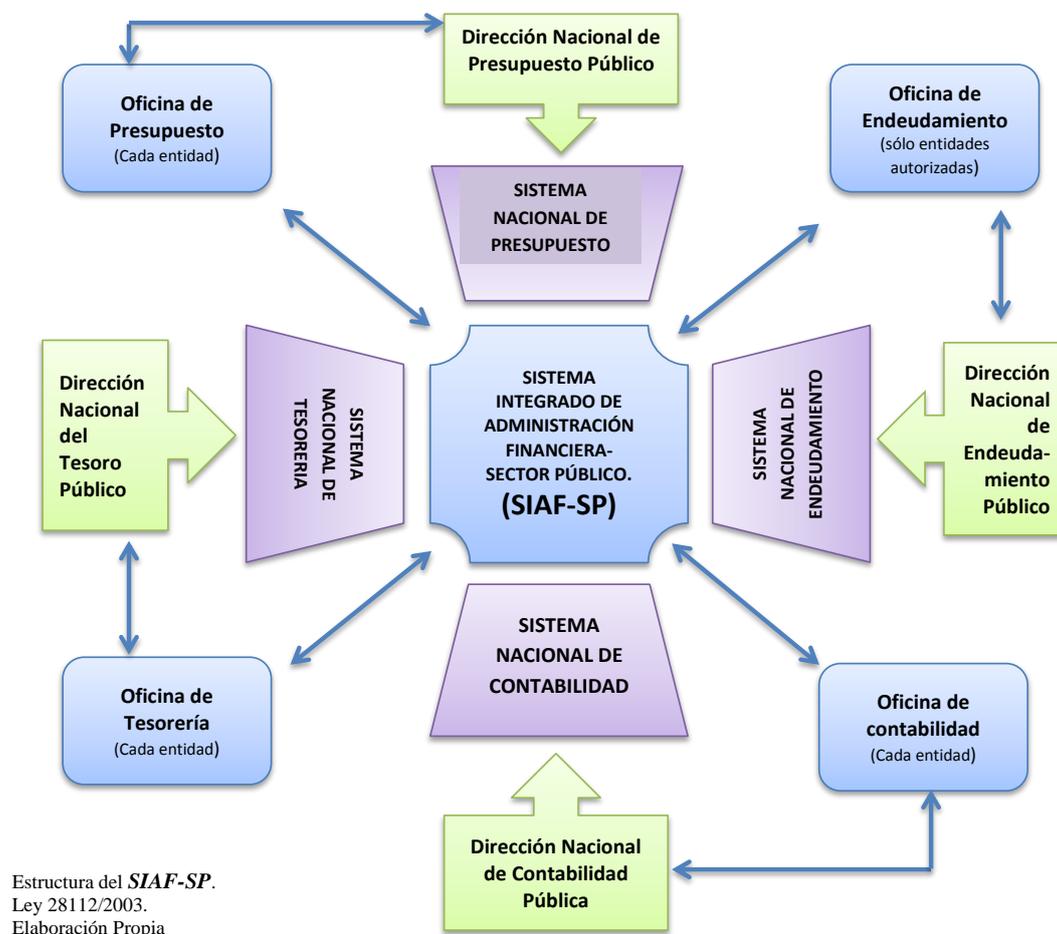
Como consecuencia de lo señalado, desde sus inicios, las políticas y las regulaciones contables para los sectores público y privado han estado muy vinculadas. El Contador General hace parte de los dos organismos de regulación, con lo cual el espíritu de armonización de criterios entre ambos sectores ha sido fácil de conseguir. Esto se constata, no sólo con las respuestas de los entrevistados, sino a partir de las políticas públicas formales de adopción de las NIC-SP para el Sector Público y de las

---

<sup>45</sup> Así lo ha señalado un agente privilegiado entrevistado.

IFRS para el sector privado<sup>46</sup>. En consecuencia, se puede plantear que la *estructura legal* ha favorecido los procesos de reforma.

Figura No. 2. Sistema Integrado de la Administración Financiera –Sector Público.



La *Estructura Administrativa del Estado* ha sido modificada con las reformas emprendidas a inicios de los años 2000 (USAID, 2011). El objetivo de los procesos de ajuste fue la integración de los cuatro sistemas de mayor envergadura para la gestión financiera pública. El SIAF-SP viabilizó un mejor control de los recursos públicos. La consolidación de una base de datos con registros únicos desde el origen de las transacciones, revirtió en la posibilidad de homogeneizar y centralizar la información

<sup>46</sup> La Resolución No. 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad estableció que los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú son las IFRS. Múltiples Resoluciones de este Consejo oficializaron las primeras NIC-IAS entre 1994 y 1998 (World Bank, 2004).

financiera y presupuestaria de los organismos públicos. Con esto se perseguía la vinculación del tesoro (los recursos líquidos de cada entidad) el presupuesto (la dinámica de asignación del gasto), el endeudamiento (las operaciones de financiación en ausencia de recursos propios) y la contabilidad (los impactos patrimoniales de la ejecución presupuestaria). La figura No. 2 esquematiza la *estructura funcional* que promueve el Sistema Integrado de Administración Financiera- Sector Público.

Inicialmente, el SIAF-SP se implementó en las entidades del gobierno central. Paulatinamente su cobertura fue en aumento, incorporando los gobiernos regionales y las entidades descentralizadas. La Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público (Ley 28112/2003) fue determinante en tal sentido. Con la ampliación de la cobertura y penetración de Internet, se consiguió incorporar en la plataforma informática a una mayoría de las entidades públicas. Las dependencias y oficinas que se estructuraron para esta integración, consiguen sinergias impulsando la complementariedad operativa. Hay una centralización de directrices y criterios (consiguiendo homogeneidad) y una descentralización operativa, puesto que cada uno de los cuatro sistemas se asocia a una oficina determinada en cada entidad pública descentralizada (USAID, 2011).

En su diseño, *la estructura administrativa favorece la implementación de las reformas de la contabilidad gubernamental*. No obstante, como se comentará más adelante, los reiterativos hallazgos fruto de las auditorías, señalan que en las entidades descentralizadas se presentan carencias de capacitación y de gestión en diferentes procesos. Así mismo, pese a la homogeneidad posibilitada por los sistemas informáticos, existen problemas de agregación y consolidación de la información, tales como la eliminación de operaciones recíprocas por parte de la DNCP (Contraloría General de la República de Perú, 2007).

### *Cuerpo de Funcionarios y Cultura Administrativa*

La Ley Marco del Empleo Público (Ley 28175/2004) estructura las condiciones, los requisitos y los procesos de selección, vinculación, desarrollo, permanencia y retiro

de los empleados públicos. La carrera fue objeto de varias modificaciones y no logró suficiente profesionalización en la década de 1990 (Cortázar, 2008). No ha sido posible identificar diagnósticos más detallados de lo ocurrido con el cuerpo de funcionarios de la administración pública durante la década de los años 2000. No obstante, múltiples informes de auditoría a los procesos e informes de las entidades públicas, presentan hallazgos asociados con la falta de habilidades y conocimiento por parte de los funcionarios encargados de las labores contables y presupuestarias (Contraloría General de la República, 2008). Evidentemente, las Normas Internacionales son muy nuevas en el contexto peruano, además que se encuentran en proceso permanente de ajuste (Pajuelo, 2011). La DNCP, ha llevado a cabo procesos de capacitación y señala que la causa de esta problemática, radica en la rotación de los funcionarios de las áreas contables en los entes públicos, asociada a variables políticas<sup>47</sup>. De esta manera, podría plantearse que *el cuerpo de funcionarios*, si bien no se constituye en un obstáculo, al menos si frena la implementación de las reformas.

Como se colige de la evolución del marco orgánico del presupuesto, en el contexto de las reformas, existe una preponderancia sustantiva de este tipo de regulación e información en la *cultura de la administración pública* (Shack, 2006). El artículo V, del título preliminar de la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad (Ley 28708/2006), establece que existe “*Primacía de la legislación respecto a las normas contables*”. Esto implica que las formas legales estén muy afincadas en las prácticas cotidianas de los gestores y, sobre todo, en la *cultura de los funcionarios públicos*.

Según las entrevistas realizadas, la ausencia de criterios concretos y detallados para interpretar diferentes tratamientos contables contenidos en las NIC-SP, ha implicado algunas limitaciones al momento de su aplicación de las mismas. La necesidad de desarrollar manuales específicos de políticas contables para la implementación de las NIC-SP<sup>48</sup>, parece indicar que han existido restricciones en la cultura administrativa, para la utilización del juicio profesional en la interpretación de

---

<sup>47</sup> Según entrevista realizada a un agente privilegiado.

<sup>48</sup> Los borradores de estos manuales fueron publicados en 2012.

un marco normativo basado en “principios” (Chan, 2003; Pozzoli, 2008). Esto no sólo implica ausencia de habilidades y/o conocimientos técnicos, sino, sobre todo, un comportamiento que busca protección frente a posibles responsabilidades, puesto que los funcionarios públicos no quieren verse envueltos en investigaciones disciplinarias o fiscales, al aplicar su criterio profesional, pero subjetivo<sup>49</sup>.

Aunado a la preeminencia de la cultura legal, a la ausencia de capacitación y a la alta rotación de los funcionarios de las áreas contables (Contraloría General de la República del Perú, 2007, 2008), también persisten problemas de corrupción en la administración pública peruana (Transparecy International, 2011). Todos estos aspectos nos llevan a concluir que la *cultura administrativa ralentiza las reformas de la contabilidad gubernamental*.

#### **1.5.2.2. Variables de Comportamiento**

##### ***Promotores políticos y Conductores de la reforma***

Sin duda, la incorporación del Sistema Nacional de Contabilidad en la Constitución de 1979, tuvo una significativa motivación en los constituyentes. El ideario de implementar un Sistema Nacional de Contabilidad que se articulara con un Sistema Nacional de Control y con un Sistema Nacional de Planeación Pública, buscaba poner freno a problemas de corrupción que, por años, persistían en el país (Yacsahuache, 2005). Lo que revela el cambio constitucional de 1993, es que disminuyó el impulso de los políticos, particularmente de los constituyentes, para promover la contabilidad gubernamental.

Las entrevistas han permitido establecer que los miembros de la “Comisión de Presupuesto y Cuenta General de la República” del Congreso Nacional, han estado preocupados por el mejoramiento de la calidad de la información financiera y presupuestaria del Estado. Esto se constata, por ejemplo, a partir de la sanción y

---

<sup>49</sup> Esto fue señalado, en entrevista para la investigación, por parte de un agente privilegiado que trabaja en la Contraloría General de la República del Perú.

aprobación de leyes de saneamiento contable en las entidades públicas. Múltiples leyes fueron emitidas entre los años 1997 y 2000 para buscar depurar, sobre todo, la información contable relativa a la cartera y a los bienes inmuebles públicos<sup>50</sup>. La Ley 29608/2010, ley que aprueba la Cuenta General de la República correspondiente al ejercicio fiscal 2009, es la más reciente manifestación de apoyo de los congresistas, prescribiendo procesos para sanear la contabilidad pública, buscando mejorar la razonabilidad de la información sobre la situación económica y financiera del Sector Público. Pese a esto, no existen evidencias de un involucramiento político para la transformación del modelo contable, a partir de la adopción de las NIC-SP.

Todo esto nos lleva a plantear, que los miembros de la Comisión de Presupuesto y Cuenta General de la República, del Congreso Nacional, han sido *promotores tangenciales de las reformas*.

Por su parte, la *conducción de la reforma* ha estado esencialmente liderada desde el Ministerio de Economía y Finanzas y el responsable director ha sido el propio Contador General de la Nación (Director Nacional de Contabilidad Pública) (Pajuelo, 2011). La estabilidad en la definición del titular del cargo, dependiendo del Viceministerio de Hacienda, ha dado continuidad al Contador General. Con ello, la política pública podría dar prevalencia a criterios técnicos y al desarrollo de planes de mediano y largo plazo. Desde 1998 ha estado el mismo funcionario a la cabeza de la actual Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

La *Dirección General de Contabilidad Pública* ha sido la entidad responsable de diseñar y ejecutar las labores medulares de la reforma, en sus distintos momentos (Pajuelo, 2011). La entidad cuenta con unos recursos limitados. La DNCP está compuesta por ochenta (80) funcionarios, para enfrentar las obligaciones que la Ley

---

<sup>50</sup> El manual de saneamiento contable de la DNCP, contiene un detallado listado de las leyes y de las acciones emprendidas en los últimos 15 años para “conseguir una mejor información contable pública”. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publica/normativa/anexo/ANEXO1\\_RD011\\_2011EF5101.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/normativa/anexo/ANEXO1_RD011_2011EF5101.pdf)

General del Sistema Nacional de Contabilidad le ha impuesto<sup>51</sup>. En diferentes dictámenes de auditoría a la Cuenta General de la República, se han evidenciado limitaciones para la consolidación de la información estatal por parte de la DNCP. Una de las carencias más recurrentes, en los últimos años, es la eliminación de una gran parte de las operaciones recíprocas, entre otras razones, por limitaciones técnicas y de personal (Contraloría General de la República del Perú, 2007). Estas limitaciones de recursos, han implicado que la DNCP busque simplificar y estandarizar al máximo los procesos de reporte de las entidades descentralizadas.

Las limitaciones de recursos propios especializados técnicamente, han llevado a la DNCP a contratar la *participación de consultores externos*, tanto en la definición de políticas regulativas (la emisión de Planes Contables con NIC-SP), así como en el diseño de los manuales de políticas contables. Las firmas internacionales de contabilidad y auditoría no han jugado un papel importante en este proceso. En el Perú, una empresa nacional se ha especializado en el ámbito de la contabilidad gubernamental y viene asesorando técnicamente a la DNCP en los últimos 10 años<sup>52</sup>. Esto le ha permitido transitar a la prestación de servicios de consultoría a nivel internacional, a diferentes gobiernos de la región y a entidades multilaterales.

El papel de las *instituciones de auditoría* ha sido modesto en el proceso de reforma de la Contabilidad gubernamental. La Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control (Ley 27785/2002) establece que el proceso de auditoría de la Cuenta General es responsabilidad de la Contraloría General de la República. No obstante, la Contraloría no cuenta con una estructura descentralizada que le permita desarrollar, por sí misma, la auditoría a todas las entidades públicas. Por esta razón, se apoya en “sociedades de auditoría” privadas, que participan en concursos públicos para contratar tales servicios. Esto tiene implicaciones prácticas, puesto que las sociedades de auditoría tienen

---

<sup>51</sup> La DNCP tiene la obligación de producir la regulación para uniformar la información de los sectores público y privado, la integración de la contabilidad financiera y presupuestaria del Estado para producir la Cuenta General de la República, generar los informes sobre las estadísticas de las finanzas públicas, capacitar en materia de contabilidad gubernamental en todo el país, evaluar la aplicación de la regulación contable del sector público, realizar investigaciones en materia de contabilidad pública, entre otras.

<sup>52</sup> Esto fue señalado en las entrevistas se constata en documentos de la contratación de asesoría a la dirección.

personal, recursos y experticias muy diversas. El conocimiento del Sector Público es un requisito indispensable, pero tal capacidad sólo se adquiere con el tiempo y con el desarrollo de trabajos previos. Esto podría implicar barreras a la entrada de otras sociedades. Las grandes firmas no compiten por una participación amplia en estas auditorías, puesto que la mayoría de entidades públicas son de tamaño pequeño y mediano. Las grandes firmas buscan concentrarse en la auditoría y en servicios de consultoría, a las grandes empresas estatales.

Como una consecuencia de la ejecución práctica de la auditoría de la información financiera y presupuestaria en las entidades estatales, no existe una capacidad acumulada y centralizada por parte de la Contraloría General, que le permita participar técnicamente de manera directa en las reformas.

Al contrario a lo que ocurre con las entidades descentralizadas, la auditoría a la Cuenta General de la República es realizada directamente por la Contraloría. La Cuenta General de la República es producida por la DNCP, fruto de la integración y la consolidación de la información financiera, presupuestaria y patrimonial de 2345 entidades públicas del nivel central y descentralizado (cifras en 2010). Esta auditoría tiene repercusiones directas que mejoran la implementación de la contabilidad gubernamental. Hemos resaltado previamente, por ejemplo, sus efectos en materia de saneamiento contable<sup>53</sup>.

Se evidencia que varios hechos en el proceso de reforma, particularmente la adopción de las IPSAS, han tenido un impacto directo en el dictamen a la Cuenta General de la República. El cuadro No. 3, detalla los resultados de los dictámenes de auditoría a la Cuenta General de la República, por parte de la Contraloría.

---

<sup>53</sup> El dictamen a la Cuenta General del 2009, sugiere profundizar los procesos de saneamiento contable. Este informe desemboca en una Ley en 2010.

Cuadro No. 3. Dictamen de Auditoría a la Cuenta General de la República, luego de adopción de las NIC-SP<sup>54</sup>

<b>Auditoría a la Cuenta General de la República Perú</b>	
<b>Año</b>	<b>Tipo de Opinión</b>
<b>2004</b>	Con Salvedades
<b>2005</b>	Abstención de Opinión
<b>2006</b>	Abstención de Opinión
<b>2007</b>	Con Salvedades
<b>2008</b>	Con Salvedades
<b>2009</b>	Con Salvedades <sup>1/</sup>
<b>2010</b>	Con Salvedades
1/La ley de aprobación obligó saneamiento contable	
Elaboración propia. Fuente informes de auditoría CGR	

Como se evidencia en el Cuadro No. 3, luego de la fecha de entrada en vigencia de las primeras NIC-SP, se han presentado dos abstenciones de opinión en el dictamen de la Cuenta General. Múltiples causas podrían explicar esta situación: el tiempo necesario para el cambio organizacional, los vacíos de entrenamiento en los nuevos requerimientos (tanto para los preparadores como para los auditores), los obstáculos contextuales para la adecuada implementación de las nuevas normas, entre otros. No obstante, la explicación de tal situación requiere un diagnóstico estructurado adicional

### ***Grupos de interés***

La Cuenta General de la República auditada, es una de las herramientas fundamentales para que el Congreso evalúe la gestión financiera del Estado, realizada por el Gobierno. Dada la centralización de información que consigue la DNCP, le es posible producir informes específicos, a solicitud de los miembros del Congreso, para el ejercicio del control político y para la labor legislativa. En esta investigación no ha

---

<sup>54</sup> El dictamen de auditoría a la Cuenta General de la República puede ser: a) Opinión limpia, b) Opinión con Salvedades, c) Opinión Adversa, d) Abstención de opinión (Contraloría General de la República del Perú, 2007).

sido posible evaluar la percepción de la utilidad de la información financiera por parte de los congresistas.

El Sistema Integrado de Administración Financiera –Sector Público, ha permitido que la información contable financiera y presupuestaria se torne importante para diferentes departamentos y oficinas estatales. La integración de la información hace que las decisiones relativas al manejo de la tesorería y del endeudamiento, tomen como referencia los resultados del Sistema Nacional de Contabilidad. La DNCP es la responsable de preparar los informes sobre las Estadísticas de las Finanzas Públicas, que luego son validados por otras dependencias del Ministerio de Economía y Finanzas y que, posteriormente, se presentan a las instituciones financieras multilaterales.

En síntesis, el SIAF-SP, genera un incremento en la utilidad de la información para los usuarios estatales (*oficinas y departamentos*) en el diseño y ejecución de las políticas públicas. Esto también ha implicado que estos agentes participen *retroalimentando los procesos de la reforma*.

No existe evidencia determinante del uso de la información financiera por parte de la ciudadanía. La construcción de presupuestos participativos inició en 2004 y podría ser el referente más directo de la utilización de la información, particularmente presupuestaria, por parte de los ciudadanos. Múltiples iniciativas de las organizaciones de cooperación internacional han buscado apoyar este proceso, de cara a enfrentar los problemas de centralización fiscal y administrativa en el país (USAID, 2011). La Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública (Ley 27806/2002) ha enfatizado en la divulgación electrónica de la información presupuestaria de las entidades estatales, para que los ciudadanos puedan acceder a ella por medio de Internet. No obstante, a la fecha no existe una evaluación detallada acerca del *tipo, la calidad y la utilidad de la información divulgada para los ciudadanos*. En este sentido, su participación en las reformas ha sido marginal.

### 1.5.2.3. Variables Instrumentales

#### *Concepto y Estrategia de implementación*

La concepción de la reforma ha sido fundamentalmente *centralizada* y con un enfoque de *arriba hacia abajo*. Según lo expresó un agente entrevistado, tan sólo esporádicamente se convocaron equipos de trabajo con contables de las entidades descentralizadas para definir políticas. La convocatoria a participación se dirigió, para reuniones de trabajo, a funcionarios de las áreas contables de los ministerios y de las grandes empresas públicas. Esto se debió, según la explicación obtenida en una entrevista, a que en el país no existía un claro conocimiento de las normas internacionales, por lo que el aporte sería poco. La exploración y comparación con lo que ocurría en otros países tampoco era fácil, puesto que para la fecha, el Perú era uno de los países pioneros en ir hacia las IPSAS<sup>55</sup>. Por ello, como se señaló antes, se buscó el apoyo de un consultor externo. La participación de los miembros de la academia ha llegado en etapas posteriores, fundamentalmente a partir de la difusión de las reformas y por medio de la capacitación en el marco normativo.

La adopción de las NIC-SP fue la estrategia escogida en una de las etapas de la reforma. Esto fue consistente con un proyecto de reformas del Estado que se podrían calificar como radicales, frente a la dimensión de los problemas que enfrentaba el Perú (Portocarrero, 2006; Lora, 2007). No obstante, las condiciones para conseguir el éxito de una adopción son complejas (Ouda, 2010). El desajuste institucional incrementa los obstáculos para incorporar innovaciones rupturistas. Como consecuencia del proceso de adopción en el terreno, se disminuye su ritmo a partir de 2006. Las últimas normas adoptadas fueron las NIC-SP 18 a la 20 en tal año. Los procesos posteriores, como la reciente puesta en discusión de los manuales de políticas contables de conformidad con NIC-SP, muestran una tendencia de ajuste en la concepción de la reforma, aproximándose a un proceso de armonización<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> Expresión de uno de los agentes entrevistados.

<sup>56</sup> En el capítulo 2, se especifican las diferencias entre adopción, armonización y convergencia, de las Normas Internacionales. Nos ceñimos a los planteamientos de Pacter (2005).

### **1.5.3. Discusión: etapas y estado de la reforma en Perú**

Las turbulencias económicas y la inestabilidad institucional fueron características del contexto peruano, entre 1980 y 2000. Tales circunstancias limitaron el alcance y las posibilidades de éxito de dos intentos de modernización de la administración pública. Una tercera oleada de reformas inició en 2002 y se encuentra aún en marcha.

La reforma de la contabilidad pública se ha concretado en la integración de varios sistemas para mejorar la administración financiera del Sector Público. Esta integración primero se focalizó en la utilización de herramientas informáticas. Con el tiempo, se transitó a la articulación conceptual y metodológica del presupuesto, la tesorería, el endeudamiento y la contabilidad patrimonial. Como una consecuencia de este proceso, actualmente conviven en el SIAF-SP varias bases metodológicas de reconocimiento. Para la contabilidad patrimonial y el endeudamiento predomina el devengo. En el presupuesto y la tesorería, la base utilizada es el criterio de caja.

Con el objetivo de aproximar la información contable del Sector Público a las tendencias internacionales, se asumió la estrategia de adopción de las IPSAS. La opción por la adopción fue promovida, en parte, debido a la definición legal y la estructura del SNC. El acompañamiento de consultores externos y el impulso y financiación de diferentes organismos internacionales<sup>57</sup>, ha sido determinante en estas reformas de la gestión financiera pública del Perú. Pese a los avances, diferentes obstáculos y los resultados de la asimilación de la reforma, parecen indicar la necesidad de ajustar el proceso llevándolo hacia una armonización.

De esta manera, la modernización de la contabilidad gubernamental podría caracterizarse a partir de tres etapas. El cuadro No. 4, detalla las etapas de la reforma en el Perú.

---

<sup>57</sup> [http://www.mef.gob.pe/SIAF/Aviso\\_Expresion\\_interes\\_Dic2010.pdf](http://www.mef.gob.pe/SIAF/Aviso_Expresion_interes_Dic2010.pdf)

Cuadro No. 4. Etapas del proceso de reforma en Perú.

<b>ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN PERÚ SEGÚN EL MRGF.</b>		
<b>ETAPA -PERIODO – HITOS</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO POSITIVO EN LA REFORMA</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO NEGATIVO EN LA REFORMA.</b>
<p><b><u>Introducción de la reforma 1979-1999.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Institucionalización del SNC (Constitución de 1979)</li> <li>• Emisión de un nuevo Plan Contable Gubernamental</li> <li>• Emisión de la Ley 26480/1987 del SNC y creación Contaduría Pública de la Nación (1987)</li> <li>• Promulgación de una nueva Constitución Política del Perú (1993). Pérdida de nivel constitucional del SNC.</li> <li>• Introducción del Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (1997-1999).</li> <li>•</li> </ul> <p><b>Hito de cambio de etapa:</b> La Inestabilidad socio-económica y política, implica un rezago en las reformas estructurales del Estado. Identificación de las limitaciones en la información financiera del Sector Público. Desarticulación del Sistema Nacional de Contabilidad .</p>	<p><b>ESTÍMULOS</b></p> <p><i>Reforma de la Administración Pública</i>-Se han realizado tres intentos de reforma de la administración pública.</p> <p><i>Crisis económicas y fiscales.</i> La dependencia de precios internacionales de recursos naturales y de la deuda pública externa, implicó problemas de estabilidad en el marco de crisis internacionales. El desgobierno fiscal de 1985-1990, promovió la segunda dinámica de reformas estructurales.</p> <p><i>Doctrina Dominante:</i> La asesoría de la OEA, del Banco Mundial y de otros organismos multilaterales, ha sido determinante en el proceso de reforma. La incorporación del SIAF-SP ha sido promovida y financiada por organismos internacionales. La vinculación de responsabilidades de la información del sector privado y público en la DNCP, ha promovido la armonización entre sectores. En sus inicios, la idea de Adopción de NIC-SP fue acogida sin evaluación crítica.</p>	<p><b>SITUACIÓN INSTITUCIONAL</b></p> <p>La inestabilidad social y política no ha permitido que las iniciativas de reforma se consoliden.</p> <p><i>Estructura del Estado y Estructura Administrativa</i> El nivel de concentración de la administración pública puede evitar comprender el rol de las reformas en las regiones.</p> <p><i>Cultura Administrativa</i> (Prima la legalidad y el cumplimiento) Problemas de corrupción aun marcados en el Sector Público.</p> <p><i>Cuerpo de Funcionarios</i> El nivel de capacitación y conocimiento es incipiente en las nuevas normas. Hay alta rotación de los funcionarios en el nivel descentralizado. Recursos escasos en la propia DNCP.</p>
<p><b><u>Re-direccionamiento de la reforma 1999-2004.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Definición de los criterios para la gestión de la Cuenta General de la república (2000).</li> <li>• Ajuste y rearticulación del Sistema Integrado de Administración Financiera – Sector Público – Ley 27658 (2002)</li> <li>• Oficialización de las NIC-SP 1 a la 17 (2002)</li> </ul>	<p><b>SITUACIÓN INSTITUCIONAL</b></p> <p><i>Sistema legal</i> (El origen constitucional del SNC no tuvo un impacto determinante). El principio de legalidad prima sobre las normas contables.</p> <p>La DNCP como regulador estatal y su liderazgo en el SNC, ayudan al proceso de implantación de las reformas (armonización entre sectores).</p>	

**CAPÍTULO 1. INNOVACIONES EN CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LATINOAMÉRICA:  
LOS CASOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

<b>ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN PERÚ SEGÚN EL MRGF.</b>		
<b>ETAPA -PERIODO – HITOS</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO POSITIVO EN LA REFORMA</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO NEGATIVO EN LA REFORMA.</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emisión de la Ley de Transparencia y de Acceso Público a la información (Ley 27806/2002).</li> <li>• Se desarrollan procesos de saneamiento contable de los inmuebles (2000-2004)</li> <li>• Primeros Estados Financieros bajo NIC-SP (2004)</li> <li>• Se ajusta el Plan Contable Gubernamental basado en el Devengo.</li> <li>• Dictámenes con salvedades a la Cuenta General de la República.</li> </ul> <p><b>Hito de cambio:</b> Se articulan los cuatro Sistemas que son pilares de la Administración Financiera del Sector Público. Se encauza el proceso de reforma del Estado. Compromiso con la adopción de las NIC-SP.</p>	<p><i>Estructura Administrativa y del Estado.</i> El SIAF-SP ha posibilitado la expansión de la reforma, de manera estandarizada y centralizada.</p> <p><b>PROMOTORES DE LA REFORMA</b></p> <p><i>Miembros del parlamento</i> (esencialmente un rol tangencial, por parte de los miembros de la Comisión de Presupuesto del Congreso).</p> <p><i>Miembros del gobierno</i> (los viceministros de Hacienda y el Contador General) Estabilidad en el cargo del Contador General, promueve políticas de mediano y largo plazo.</p>	<p><b>PROMOTORES DE LA REFORMA</b></p> <p>Falta de interés de otros miembros del gobierno distintos al MEF. Con las múltiples reformas de Administración, cierta incredulidad.</p> <p>La Corrupción política actúa como obstáculo a la implementación de reformas</p>
<p><b><u>Auge de la reforma 2005-actualidad.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oficialización de las NIC-SP 18 a la 20. Adopción de las normas vigentes (2006)</li> <li>• Promulgación de la nueva Ley del Sistema Nacional de Contabilidad (Ley 28708/2006) (2006).</li> <li>• Abstención de opinión en el dictamen a la Cuenta General de la República (2005 y 2006)</li> <li>• Emisión del Plan Contable Gubernamental que recoge las NIC-SP adoptadas. RD.001-2009-EF/93.01 (2009).</li> <li>• Emisión de Ley 29608/2010 que promueve un Saneamiento Contable con mayor profundidad para garantizar razonabilidad de la información financiera del Sector Público (2010).</li> </ul>	<p><b>CONDUCTORES DE LA REFORMA</b></p> <p><i>Órgano de Regulación</i> – la Dirección Nacional de Contabilidad Pública</p> <p><i>Las instituciones de auditoría</i> externa (no ha jugado un rol determinante en el diseño y expansión de la reforma)</p> <p><i>Firmas de consultoría</i> (carencia de personal y recursos técnicos han llevado a contratar consultores externos) Una alta relación con la promoción de la doctrina dominante.</p>	
	<p><b>GRUPOS DE INTERÉS</b></p> <p><i>Parlamento</i> (Comisión de Presupuesto y Cuenta General de la República)</p> <p><i>Oficinas</i> del MEF y otras dependencias. Alta interrelación entre dependencias del SIAF. Estadísticas de las Finan. Públicas.</p>	

<b>ETAPAS DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN PERÚ SEGÚN EL MRGF.</b>		
<b>ETAPA -PERIODO – HITOS</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO POSITIVO EN LA REFORMA</b>	<b>VARIABLES CON IMPACTO NEGATIVO EN LA REFORMA.</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exposición pública para comentarios de manuales de políticas contables bajo NIC-SP (2012).</li> <li>• Dictámenes con salvedades a la Cuenta General de la República (2007 a 2011).</li> </ul> <p><b>Etapas actual de la reforma.</b> Reconocimiento de las limitaciones y obstáculos para la reforma. Necesidad de ajuste y precisión en los tratamientos contables prescritos en las NIC-SP. Se frena el proceso de adopción de las nuevas NIC-SP (21 a la 32). Se percibe un cambio en la concepción de la reforma, tendiente a hacia la armonización.</p>	<p><b>ESTRATEGIA DE IMPLEMENTACIÓN</b></p> <p>Reforma <i>Centralizada</i>. Con apoyo de consultor y comités solo ad hoc. Concebida en un solo paso, de arriba hacia abajo. En la práctica, la reforma ha enfrentado retrasos y varias etapas.</p> <p><b>CONCEPTO DE REFORMA</b></p> <p>La reforma se ha visto replanteada por las condiciones institucionales y del entorno.</p> <p>El propósito central ha sido consolidar un Sistema Integrado para la Administración Financiera del Sector Público. Esto implicó apoyo en las tecnologías informáticas. Con las nuevas reformas de la gestión pública, se consiguió mayor control centralizado y estandarizado para el seguimiento de las finanzas públicas. Las reformas buscan producir información para mejorar la gestión, la rendición de cuentas y la transparencia. La adopción de las IPSAS ha sido más formal que real, puesto que no se han adoptado cerca de doce (12) NIC-SP. No se logra vislumbra una innovación en gobernanza, por el nivel de centralización.</p>	

De acuerdo al concepto de innovación que hemos planteado, resulta claro que el caso peruano connota cambios en la información financiera y presupuestaria, con una vocación de mejora en el control de las finanzas públicas. La innovación trasciende el campo organizacional, pues involucra múltiples acuerdos institucionales y articula diversos sistemas, organismos, recursos e instrumentos. En consecuencia, el diseño y el avance del proceso connotan una innovación en contabilidad gubernamental.

Precisamente, la identificación de límites en el camino de la adopción, revela una dinámica de aprendizaje en el terreno, propio de las innovaciones en gobernanza.

#### **1.5.4. El estado del proceso de adopción de las IPSAS en Perú**

El marco legal del SNC, planteó la conveniencia de armonizar la información de los sectores público y privado. La estructura regulatoria ha sido, efectivamente, proclive a ello. Desde finales de la década de 1990, han sido adoptadas legalmente las IFRS para las empresas peruanas (World Bank, 2004). Este contexto y el impulso de las reformas de la administración pública, llevaron a la determinación de la adopción de las NIC-SP. La creciente integración de los sistemas de información para la administración financiera pública, llevó a los promotores y a los conductores de la reforma a plantear que había condiciones para migrar a marcos regulativos de “mayor calidad”, con una perspectiva internacional.

La adopción de las NIC-SP, se realizó en dos etapas; la primera en 2002, la segunda en 2006. Hay evidencia del impacto negativo inmediatamente luego de la entrada en vigencia de estas normas; ello puede estar asociado a las implicaciones del cambio organizacional necesario e insuficientemente diagnosticado (Contraloría General de la República del Perú, 2007).

La etapa actual del proceso, revela que la estandarización por medio de formatos y de sistemas informáticos es insuficiente para garantizar la razonabilidad de la información financiera pública de conformidad con estándares internacionales. La necesidad de hacer un saneamiento contable adicional, para establecer con claridad el inventario físico individualizado de los inmuebles que tienen las entidades públicas (DNCP, 2011), es una muestra de que los requerimientos contenidos en las IPSAS podrían sobrepasar las condiciones materiales de algunas entidades públicas peruanas.

El cese de la adopción legal de las NIC-SP en 2006 (quedando en la NIC-SP 20), la reciente emisión de los manuales para clarificar y definir políticas contables según estas normas y las estrategias para enfrentar la consolidación de la información de las

entidades descentralizadas con la eliminación de operaciones recíprocas, nos hacen pensar que el proceso aún no está concluido. No hay todavía una consolidación de las innovaciones, especialmente por lo que significó una adopción plena en un contexto institucional todavía en reforma, con profundas asimetrías regionales y sin las capacidades y los recursos necesarios para la implantación de Normas diseñadas para sistemas contables más desarrollados<sup>58</sup> (Chan, 2003; Pozzoli, 2008; Ouda, 2010).

## **1.6. Aprendizaje de los procesos de reforma en Colombia y Perú**

### **1.6.1. El caso de Colombia**

Dos son los elementos más significativos de aprendizaje del proceso de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia para la región y el entorno internacional: el primero se refiere a las consecuencias del diseño legal de la reforma y el segundo el dinamismo y liderazgo en el proceso de entidades sujetas a la reforma misma.

En primer lugar el sistema legal y la concepción política de la reforma, incorporaron dos criterios que diferencian el proceso y el sistema contable público colombiano en sí mismo, de los de otros países: a) la inclusión de las empresas de propiedad y control estatal en el ámbito de aplicación de la regulación contable pública, y b) la necesidad de consolidar la información contable de todo el Sector Público en dos grandes informes: el Balance General de la Nación<sup>59</sup> y el Balance General del Sector Público. Estos dos elementos del diseño de la reforma y del sistema legal<sup>60</sup>, han llevado a que el sistema contable público tuviera un dinamismo importante. Más allá del debate sobre el contenido y características de un balance de la nación y otro del Sector Público (Sierra, 2002a) la incorporación de diferentes entidades, entre ellas las empresas controladas por el Estado, ha sido un motor y un estímulo determinante en el cambio. Esto porque las empresas públicas son más proclives a la innovación, cuentan con más

---

<sup>58</sup> Esto significa, con una tradición de diferencias culturales, profesionales, legales, sociales y económicas.

<sup>59</sup> Recoge la información consolidada de las entidades del nivel central nacional y las entidades donde el gobierno central tiene control.

<sup>60</sup> Como se apuntó en la nota al pie de página 10, esta es una obligación constitucional.

recursos financieros y técnicos y buscan interactuar y retroalimentar de manera importante la reforma (en muchas ocasiones para impactarla en su propio interés). Todo ello, a la vez, ha reclamado mayor crecimiento técnico del órgano de regulación, centralización y consolidación de la información: la CGN. En este sentido, el sistema legal y la concepción de la reforma, interactúan y definen el *Diseño Legal* de la reforma, que en países de tradición de derecho latino o continental europeo resulta determinante, por su impacto en la cultura administrativa y en la estrategia de implementación de la reforma.

El segundo elemento característico de la situación colombiana es una consecuencia del diseño legal de la reforma y marca la posibilidad de incorporación de una variable en el modelo de Lüder (2002). Haber incluido a las entidades gubernamentales y a las empresas de propiedad y control estatal en el mismo sistema contable y marco regulatorio, se anticipó en casi una década al objetivo internacional de armonización<sup>61</sup>. Pero lo interesante aquí es el aporte de esta conjunción al proceso de reforma, antes que el contenido mismo de la innovación. La participación de importantes empresas estatales en la confección del primer Plan General de Contabilidad del Pública<sup>62</sup>, y su aporte permanente en la evolución de la regulación y la doctrina, han sido determinantes en el proceso de innovación. Es decir, en el modelo de Lüder podría plantearse que otros conductores de la reforma son las *entidades públicas líderes*, que aplican la reforma misma y que tienen intereses y recursos para promoverla u obstaculizarla.

### **1.6.2. El caso del Perú**

El aprendizaje que aporta el caso peruano se puede sintetizar en tres puntos. El primer elemento refuerza el aprendizaje del caso colombiano: el diseño legal de la reforma influye de manera determinante. Dado que el SNC prescribe que la DNCP participe en

---

<sup>61</sup> Armonización de las normas del sector público y del sector privado que está en el centro de gravedad de las IPSAS, por su origen en las IFRS (Chan, 2006).

<sup>62</sup> tales como las empresas de servicios públicos más grandes del país, que por años han sido estandarte de eficiencia y competitividad (EPM), de la empresa nacional de hidrocarburos, hoy cotizada en la NYSE (ECOPETROL), y otras empresas punteras en energía y construcción (ISA e ISAGEN), entre otras.

la regulación para los sectores privado y público, esto se torna en un estímulo directo para buscar la armonización de los criterios contables entre ambos, consiguiendo más dinamismo en las reformas (tanto en la implementación del devengo, como en la adopción de las IPSAS). Sobre este elemento no resulta pertinente abundar en más detalles.

Los otros dos puntos de aprendizaje ameritan especificación. El segundo elemento es que la utilización de sistemas integrados de información resulta necesaria, pero es insuficiente para garantizar que la información producida tenga calidad y resulte útil para los usuarios. El segundo aspecto, se refiere a que la ausencia de condiciones estructurales previas, así como de estabilidad institucional, repercuten de manera directa en las reformas, especialmente en aquellas que impulsan el tránsito completo e inmediato a las “mejores prácticas”.

Sin duda, uno de los temas que requiere con urgencia investigación, es el papel de los sistemas informáticos en el impulso e implementación de las reformas (Lapsley, 2009). En el caso del Perú, sin lugar a dudas el diseño conceptual y operativo logró acoplarse a la plataforma electrónica inicial, debido a los ajustes que permitió la Ley del Sistema Integrado de Administración Financiera. Con esto se consiguió un alto nivel de estandarización de los registros de las operaciones, así como la producción esquemática de informes y reportes, por parte de las entidades descentralizadas. Todo ello generó un rápido incremento de la información disponible, al pasar de la ausencia, a la integración. Con el ingrediente de confiabilidad que supone la existencia de una base única de datos, con origen transaccional (Banco Mundial, 2009).

No obstante, aunque el sistema informático promueva la estandarización, las condiciones para operar los sistemas, interpretar las transacciones y dirimir controversias técnicas, con las implicaciones jurídicas y financieras que de allí se derivan, requiere del juicio y del criterio profesional de los responsables del área contable y presupuestaria. La sobrevaloración de la herramienta informática fue promotora de la decisión de adoptar las IPSAS en el Perú, sin sopesar adecuadamente los requerimientos de conocimiento, habilidades y competencias de los operadores, para

garantizar una información contable con mayor calidad y que repercutiera en más utilidad (Contraloría General de la República del Perú, 2007).

En segundo lugar, algunos autores han planteado que, en ausencia de estructuras previas de información contable, podría resultar viable la implementación del devengo, por la ausencia de tradiciones ligadas al criterio de caja (Ouda, 2004; Saleh, 2007). Este tránsito directo al devengo, repercutiría en la modernización de los sistemas contables en tiempos de crisis (Ball y Pflugrath, 2012). La experiencia del Perú muestra, en concordancia con lo señalado por diferentes autores (v.g. Chan, 2006) que los países emergentes y en vías de desarrollo requieren estabilidad institucional y estructuras materiales concretas, antes de transitar a modelos contables avanzados, basados en el devengo completo. En ausencia de inventarios, por ejemplo, es imposible desarrollar sistemas de información acumulativos que resulten confiables, tal y como muestran los esfuerzos, aun en marcha, de saneamiento contable en el Perú.

La decisión de adoptar directamente las IPSAS en el Perú nos parece precipitada, como lo han demostrado el cese de la oficialización de la adopción de las IPSAS desde 2006 y los reiterados informes de auditoría. Las reformas de la administración pública están aún en marcha y diferentes condiciones estructurales del Sector Público, tales como el cuerpo de funcionarios, la cultura administrativa o el rol de los organismos de auditoría, debe evolucionar para que, integralmente, la información que se produzca promueva la rendición de cuentas y la toma de decisiones. Aquí juega un papel importante el Isomorfismo normativo y coercitivo (Lande, 2006), puesto que los agentes en el gobierno, en un contexto de reformas, buscan mostrarse proclives a las tendencias que se perciben como modernas (Pilcher, 2011; Jacobs, 2012). El rol simbólico de los organismos internacionales, también ejerce una sutil presión en este sentido (Torres, 2012). La adopción formal, o simplemente legal, resulta en una estrategia importante para enviar señales del compromiso personal e institucional, pero no garantizan resultados sostenibles en el mediano plazo.

### 1.7. Conclusiones del capítulo

La literatura académica sobre contabilidad pública en Colombia y en Perú es muy reducida, por no decir prácticamente inexistente<sup>63</sup>. Este trabajo contribuye a caracterizar los procesos de reforma emprendidos en ambos países, en los últimos 25 años, desde un referente teórico y metodológico internacional.

Desde el punto de vista de las innovaciones en gobernanza, puede decirse que las reformas en Colombia y en el Perú son innovaciones en contabilidad gubernamental.

Hemos caracterizado las variables de estructura, de comportamiento e instrumentales que han participado en las reformas. El *Modelo del proceso de Reforma de la Gestión Financiera* (Lüder, 2002) nos ha permitido describir, analizar y comparar los casos colombiano y peruano. Es cierto que factores internos del proceso no logran ser plenamente recogidos por el modelo, tal y como se ha evidenciado con los problemas de capacitación del personal responsable de la reforma (Ouda, 2004), pero esto no disminuye el potencial de caracterización que tiene el modelo.

Así mismo, fruto del aprendizaje de los procesos en Colombia y Perú, resaltamos que el diseño legal de la reforma ha sido significativamente influyente en ambos casos. La conjunción de un sistema contable público que recoge a los gobiernos y a las empresas estatales que controla, ha sido positiva para las innovaciones en Colombia. Este proceso se anticipó al ideario de armonización de los criterios contables del Sector Público y el sector privado. En el caso peruano, el diseño legal del Sistema Nacional de Contabilidad, establece la responsabilidad de regulación para los sectores público y privado, de fondo, en la DNCP (Pajuelo, 2011). Si bien es cierto que nominalmente los órganos de regulación están diferenciados (El Consejo Nacional de Contabilidad y la Dirección Nacional de Contabilidad Pública), su cabeza administrativa es la misma, así

---

<sup>63</sup> Destacan en Colombia los trabajos de Pulgarín y Cano (2000, 2001), Sierra (2002a), González (2003) y algunos manuales como (Sierra y Ardila, 2008). En otra categoría estarían los documentos institucionales “Textos de Contabilidad Pública”, que en la actualidad llegan a ocho números. En el caso del Perú, los trabajos de Ugarte (2003), Laura-Vargas (2007) y Yacsahuache (2005) son los referentes más destacados. La DNCP no cuenta con una división o área que produzca documentos académicos institucionales como en el caso de Colombia.

como la infraestructura operativa de la que se sirven. Esto hace que, necesariamente, los criterios de regulación contable converjan. Por ello, resultaría importante puntualizar la variable *diseño legal de la reforma* en el modelo de Lüder (MRGF). Los efectos y conveniencia de esta convergencia se encuentran aún en evaluación.

En el caso colombiano, *entidades líderes* que deben aplicar la reforma, con capacidad y recursos, se tornan en conductores de la misma y no en agentes receptores o pasivos. Por ello, también convendría evaluar la incorporación de tal variable en el modelo de Lüder (MRGF).

Dentro de los estímulos directos más significativos están la *Reforma del Estado* y la *Doctrina Dominante*. En el caso peruano, resultan además determinantes la *Crisis Fiscal y Económica*, particularmente de finales de los años 1980 y de la mitad de la década de 1990.

Mientras que en Colombia el rol constitucional del organismo de regulación ha sido determinante, en el Perú tal circunstancia no impactó los procesos, al punto que, en la Constitución de 1993, desapareció el Sistema Nacional de Contabilidad del marco constitucional.

Los programas de “modernización de la administración pública” han sido reiterados y aún se mantienen en ambos países. En el caso peruano, la inestabilidad institucional no ha permitido consolidar varios procesos previamente iniciados. La influencia de organismos multilaterales e internacionales ha sido determinante. Con mucha incidencia en ambos países, pero quizás de una manera prominente, por la financiación al proyecto SIAF-SP y a otras reformas, en el Perú.

Los *principales conductores* han sido los miembros del gobierno, particularmente el Contador General de la Nación y el Ministro de Hacienda (en el Perú el Viceministro). Como el sistema legal ha reforzado el papel del Regulador en ambos casos, esto da autonomía y capacidad para implementar la reforma en *una estrategia de arriba hacia abajo*.

En Colombia, ha sido significativo el estímulo e influencia del *órgano de control externo*. Por su parte, en el caso de Perú, por la forma práctica en que se desarrolla la auditoría, externalizada por medio de sociedades de auditoría privadas, su rol ha sido sólo tangencial. El papel de los usuarios estratégicos de la información ha resultado más determinante en el Perú que en Colombia, debido al alto nivel de integración del presupuesto, la tesorería, el endeudamiento y la contabilidad, en un sistema único.

Por su parte, las variables que más han contribuido a disminuir el ritmo de las reformas son la Cultura Política y Administrativa, los Funcionarios Públicos y los problemas de Estructura Administrativa fruto de la descentralización. El diferente grado de desarrollo regional también ha participado como freno a las reformas, variable que no fue considerada por Lüder (2002), pero que es significativa en el caso de los países emergentes y en vías de desarrollo (Godfrey et al., 1996). En el Perú, esta heterogeneidad regional no es tomada en cuenta por la propia DNCP, puesto que se plantea que la estandarización que posibilita el SIAF-SP, soluciona los obstáculos de esta diversidad. No obstante, los resultados de las auditorías parecen llegar a conclusiones diferentes.

No se evidencia influencia de las comunidades epistémicas. En el Perú, la participación de académicos ha sido más reducida que en el caso colombiano. Finalmente, en términos de grupos de interés, es necesario identificar la influencia e impactos de la reforma en el público en general, lo cual requiere mayores esfuerzos con investigación empírica en ambos países.

La implementación inicial de la reforma fue de un solo paso en ambos países, en cierto modo se trató de un proceso brusco para el cambio organizacional. Los efectos fueron la baja implementación de la contabilidad de devengo y la poca fiabilidad y relevancia de la información al inicio de las reformas. Esto tuvo impactos negativos, en ambos países, en los dictámenes del Balance General de la Nación (Colombia), y de la Cuenta General de la República (Perú). Una evidencia del proceso paulatino de asimilación de la reforma es el cambio en esta situación, que se manifiesta en los dictámenes razonables con salvedades desde 2003 en Colombia y desde 2007 en Perú.

La conjugación de los anteriores hechos, implica que la reforma se esté desarrollando en etapas. En el caso colombiano hemos caracterizado tres etapas: la introducción, el auge y la consolidación de la reforma. En la actualidad tal país se encuentra en la etapa de consolidación. Por su parte, las condiciones de inestabilidad institucional no permitieron consolidar las reformas de la administración pública en el Perú durante los años 1990, lo que ha implicado cierto rezago en la asimilación institucional y sustantiva de los cambios, llevando a que las etapas de la reforma de la contabilidad gubernamental sean: introducción, re-direccionamiento y auge.

En este momento el desarrollo de la reforma contable todavía no se ha concluido en Perú, sino que está en curso el proceso de ajuste de su implantación, puesto que se están evaluando y ajustando los caminos a seguir. Fruto de nuestro trabajo, evidenciamos que existe la tendencia a transitar de la adopción formal, a la armonización de las IPSAS, para conseguir una aplicación más adecuada de tales normas. En Colombia el estado actual de la reforma es de consolidación. Tendencias de más ajustes cualitativos, viene en camino para este país.

En ambos casos se evidencia que, con el tiempo, las entidades públicas reguladas buscan influenciar el proceso de reforma, bien porque los criterios establecidos van en contravía de sus estrategias organizacionales, bien porque se ven obligadas a innovaciones que en ocasiones identifican como costo-ineficientes. De esta manera, estas entidades están impactando el concepto y la estrategia de implementación de la reforma.

La armonización con las IPSAS ha permitido continuar la senda de innovaciones. Normalmente se evalúa este avance, *a priori*, de manera positiva. El proceso se ha considerado como positivo, porque las IPSAS son muy “aceptadas” internacionalmente. Mantener el proceso de reforma y de observancia de estándares internacionales, puede ser un mecanismo de isomorfismo mimético del regulador en búsqueda de mayor legitimidad ante tales estímulos (Lande, 2006; Pilcher, 2011). También es un mecanismo de Isomorfismo coercitivo, que es ejercido sutilmente por los organismos multilaterales que impulsan las reformas y que realizan financiación a la cooperación

internacional (Torres, 2012; Pollanen y Loïselle-Lapointe, 2012; Adhikari, Kuruppu y Matilal, 2013). A la vez hay intereses económicos en juego que impactan la reforma.

Al momento de cierre de esta tesis, en el caso colombiano, la dinámica regulatoria alineada con el modelo internacional y la convergencia se mantiene. Se ha hecho pública la política de regulación que obliga a las empresas estatales de interés público (cotizadas y/o captadoras de ahorro del público), a aplicar el modelo IFRS pleno. Así mismo, se actualizará la armonización de la regulación de las entidades de gobierno con las IPSAS (CGN, 2013). Todo ello, continúa las tendencias de modernización e innovación que hemos caracterizado

Una vez descritos y evaluados los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia y Perú, resulta importante describir y comprender la dinámica internacional de la adopción de las IPSAS, así como los pros y los contras de la incorporación del devengo en el Sector Público. Del mismo modo, se hace determinante evaluar los efectos de estas reformas, sobre la transparencia y la divulgación de la información financiera y presupuestaria pública. Los capítulos siguientes en nuestra tesis están dedicados a abordar estas temáticas.



## **CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.**

### **2.1. Introducción**

La incorporación de la base de devengo en los sistemas contables gubernamentales es uno de los pasos iniciales, y quizás uno de los elementos determinantes, en la modernización de la gestión financiera pública (Ball y Pflugrath, 2012). Se argumenta que el tránsito de la base contable de caja a la de devengo tiene impactos positivos en la rendición de cuentas y en la toma de decisiones de las entidades públicas (Lüder, 1992; 2002). Esto se posibilitaría al conseguir una información confiable y precisa de los activos, los pasivos y el patrimonio públicos, con mayor contenido económico-financiero. A la vez, se espera que un sistema de información como este permita la medición de los costos de la provisión de bienes y servicios públicos, promoviendo una mejor asignación y gestión de los recursos públicos. Con ello se incrementaría la eficiencia, la eficacia y la economía de la

administración, valores y objetivos enarbolados por el *New Public Management* – NPM – (Hood, 1995; Caperchione, 2006; Lapsley, 2009).

La expansión internacional de las reformas de la administración pública, el aumento de la financiación del gasto público recurriendo a los mercados financieros, la consolidación de bloques económicos regionales y los reclamos por mayor transparencia y rendición de cuentas de la gestión gubernamental, están generando un escenario que impulsa la armonización internacional de la regulación contable del Sector Público. En este contexto, las *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NIC-SP (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS)* vienen constituyéndose en el principal referente internacional para la elaboración de la información financiera gubernamental con base en el principio del devengo (Ernst & Young, 2011). Esta tendencia, no obstante, no está exenta de desafíos y críticas (Guthrie, 1998; Ellwood y Newberry, 2006; Benito et al., 2007; Lapsley, Mussari y Paulsson, 2009; Biondi, 2012).

Se plantea que las IPSAS podrían promover las reformas de la contabilidad gubernamental, tanto en los países desarrollados como en las economías emergentes y en vías de desarrollo, aportando de manera decidida a los objetivos del NPM (Benito et al., 2007; Christiaens, Reyniers y Rollé, 2010; Navarro y Rodríguez, 2007, 2010, 2011).

Particularmente, Colombia y Perú han sido dos de los países latinoamericanos que han optado, bien por armonizar su regulación con los criterios contenidos en las IPSAS o bien por adoptarlas como su referente para la contabilidad del Sector Público. Dado que nuestra investigación aborda los sistemas contables de estos dos países, resulta necesario comprender las implicaciones innovadoras de la incorporación del devengo en los sistemas contables públicos, las generalidades del contexto institucional y del modelo propuesto por las IPSAS, así como conocer la dinámica y extensión internacional de la aceptación-implementación de tales normas.

En consecuencia, este capítulo tiene como objetivo caracterizar y evaluar el contexto y los efectos de la introducción del devengo en los sistemas contables públicos,

a partir del modelo contable promovido por las IPSAS. También busca presentar el estado actual de la implementación internacional del modelo, enfatizando en la situación latinoamericana.

Para conseguir el objetivo planteado, se ha realizado una revisión de la literatura académica que aborda las tendencias y los resultados de la implementación del devengo y de las IPSAS en el contexto internacional, incorporando también las conclusiones más recientes de los estudios desarrollados por las firmas internacionales de auditoría. Se han analizado los documentos institucionales de organismos como la IFAC y el IPSASB y de entidades multilaterales que han implantado las IPSAS, tales como la Comisión Europea, la ONU, la OTAN y la OCDE. De la misma manera, hemos llevado a cabo una exploración sistemática de los sitios web de los organismos reguladores latinoamericanos en materia de contabilidad gubernamental, para conocer los documentos oficiales y las manifestaciones públicas sobre la adopción de esta normativa en la región.

El presente capítulo está estructurado en cinco apartados. En el primer apartado se presentan el contexto y las implicaciones innovadoras de la incorporación del devengo y de los criterios de la contabilidad empresarial en la información del Sector Público. Posteriormente, en la segunda parte, se caracteriza el marco institucional y se sintetiza el entramado regulativo de las IPSAS, resaltando sus orígenes, la evolución y los retos del modelo. El tercer apartado recoge una visión panorámica del escenario internacional de armonización o adopción (*endorsement*) de las IPSAS, con énfasis en la situación latinoamericana. En la cuarta parte se presentan las críticas más sustantivas a la incorporación del devengo y a la adopción de los criterios de la contabilidad empresarial, actualmente por medio de las IPSAS, en el Sector Público. El capítulo finaliza, en su apartado quinto, con unas breves conclusiones.

## 2.2.Contexto e implicaciones de la utilización del devengo en los sistemas contables gubernamentales

### 2.2.1. El contexto de la contabilidad de caja en los Sistemas Contables Públicos

La evolución de la información financiera y presupuestaria del Sector Público, está fuertemente vinculada al *proceso histórico de constitución de los regímenes de gobierno*, de los estilos de administración pública, de los marcos y sistemas legales, de los contextos culturales y socioeconómicos, entre otros. Estas dimensiones se definen como variables externas de los Sistemas Contables (Hatfield, 1966; Jarne, 1997; Lüder, 1992; Caba, 2001; Pina y Torres, 2003; Caba et al., 2009). Al mismo tiempo, las bases metodológicas del sistema, los principios contables observados, los criterios de reconocimiento, medición y divulgación de información, las habilidades y prácticas profesionales, entre otras, se constituyen en variables internas del sistema. Las variables externas e internas interactúan en la producción de la información financiera, de acuerdo a los propósitos u objetivos que se establezcan para la misma (Tua, 1996; Jarne, 1997).

En la dinámica de las democracias occidentales modernas, inicialmente la información financiera y presupuestaria se dirigió a dar cuenta del *recaudo y del desembolso* de los recursos públicos. Permitir la identificación de los recursos necesarios (y disponibles) para llevar adelante el gobierno y luego satisfacer la obligación de presentar cuentas a los organismos de fiscalización y a las instancias de control político por el uso de los mismos, fue el objetivo inicialmente asignado a la información contable pública. *La base de caja* resultó ser el referente adecuado para elaborar los presupuestos que deberían ser aprobados por las instancias de representación, así como para la descarga de responsabilidades de los administradores evidenciando la ejecución presupuestaria. Al mismo tiempo, el presupuesto se constituyó en uno de los instrumentos característicos de la planeación y la programación públicas, introduciendo una forma de racionalización técnica en la división y coordinación del trabajo de las grandes organizaciones estatales: la burocracia (Du Gay, 2012). Los principios *de legalidad y responsabilidad* subyacentes a los sistemas de gobierno democrático, la división de poderes públicos, los sistemas y estilos de

administración pública y la organización burocrática, encontraron en la base metodológica de caja y en los criterios y prácticas de registro y medición que le subyacen a la contabilidad presupuestaria una respuesta adecuada ante tal entorno.

No obstante, la evolución de la función pública y de sus fines misionales, el avance del Estado del Bienestar y las políticas de activa participación del Estado en la economía, pronto incorporaron una dimensión y complejidad crecientes a las entidades públicas y a su operatoria (Pollitt, 1990). Con esto, la información centrada solo en flujos monetarios resulta cada vez más insuficiente para conocer la acumulación patrimonial, surgida de la aplicación pasada de recursos, dificultando una adecuada gestión y control de los activos. De igual manera, *la información presupuestaria circunscrita exclusivamente al cumplimiento legal*, no permite evidenciar adecuadamente la dinámica económica de las organizaciones públicas, a la vez que oscurece el impacto financiero de las obligaciones contraídas y de sus efectos en el patrimonio público.

Los cambios ocurridos en la política pública y en el entorno económico internacional en la década de 1970, implicaron una modificación significativa de las condiciones de funcionamiento de la administración pública en los países occidentales. La inestabilidad económica característica del momento y las reformas emprendidas por las economías líderes (en especial Reino Unido y Estados Unidos) pronto mostraron la condición limitada de los recursos públicos para satisfacer las necesidades y demandas ciudadanas (Pollitt, 1990). La liberalización de los mercados, la apertura al comercio internacional y la privatización de los activos públicos, son procesos característicos de esta época. La liberalización de los *mercados financieros* amplió el alcance de su funcionamiento a escala global, incorporando a los gobiernos como demandantes de financiación. Con todo ello, la dinámica de gestión y la financiación pública se transforman y se propician las condiciones para el advenimiento del *New Public Management* – NPM –.

### 2.2.2. Contexto de entrada del devengo en los Sistemas Contables Públicos

Puede plantearse que hay tres pilares del NPM con implicaciones en la gestión financiera gubernamental: i) el compromiso con el equilibrio financiero, ii) el incremento de la calidad en la provisión de bienes y servicios públicos y iii) la mejora de la transparencia en la gestión y la información pública (Pollitt, 1990; Hood, 1995).

Desde un punto de vista macroeconómico, la búsqueda de *equilibrio financiero* requiere la incorporación de criterios de eficiencia para disminuir el déficit. En el ámbito microeconómico, ello implica una asignación más racional de los recursos, una reducción del gasto y una orientación hacia la generación de “ingresos propios”. Los déficits financieros obligan a la financiación externa por medio de los mercados, puesto que la emisión monetaria está proscrita de la política económica dada la primacía del control inflacionario (Stiglitz, 2012). La reforma de la gestión financiera reclama, por tanto, información para *controlar el déficit*, tanto en el nivel organizacional como agregado, y para gestionar la búsqueda de financiación en caso de desequilibrios financieros. De todo ello se desprende la necesidad de información sobre la sostenibilidad financiera del Sector Público, que garantice la equidad intergeneracional (Robinson, 1998).

El aumento de la calidad y la oportunidad de los bienes y servicios públicos producidos, implica una re-focalización de la actividad administrativa *desde los procedimientos hacia los resultados*. El objetivo medular, se dirá, es la satisfacción de las expectativas y necesidades de los “usuarios”. Esto lleva a concebir al ciudadano como un “cliente” con capacidad decisoria, bien de forma directa sobre el servicio público a “consumir”, o bien sobre la elección de los políticos que llegan a la administración pública. De esta manera, se requiere información que permita establecer objetivos y medir el desempeño de los gestores<sup>64</sup> (Chan y Rubin, 1987; Caperchione, 2006; Ball y Pflugrath, 2012). Con ello la información presupuestaria con base en el criterio de caja se muestra abiertamente insuficiente para tales fines.

---

<sup>64</sup> Elementos determinantes de la acción estatal desde el punto de vista de la teoría de la agencia y de la teoría de la elección pública (*Public Choice*).

En cuanto a *la transparencia*, la información presupuestaria no permite identificar adecuadamente los costos aplicados y no consumidos en un ejercicio, ni evaluar los esfuerzos y las decisiones en términos de costos y beneficios. Al mismo tiempo, la base de caja pura, al centrarse en el reconocimiento de lo desembolsado o lo recaudado, no visibiliza las obligaciones o pasivos, ni los derechos o activos financieros que surgen en la operatoria de las entidades públicas. Variaciones posteriores tales como la caja modificada, pese a incorporar activos y pasivos financieros, dejan fuera del ámbito de reconocimiento la capacidad futura de las entidades, manifiesta en los activos fijos, tangibles e intangibles.

En consecuencia, los tres pilares de la gestión financiera pública antes señalados reclaman, en el marco del NPM, cambios en los sistemas contables, tales como la incorporación de la contabilidad de devengo, la mejora en las reglas y prácticas de registro, el posicionamiento del reporte financiero y la medición del desempeño (Caperchione, 2006).

### **2.2.3. Implicaciones metodológicas de la incorporación del devengo**

La incorporación de la base contable del *devengo modifica metodológicamente el sistema de información*, convirtiéndolo en un sistema dinámico que busca representar el proceso productivo y la dinámica económica de las entidades públicas (Biondi, 2012), subsanando varias de las debilidades antes señaladas. Al mismo tiempo se potencia la preparación y difusión de mejores reportes financieros.

El devengo “...es una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación...” (IPSASB, 2011; IPSAS 1, párrafo 7).

Por consiguiente, “La contabilidad de devengo tiene tres objetivos: reconocimiento de los eventos en el momento en que ocurren, asociación de gastos e

*ingresos con el ejercicio, y una distinción entre gastos e ingresos de activos y pasivos”* (Lande, 2006; 20). Para Ouda (2010, Pág 64) la transición a un sistema de devengo puede tomar tres formas: *“i) proporcionar informes elaborados sobre la base del devengo, ii) no solo proporcionar informes, sino también modificar el sistema de registro sobre la base del devengo, y iii) desarrollar toda la gestión financiera – incluido el presupuesto – sobre la base del criterio de devengo”*.

El tránsito hacia un sistema de registro contable basado en el devengo puede implicar escenarios intermedios, dada la complejidad y particularidad operativa del Sector Público. La ***imposibilidad de reconocer muchos eventos en el momento en que ocurren***, o la dificultad de medir y representar de manera fiable derechos y obligaciones particulares, genera obstáculos para la aplicación plena del devengo. Operaciones tales como el reconocimiento de ingresos sin contraprestación (impuestos y transferencias), ciertos activos intangibles (derechos soberanos propios del Estado), varios activos fijos (algunos para los cuales hay serios problemas de medición y valoración), entre otros, implican la utilización práctica de bases intermedias, tales como la caja modificada y el devengo modificado (Lande y Rocher, 2011).

Cuadro No. 5. Diferentes bases de reconocimiento en la contabilidad en el Sector Público

	<i>Contabilidad basada en Caja</i>	<i>Contabilidad basada en Caja Modificada</i>	<i>Contabilidad basada en Devengo Modificado</i>	<i>Contabilidad basada en Devengo</i>
<i>Operación reconocida</i>	Solo gastos e ingresos.	Reconocimiento limitado de ciertos activos monetarios y pasivos.	La mayoría de los activos tangibles son reconocidos pero solo ciertos intangibles y provisiones.	Todos los activos y pasivos son reconocidos.
<i>Momento del Reconocimiento</i>	Basado en el recaudo y en el desembolso	Basado en el recaudo y en el desembolso	Basado en el Periodo o evento operativo	Basado en el periodo o evento operativo

Tomado de: Lande y Rocher (2011).

En la práctica, en muchos sistemas contables públicos en el contexto internacional subsisten dos sistemas de información microeconómicos: uno patrimonial

basado en el devengo o el devengo modificado, y otro de naturaleza esencialmente presupuestaria, atendiendo al criterio de caja o de caja modificada (Montesinos, 2003). El cuadro No.5, especifica las diferencias de temporalidad y de alcance de las bases metodológicas de reconocimiento contable que se utilizan en el Sector Público

Se esperara que con un sistema contable basado en el devengo, la ***representación de los hechos y de la realidad económica*** de las entidades públicas se viese fortalecida (FEE, 2007; IFAC, 2011; Biondi, 2012). La introducción metodológica del devengo supone, además, la incorporación de un conjunto de criterios para definir los elementos de los estados financieros y para identificar el tratamiento contable de las operaciones y hechos económicos. Al mismo tiempo, es determinante la incorporación de criterios de medición (tales como las amortizaciones, los deterioros del valor, entre otros) y los criterios para establecer el valor de activos y pasivos y los impactos consiguientes de sus variaciones en el patrimonio (FEE, 2007).

Por lo tanto, hay requisitos previos relevantes para la aplicación adecuada de esta base de reconocimiento contable (OECD, 2002). Es necesaria la existencia de una cultura favorable a la lógica operativa del devengo, un ambiente organizacional y material que permita instrumentar un sistema permanente y consistente de registros y, finalmente, la capacidad para enfrentar las dificultades técnicas y conceptuales que la nueva base de reconocimiento supone (Lande y Rocher, 2011).

Se concluye de todo esto, que la modificación de una base metodológica (de caja a devengo), implica, y requiere, cambios sustantivos en diferentes variables, tanto internas como externas, de los sistemas contables. En tal medida, se ha señalado que el éxito de las innovaciones en contabilidad gubernamental depende, en buena parte, de las transformaciones en la gestión financiera del Sector Público como un todo (Lüder, 2002; Navarro y Rodríguez; 2011).

El NPM pretende articular cambios en diferentes variables y dimensiones, por medio del traslado de la cultura, los valores, las prácticas y los sistemas de incentivos del sector empresarial a la administración pública. En el caso particular del traslado de

los sistemas y prácticas contables del sector privado, *subsisten serías críticas*, no solo al proceso sino también los logros alcanzados, pues se evidencia un sobredimensionamiento de las expectativas de la reforma (Jagalla et al., 2011). La superioridad de una contabilidad basada en el devengo, aparentemente autoevidente, se ve fuertemente cuestionada, por obstáculos metodológicos, conceptuales y prácticos en su implementación (Lapsley et al., 2009). En el cuarto apartado de este capítulo, presentamos las críticas más significativas a la incorporación de la contabilidad del devengo en el Sector Público y a la adopción del modelo IFRS como el referente para las IPSAS. Para ello es indispensable conocer primero el marco institucional y regulativo de estas normas.

### **2.3.Marco institucional y regulativo de las IPSAS**

#### **2.3.1. Origen profesional de las IPSAS**

Desde su fundación, en el 11º congreso mundial de contadores celebrado en Munich en 1977, la *International Federation of Accountants* (IFAC), ha evolucionado hasta convertirse en la actualidad en una organización global de la profesión contable, que se autodefine como comprometida con servir al interés público<sup>65</sup> a partir de fortalecer la profesión y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas (IFAC, 2012b). La Federación está constituida como una organización privada y sin fines de lucro, que recoge a 173 organismos miembros y asociaciones de 129 jurisdicciones nacionales. En su misión, la IFAC establece que, entre otros objetivos, contribuye *al desarrollo, adopción e implementación de estándares de alta calidad*. Estos estándares se relacionan con los más variados temas del ejercicio profesional y de la producción, aseguramiento y evaluación de la información contable y financiera en diversos sectores y tipos de entidades.

Una organización profesional sólida resulta determinante para el desarrollo de los sistemas contables (Jarne, 1997). Su capacidad para impulsar el proceso formativo,

---

<sup>65</sup> Para una discusión sobre el concepto de interés público en la profesión contable, se puede consultar una visión crítica en Baker (2005), así como el reciente *Policy Position Paper* No.5 de IFAC (2012b).

impactar la estructura de acceso a la profesión, determinar las pautas axiológicas y las prácticas profesionales esperadas, así como la posibilidad de establecer estándares, incluso legalmente obligatorios en diferentes jurisdicciones por decisión de sus autoridades, han entregado a la IFAC una posición indiscutible en el actual contexto internacional de la regulación (Büthe y Mattli, 2011).

Desde sus orígenes, el trabajo de la IFAC se organiza a partir de comités temáticos. Con la reforma de la constitución de la organización en 2003, efectiva a partir de 2004, los comités se convirtieron en consejos. A la fecha los consejos de emisión de estándares bajo el auspicio de la IFAC son cuatro (4) y abordan diferentes temáticas: la auditoría y el aseguramiento de la información (IAASB<sup>66</sup>), la ética profesional (IESBA<sup>67</sup>), la educación contable (IAESB<sup>68</sup>) y la información financiera del Sector Público (IPSASB).

### **2.3.2. Estructura y proceso regulatorio del IPSASB**

El Comité del Sector Público, CSP, fue establecido en 1986. Fruto de los cambios constitutivos promovidos por la IFAC, en **2004 pasó a denominarse como IPSASB**. *“El IPSASB es un consejo emisor de estándares independiente, que desarrolla estándares internacionales de contabilidad para el Sector Público de alta calidad, así como guías y recursos, para el reporte financiero de propósito general por parte de entidades del sector alrededor del mundo”* (IPSASB, 2012c; Pág 1).

El IPSASB pretende aumentar la calidad y la transparencia de la información financiera del Sector Público, no sólo emitiendo las IPSAS, sino promoviendo su adopción o la convergencia de las normas locales hacia estas; a la vez produce guías, estudios y otros informes que resulten útiles para la transparencia, la gestión financiera

---

<sup>66</sup> *International Auditing and Assurance Standards Board* (anteriormente el comité de prácticas internacionales de auditoría).

<sup>67</sup> *International Ethics Standards Board for Accountants* (anteriormente el comité de ética)

<sup>68</sup> *International Accounting Education Standards Board* (anteriormente el comité de educación).

y la toma de decisiones en el Sector Público (IPSASB, 2012c). Se plantea que el alcance del trabajo del Consejo se circunscribe a la información de las entidades de gobierno, puesto que las empresas públicas (o de propiedad estatal) deberían observar los estándares emitidos por el *International Accounting Standards Board*, IASB.

La estructura de conformación y de operación del IPSASB está establecida en los documentos de gobierno (constitución y estatutos) de la IFAC. El comité de nominaciones de la Federación postula aspirantes y el Consejo de IFAC designa los miembros, teniendo en cuenta criterios técnicos y profesionales, así como un balance geográfico y de género (Muller-Marqués, 2012). Las nominaciones pueden provenir de organismos o asociaciones miembros de la IFAC o, en los casos de los miembros públicos, por parte de cualquier interesado. El Consejo del Sector Público está compuesto por 18 miembros, de los cuales tres (3) son públicos (independientes de los organismos miembros).

El Consejo emite *estándares y otros documentos*, atendiendo a un debido proceso; esto implica la producción de al menos dos tipos de documentos<sup>69</sup>, previos a la publicación de un estándar, que se someten a discusión pública con plazos establecidos para recibir comentarios. En la elaboración de los proyectos de documentos, el Consejo se apoya en grupos y fuerzas de tarea. De manera permanente, varios organismos multilaterales participan como observadores de la actividad del Consejo, a la vez que se cuenta con un grupo consultivo. La Figura No. 3, esquematiza la estructura y dinámica de trabajo del IPSASB.

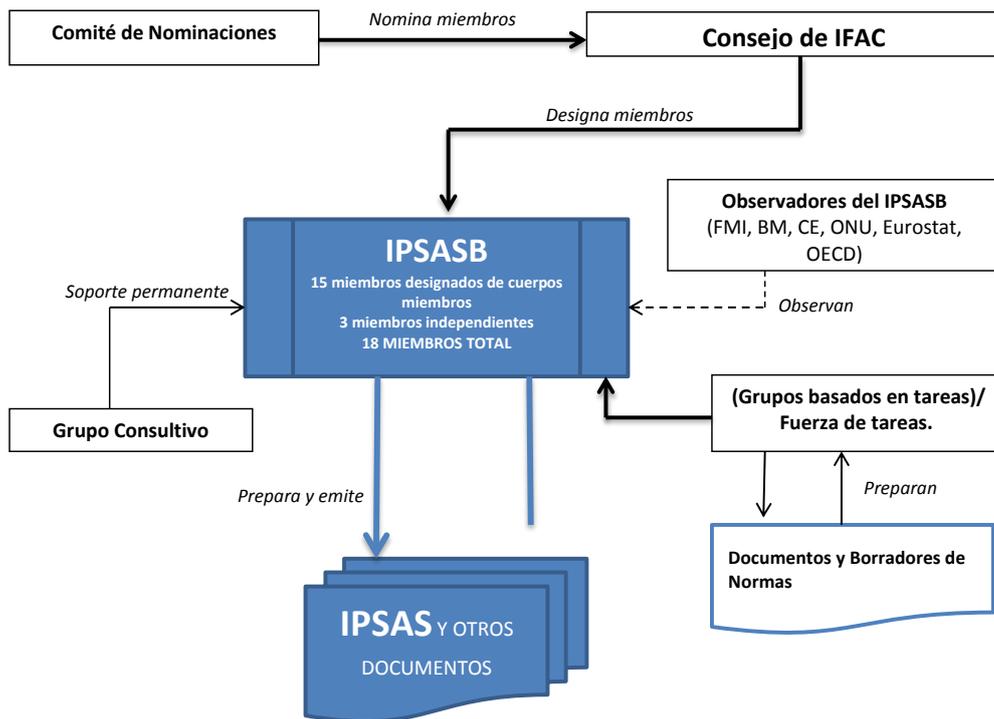
Existen *reparos* sobre los mecanismos *de supervisión y participación de instituciones públicas nacionales* en la labor del IPSASB; críticas por demás razonables por la necesaria legitimidad “democrática” de estándares privados que deben aplicar los propios gobiernos (Chan, 2008). En Noviembre de 2011, los términos de referencia del IPSASB fueron ampliados y la IFAC ha manifestado que trabaja en fortalecer los mecanismos de supervisión sobre el Consejo (Muller-Marqués, 2012).

---

<sup>69</sup> Documento de consulta (*Consultation Paper*) y Proyecto de Norma (*Exposure Draft*)

Uno de los retos más significativos que enfrenta el IPSASB es conseguir legitimidad y aceptación de las normas que emite. El IPSASB carece de autoridad para imponer sus estándares o determinaciones y son los Estados y las autoridades en sus respectivas jurisdicciones quienes determinan cómo y en qué momento exigir las IPSAS.

Figura No 3. Estructura y esquema de emisión de estándares del IPSASB.



*Adaptado de Muller-Marqués (2012).*

El Comité del Sector Público, en sus inicios, se concentró en preparar estudios e informes de investigación sobre la contabilidad del Sector Público a nivel internacional (Muller-Marqués, 2012). Desde 1996, el CSP inició un programa de emisión de estándares, promovido por organismos como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y el Programa para el Desarrollo de Naciones Unidas, entre otros. En este proceso, el comité emitió, hasta 2002, las primeras 20 IPSAS. En 2004, se emite la IPSAS 21 y se lleva a cabo la transformación del CSP en el IPSASB. Con posterioridad a esta transformación, se han emitido otras once (11) IPSAS.

**2.3.3. IPSAS vigentes y su referente en las IFRS**

Como es bien conocido, las IPSAS mayoritariamente se han basado en las *International Financial Reporting Standards –IFRS<sup>70</sup>*–, atendiendo a algunas de las *especificidades propias del Sector Público*. Tal circunstancia se sintoniza con el objetivo de convergencia internacional hacia un único conjunto de estándares de alta calidad, que es una de las premisas operativas del IPSASB y que ha sido reafirmado en el memorando de entendimiento suscrito en 2011 entre la IFAC y el IASB<sup>71</sup>. A noviembre de 2012, han sido emitidas treinta y tres (33) IPSAS, de las cuales seis (6) no tienen como base ninguna IFRS<sup>72</sup>, por referirse a transacciones o particularidades del Sector Público. El Cuadro No. 6 relaciona las IPSAS vigentes, así como las respectivas IFRS en que se soportan.

Cuadro No. 6. IPSAS vigentes y normas internacionales de referencia.

<b>IPSAS</b>	<b>Tema – Nombre</b>	<b>IAS/IFRS de origen</b>
<b>IPSAS 1</b>	Presentación de Estados Financieros	IAS 1
<b>IPSAS 2</b>	Estado de Flujos de Efectivo	IAS 7
<b>IPSAS 3</b>	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	IAS 8
<b>IPSAS 4</b>	Efectos de los Cambios en las Tasas de Cambio de Moneda Extranjera	IAS 21
<b>IPSAS 5</b>	Costos por Préstamos	IAS 23
<b>IPSAS 6</b>	Estados Financieros Consolidados y Separados	IAS 27 (Esta norma fue remplazada por la IFRS 10)
<b>IPSAS 7</b>	Inversiones en Asociadas	IAS 28 (Esta norma se ve impactada por la IFRS 12)
<b>IPSAS 8</b>	Participaciones en Negocios	IAS 31

<sup>70</sup> Las IFRS son emitidas por el *International Accounting Standards Board – IASB –*, y sus normas se dirigen a la elaboración y presentación de la información financiera de las entidades empresariales.

<sup>71</sup> <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFACIASBMOU.pdf>

<sup>72</sup> De estas seis IPSAS, una está soportada en una interpretación (IFRIC) y no en una IFRS, y otras cinco no tienen ningún referente en tal marco normativo.

**CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA  
GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.**

<b>IPSAS</b>	<b>Tema – Nombre</b>	<b>IAS/IFRS de origen</b>
	Conjuntos	(Esta norma fue remplazada por la IFRS 11)
<b>IPSAS 9</b>	Ingresos de transacciones con contraprestación	IAS 18
<b>IPSAS 10</b>	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	IAS 29
<b>IPSAS 11</b>	Contratos de Construcción	IAS 11
<b>IPSAS 12</b>	Inventarios	IAS 2
<b>IPSAS 13</b>	Arrendamientos	IAS 17
<b>IPSAS 14</b>	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	IAS 10
<b>IPSAS 15</b>	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar	IAS 32
<b>IPSAS 16</b>	Propiedades de Inversión	IAS 40
<b>IPSAS 17</b>	Propiedad Planta y Equipo	IAS 16
<b>IPSAS 18</b>	Información Financiera por Segmentos	IAS 14
<b>IPSAS 19</b>	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	IAS 37
<b>IPSAS 20</b>	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	IAS 24
<b>IPSAS 21</b>	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo	Sin referente en los IFRS
<b>IPSAS 22</b>	Revelación de Información Financiera acerca del Sector Gobierno General	Sin referente en los IFRS
<b>IPSAS 23</b>	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	Sin referente en los IFRS
<b>IPSAS 24</b>	Presentación de información del Presupuesto en los Estados Financieros	Sin referente en los IFRS
<b>IPSAS 25</b>	Beneficios a Empleados	IAS 19
<b>IPSAS 26</b>	Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo	IAS 36
<b>IPSAS 27</b>	Agricultura	IAS 41
<b>IPSAS 28</b>	Instrumentos Financieros: Presentación	IAS 32/ IFRIC 2
<b>IPSAS 29</b>	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	IAS 39/ IFRIC 9/ IFRIC 16
<b>IPSAS 30</b>	Instrumentos Financieros: Información a Revelar	IFRS 7
<b>IPSAS 31</b>	Activos intangibles	IAS 38
<b>IPSAS 32</b>	Acuerdos de concesión de servicios: concedente	Referente en IFRIC 12

IPSAS	Tema – Nombre	IAS/IFRS de origen
IPSAS DE BASE DE EFECTIVO	Información Financiera según la base Contable de efectivo	Sin referente en los IFRS

Adaptado de Muller-Marqués (2012), con ajustes tomados del sitio web del IPSASB. [www.ifac.org/public-sector](http://www.ifac.org/public-sector)

#### 2.3.4. Proyectos de regulación y debates en torno a las IPSAS

Como puede observarse, las normas emitidas con posterioridad a la transformación del Comité en el Consejo, han dado una significativa prioridad al tratamiento contable de particularidades del sector público. Los proyectos de normas que ha emprendido el IPSASB, especialmente los que se encuentran actualmente en marcha, se inscriben en el objetivo de dar respuesta a las especificidades de las entidades de gobierno. Uno de tales proyectos es el *desarrollo del Marco Conceptual*.

Desde julio de 2006<sup>73</sup>, el IPSASB tomó la decisión de emprender el proyecto de redacción de un Marco Conceptual para el Reporte Financiero de Propósito General para Entidades del Sector Público. Este es quizás el proyecto de más envergadura actualmente para el IPSASB y se espera que tenga efectos significativos sobre el modelo que incorpora las IPSAS (Chan, 2008; Pozzoli, 2008; Muller-Marqués, 2012).

Dadas las evidentes diferencias entre los objetivos y operatividad de las entidades del Sector Público y las empresas, el desarrollo de un Marco Conceptual propio para las IPSAS resulta relevante por, al menos, dos razones prácticas, ya que este Marco Conceptual permitirá: a) clarificar los criterios para decidir qué tratamientos contables establecidos en las IFRS no resultan pertinentes para el Sector Público de cara a la convergencia y, b) identificar las particularidades de las entidades y las operaciones del Sector Público que requieren el desarrollo de normas específicas para satisfacer las necesidades de información que pretenden cubrir las IPSAS.

La decisión del IPSASB de producir un marco conceptual propio, que no es un proyecto de convergencia ni una interpretación del marco del IASB, resulta conveniente

---

<sup>73</sup> IPSASB (2006), Update No.5.

no sólo por las dos implicaciones prácticas arriba señaladas, sino también por su relevancia teórica, al buscar dar soporte conceptual a las normas que se han emitido y a las que deberán emitirse. De esta forma, compartiendo los fundamentos de la teoría general, el Marco Conceptual del IPSASB plantearía elementos teóricos específicos de la contabilidad gubernamental, necesarios para dar coherencia y legitimidad conceptual al modelo contable que se propone (Mattessich, 1964; Tua 1996).

El proyecto fue estructurado en cuatro fases y los primeros documentos de consulta fueron publicados en 2008. La fase uno fue concluida con la publicación, en enero de 2013, de los primeros cuatro capítulos del Marco Conceptual (rol y autoridad del Marco; objetivos y usuarios del Reporte Financiero de General Propósito; las características cualitativas; y, el concepto de entidad que informa) (IPSASB, 2013). En noviembre de 2012, el IPSASB puso en consideración los borradores de la fase dos: “Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros”, y de la fase tres: “Medición de Activos y Pasivos en los Estados financieros”. La cuarta y última fase aborda el tema de “Presentación de información de reporte financiero”, sobre la que aún no se ha publicado un *Exposure Draft*.

En el capítulo dos del Marco Conceptual que ha sido publicado, se establece que el Reporte Financiero de Propósito General de las Entidades Públicas (RFPG) trasciende la información contenida en los Estados Financieros. Esto se debe a la necesaria divulgación de información cuantitativa y cualitativa adicional, requerida para satisfacer los objetivos del reporte financiero en el Sector Público, que son: “...proveer información acerca de la entidad que resulte útil a los usuarios para propósitos de rendición de cuentas y para propósitos de toma de decisiones...” (IPSASB, 2013; Párrafo 2.1.). De esta manera, se identifican dos diferencias significativas del alcance del reporte financiero del Sector Público: éste trasciende los estados financieros básicos y, en segundo lugar, también se dirige explícitamente a la rendición de cuentas. Con ello se incluye en su alcance, como mínimo y de manera directa, la información presupuestaria, sus relaciones con la información financiera patrimonial y otra información relativa al gobierno general.

Como consecuencia de ello, se plantea que la información contenida en los Reportes Financieros de Propósito General producidos de conformidad con las IPSAS, deben permitir dar cuenta de:

- *“La medida en que la administración ha cumplido con sus responsabilidades en materia de salvaguarda y administración de los recursos de la entidad;*
- *El grado en el cual los recursos están disponibles para apoyar las actividades futuras de prestación de servicios, y los cambios en la composición y en las cantidades de tales recursos, durante el período de reporte que se examina, y*
- *El monto y la oportunidad de flujos futuros de efectivo necesarios para prestar los servicios y pagar los recursos que se le reclamen a la entidad”.* (IASB, 2013; Párrafo 2.14).

Y, al mismo tiempo, más allá de los estados financieros tradicionales en las empresas, se requiere información que dé cuenta de:

- *“El cumplimiento de los presupuestos aprobados y la autoridad que rige sus operaciones;*
- *Las actividades de prestación de servicios y los logros durante el período del informe, y*
- *Las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, así como las consecuencias a largo plazo de las decisiones adoptadas y las actividades realizadas durante el período del informe, incluidas las que puedan influir en las expectativas sobre el futuro”.* (IASB, 2013; Párrafo 2.17).

De aquí la relevancia de los informes presupuestarios, de los informes sobre las estadísticas financieras públicas y de otra información del gobierno general.

Los borradores (*Exposure Draft*) emitidos relacionados con los elementos de los Estados Financieros, los criterios de reconocimiento y los criterios de valoración del Marco Conceptual, dejan ver los matices de diferenciación que el IPSASB podría estar planteando con el modelo empresarial del IASB. Tales documentos estarán disponibles para comentarios durante el primer cuatrimestre de 2013. De acuerdo a la agenda del IPSASB, probablemente los próximos capítulos del Marco Conceptual sean emitidos en 2014.

**CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.**

Otros de los proyectos más significativos que están siendo ejecutados actualmente por el IPSASB, así como el objetivo que persiguen, son sintetizados en el Cuadro No. 7.

Cuadro No. 7. Principales proyectos en ejecución por parte del IPSASB a 2013.

<b>Proyecto</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Fecha de iniciación del trabajo</b>
<i>Alineación de las IPSAS con las orientaciones para el Reporte de las Estadísticas del Sector Público.</i>	Evaluar las diferencias existentes entre el Manual de las Estadísticas de las Finanzas Gubernamentales de la UE (2008) y los pronunciamientos contenidos en el Handbook de IPSASB. Así mismo, evaluar los caminos para la comparación de la información producida de conformidad con las IPSAS y las estadísticas fruto del Sistema de Cuentas Nacionales.	Julio de 2011.
<i>Revisión de la IPSAS de reporte financiero sobre la base de caja.</i>	Identificar las principales dificultades que las entidades del Sector Público han encontrado en la aplicación de la IPSAS sobre la base de caja. Identificar si tal norma debe ser modificada.	Diciembre de 2008
<i>Adopción de las IPSAS por primera vez</i>	Desarrollar un estándar para la aplicación de las IPSAS por primera vez	Marzo de 2012
<i>Activos del patrimonio histórico.</i>	Desarrollar los requerimientos para la contabilización y revelación de los activos del patrimonio histórico.	Marzo de 2005
<i>Combinaciones en el Sector Público (formalmente combinación de entidades)</i>	Prescribir el tratamiento contable para la combinación de entidades del Sector Público.	Marzo de 2007 Un documento de consulta fue emitido en Junio de 2012.
<i>Reporte sobre la sostenibilidad de las Finanzas Públicas en el largo plazo.</i>	Producir un marco conceptual para el reporte y divulgación de información relacionada con la sostenibilidad en el largo plazo de los programas de gobierno.	Marzo de 2008 Un borrador de norma (ED47) fue publicado en Octubre de 2011.
<i>Revisión de las IPSAS 6 a 8</i>	Revisar y ajustar las IPSAS 6, 7 y 8, fruto de la emisión de las IFRS 10, 11 y 12.	Junio de 2011.

Elaboración propia, con base en la web del IPSASB. [www.ifac.org/public-sector](http://www.ifac.org/public-sector)

Algunos de los *temas más controversiales* que subsisten, están también siendo evaluados de forma integral por parte del IPSASB, tanto desde el proyecto de Marco

Conceptual, como en otros proyectos que se llevan a cabo actualmente<sup>74</sup>. Uno de tales temas controversiales es la existencia de *un estándar que se encuentra basado en caja* cuando se supone que el motor de la innovación contenida en las IPSAS es el tránsito hacia el devengo<sup>75</sup> (Pozzoli, 2008; Chan, 2008). Así mismo, otro de los temas más determinantes es el de los *criterios de valoración*, discusión reavivada fruto de la emisión del IFRS 13, Medición del Valor Razonable, por parte del IASB, y sobre el que es conveniente puntualizar algunos aspectos.

La ausencia de mercados líquidos y la existencia de múltiples activos específicos en el Sector Público, genera *obstáculos para la aplicación del valor razonable*. El enfoque del modelo de valor razonable expreso en la IFRS 13, da prevalencia a los valores de salida, lo que implica mayoritariamente suponer transacciones de intercambio con carácter comercial (IASB, 2011). Muchas de las operaciones del Sector Público se dan en *contextos de transacción sin contraprestación*, lo que implica la adopción de bases diferentes para la valoración tanto de activos, como de pasivos. Como especificaremos en el apartado de las críticas, varios de los activos del Sector Público se caracterizan por generar *flujos de caja negativos*, lo que es un obstáculo para la aplicación de los modelos de flujos descontados (*market to model*). De aquí la diversidad de criterios de valoración que está planteando el IPSASB en el proyecto de Marco Conceptual (IPSASB, 2012b) y que a continuación sintetizamos.

La articulación de las necesidades de los usuarios, los objetivos del Reporte Financiero de Propósito General y las características cualitativas de la información<sup>76</sup>, llevan a esbozar por parte del IPSASB tres posibles perspectivas, no excluyentes, para

---

<sup>74</sup> El proyecto de actualización global de las IPSAS. [www.ifac.org/public-sector/projects/updating-ipsass-tracking-table-posted-internet-december-2012](http://www.ifac.org/public-sector/projects/updating-ipsass-tracking-table-posted-internet-december-2012)

<sup>75</sup> La existencia de este estándar se debería a las presiones de organismos internacionales, para garantizar la cobertura y adopción de al menos esta IPSAS por parte de entidades gubernamentales de países con sistemas contables menos desarrollados, o países en vías de desarrollo y emergentes (Pozzoli, 2008).

<sup>76</sup> El capítulo tres ya emitido del Marco Conceptual, establece que tales características cualitativas son: Imagen fiel, Relevancia, Comprensibilidad, Oportunidad, Comparabilidad y Verificabilidad (IPSASB, 2013). Se evidencian diferencias con el Marco Conceptual del IASB que establece jerarquías entre las características cualitativas fundamentales y de mejora. Dentro de las fundamentales sólo están relevancia e imagen fiel.

las bases de medición. Las bases de medición pueden ser históricas o corrientes; adoptar una perspectiva de entrada o de salida; o asumir un valor específico o no específico para la entidad.

Con base en estos criterios, el Marco Conceptual se decantaría por plantear, para el caso de los activos, **cinco bases de medición** (una cifrada en mediciones históricas y cuatro enfatizando en valores corrientes o actuales). Las bases de medición para activos serían: el costo histórico, el valor de mercado, el valor de uso, el costo de reposición y el precio de venta neto. En cuanto a los pasivos, también se identifican cinco bases, que en algunos puntos difieren de las bases de medición de los activos (así mismo una base es histórica y cuatro son corrientes o actuales). Estas bases son: el costo histórico, el valor de mercado, el costo de condonación<sup>77</sup>, el precio de asunción<sup>78</sup> y el costo de cumplimiento<sup>79</sup> (IPSASB, 2012b).

El borrador expuesto para comentarios sobre los criterios de valoración, plantea dos posibles modelos para los valores corrientes: el modelo del valor razonable o el modelo del valor de privación<sup>80</sup>. En el caso del **modelo del valor de privación**, se plantea que su objetivo es “...seleccionar o confirmar el uso de una base de valor actual. El modelo de valor de privación está basado en la premisa de que el valor de un activo para una entidad (esto es, su valor de privación) refleja las pérdidas que la entidad asumiría si fuera privada del activo. Este puede también ser establecido como la cantidad que una entidad pagaría razonablemente para adquirir un activo, si aún no lo controlara. El modelo puede suponer la consideración de tres bases de medición – el costo de reposición, el valor en uso y el precio de venta neto” (IPSASB, 2012b; pág 23).

---

<sup>77</sup> *Cost of release*, que sería similar al precio neto de venta para los activos.

<sup>78</sup> *Assumption Price*, que es similar al costo de reposición para los activos.

<sup>79</sup> *Cost of Fulfillment*, que es el valor actual de cumplir las obligaciones representadas por el pasivo.

<sup>80</sup> *Deprival Value Model*.

### **2.3.5. Retos conceptuales e institucionales de las IPSAS**

En definitiva y para concluir este apartado, fruto del panorama que se presenta en el proceso regulatorio promovido por el IPSASB, los proyectos de norma en los que trabaja y las tendencias que se observan, cabría plantear cuatro grandes retos que actualmente enfrenta el modelo internacional contenido en las IPSAS. Estos retos deberán ser encarados por el propio IPSASB, si pretende consolidar su posición como organismo regulador con verdadero alcance global.

El primer reto implica alcanzar un *consenso doctrinario*, para garantizar la emisión de un Marco Conceptual solvente. El proceso de desarrollo y consolidación de un marco conceptual es arduo. En el caso del FASB, este proyecto implicó esfuerzos entre 1973 y 1985 (Gore, 1992). Las necesidades pragmáticas de la regulación, muchas veces, se ven sobrepasadas por los tiempos necesarios para los consensos y la coherencia doctrinaria (Zeff, 1999). Esto se evidencia en el actual proyecto conjunto entre IASB y FASB (Bromwich, Macve y Sunder, 2010). Los comentarios y visiones alternativas que contienen los borradores y que han sido planteados por los propios miembros del IPSASB a lo largo de los últimos cuatro años, reflejan la necesidad de alcanzar tal consenso interno en términos de doctrina.

La *búsqueda de coherencia y consistencia* del modelo de las IPSAS, se constituye en el segundo gran reto que se vislumbra para el IPSASB. Es cierto que el objetivo de convergencia con las IFRS continúa en el centro de las preocupaciones del Consejo, pero la emisión de normas que atiendan a las especificidades del Sector Público es determinante. Por tanto, la integridad de un modelo contable resulta compleja, cuando se retoman conceptos que buscan satisfacer las necesidades y objetivos de información para diferentes usuarios, bastante heterogéneos. La información útil para rendir cuentas en el Sector Público, no es necesariamente la misma que es útil para la toma de decisiones bajo el enfoque que prioriza a los inversores y proveedores de financiación, como lo hace el modelo del IASB (Sunder, 2002). La incorporación de estos objetivos diversos en el caso del Reporte Financiero de Propósito General para las Entidades Públicas, se manifiesta en los elementos

novedosos propuestos, así como en las bases de medición que incorpora el borrador de la tercera fase del proyecto de Marco Conceptual (IPSASB, 2012b).

Una vez aprobado el Marco Conceptual del IPSASB integralmente, aun teniendo claro que carece de jerarquía normativa sobre las IPSAS, su emisión seguramente implicará la modificación de varias normas, para garantizar coherencia y consistencia del modelo. Probablemente, una de ellas será la IPSAS 1, especialmente por la transformación que implicará la definición de los elementos de los estados financieros, entre todos los demás elementos que incorporará el Marco. Del mismo modo y como se desprende de los proyectos en marcha, será necesario evaluar el enfoque de consolidación hoy contenido en la IPSAS 6 y que genera múltiples desacuerdos conceptuales y operativos para su aplicación en el Sector Público (Pozzoli, 2008). En esta búsqueda de coherencia y consistencia, la revisión de varias normas se evidencia como un reto sustantivo del modelo (Chan, 2008).

En tercer lugar, planteamos que luego de conseguido el consenso interno en el IPSASB y alcanzadas la coherencia y consistencia entre el modelo y el Marco Conceptual, se requiere conseguir que las IPSAS sean reconocidas y ganen *aceptación entre los practicantes y los usuarios*. Una reciente investigación liderada, entre otros, por el actual presidente del IPSASB, muestra que los proveedores de financiación, las instituciones financieras internacionales y las agencias de rating no son los usuarios de la información financiera de las entidades del Sector Público más relevantes para los responsables y elaboradores de tal información (Ernst & Young, 2011). Y precisamente estos son algunos de los usuarios identificados en el recientemente emitido capítulo dos del Marco Conceptual (IPSASB, 2013; Párrafos 2.3 y 2.4). Conseguir que el modelo sea aplicado, no sólo provendrá del lobby del Consejo o de la IFAC, ni del ejemplo en su aplicación por parte de algunos organismos multilaterales, como lo veremos en el siguiente apartado. Se requiere que efectivamente se satisfagan las necesidades informativas de los principales usuarios de la información financiera pública, para conseguir la legitimidad de lo más aceptado (Chan, 2008). Esto muestra, además, que uno de los retos más significativos de la información contable pública, es la clarificación de su papel para conseguir un mejor gobierno. ¿Cómo sirve la información

financiera y presupuestaria a los ciudadanos? ¿Cuál es el vínculo entre información contable gubernamental y democracia?

Por último, sin agotar todos los posibles retos y de cara a uno de los proyectos del IPSASB en marcha, es importante *clarificar la manera en que convergerán la información financiera producida de conformidad con las IPSAS* y las otras fuentes de información económica gubernamental, tales como el presupuesto, las estadísticas de las finanzas públicas y la contabilidad nacional. Las divergencias de criterios originan esfuerzos adicionales de conciliación generando, en no pocas ocasiones, problemas de interpretación y evaluación por parte de los usuarios y los gestores que no tienen un conocimiento especializado de tales asuntos. Reconociendo que los sistemas pueden tener objetivos y, por tanto, criterios y resultados diferentes, es un reto establecer el rol que jugaran las IPSAS de cara a la Transparencia Fiscal, mucho más en un contexto de crisis como el actual (Consejo Europeo, 2011; Eurostat, 2012; IMF, 2012).

La presión por dar respuesta a estos y otros retos, se incrementa por el proceso internacional que viene siendo promovido para la adopción-armonización las IPSAS, que pasamos a caracterizar.

## **2.4. Estado del proceso de *endorsement* de las IPSAS en el entorno internacional y en el contexto Latinoamericano**

### **2.4.1. Entorno internacional y tendencias hacia la convergencia**

Históricamente la dinámica de armonización internacional de la regulación contable empresarial se diferencia, por varias razones y estímulos, del proceso en el Sector Público (Chan, 2003; Benito et al., 2007; Fuertes 2008). No obstante, las categorías analíticas y las tendencias más contemporáneas del proceso de “*convergencia*” nos aportan a la comprensión de lo acontecido en el Sector Público.

Uno de los argumentos permanentemente expresados para reclamar la armonización de la regulación contable internacional es la *búsqueda de mayor homogeneidad*, para conseguir comparabilidad y disminuir las asimetrías de

información (Fuertes, 2008; IASB 2010). En el sector privado esto se plantea como una necesidad para el adecuado funcionamiento de los mercados de capitales. En el Sector Público se esboza como una necesidad de los responsables de la política y la gestión pública, así como para las organizaciones regionales supranacionales, las agencias multilaterales e incluso los ciudadanos. Como consecuencia, la comparabilidad viene siendo considerada, tanto en el sector privado como en el público, el santo grial de la contabilidad (Sunder, 2010).

Más allá de la comparabilidad siempre esperada y difícil de conseguir<sup>81</sup>, la existencia de estándares internacionales promueve la coordinación de expectativas, aumenta las opciones de criterios existentes para representar realidades complejas y globales, permite la autoevaluación promoviendo la mejora de la calidad y aporta a la construcción de un conocimiento común sobre el cumplimiento de los contratos organizacionales (Sunder, 2011). No obstante, *esto no significa que lo adecuado sea la existencia de un monopolio privado de la regulación*, a la vez que plantea cuestionamientos sobre los “mejores” criterios subyacentes a los estándares internacionales.

#### **2.4.2. Distinción de los procesos: armonización, adopción y convergencia**

El proceso histórico de la regulación contable internacional ha pasado por etapas de armonización de criterios, adopción plena de prácticas normalizadas, hasta llegar a la más reciente tendencia de convergencia hacia un conjunto de principios. El debate de una regulación contable basada en principios antes que en reglas, ha estado en el centro de tales variaciones de enfoque y de la pretensión de alcance global de un único juego de normas. Los limitados logros de las estrategias previas, tales como la aplicación de

---

<sup>81</sup> Algunos argumentos señalan que criterios uniformes mundiales no garantizan la comparabilidad de realidades diversas; Incluso señalan que la representación idéntica de transacciones en contextos distintos, podría tener efectos inadecuados sobre la imagen fiel. También se presentan evidencias que muestran que, pese a la adopción legal de los IFRS, las diferencias de las prácticas subsisten. Para ampliar estos argumentos puede verse, entre otros, Sunder (2010; 2011) y Nobes (2011).

directivas en la Unión Europea, significaron un impulso a las dinámicas de adopción y de convergencia.

En esta materia, Pacter (2005) ha planteado algunos elementos para diferenciar el concepto de armonización del de adopción. En un *proceso de armonización*, se espera que un estándar internacional sea referente para que la autoridad local emita sus propios principios, estableciendo los criterios de reconocimiento, medición y revelación que respondan a su contexto, evitando entrar en conflicto explícito con los elementos contenidos en el estándar de referencia (Pacter, 2005; pág 69). *La adopción*, en cambio, parte de la incorporación de todos y cada uno de los criterios contenidos por el estándar internacional, en una regulación local.

Los obstáculos legales y políticos evidenciados en la evolución de la armonización internacional, así como los efectos económicos de las normas contables identificados, llevaron al posicionamiento de la idea de convergencia (Pacter, 2005). *La convergencia* implica la posible co-existencia de diferentes juegos normativos, pero todos con criterios “convergentes” hacia unos mismos principios (y aquí mismos quiere decir únicos). Estos principios deberían establecerse, e incluso variar, de forma sincrónica, entre las autoridades y normas que “convergen”. La convergencia se ha posicionado a nivel internacional, luego del acuerdo de Norwalk suscrito entre IASB y FASB, para actualizar sus normas, emitir estándares conjuntos y construir un Marco Conceptual común (FASB, 2002).

Dadas las características de los sistemas contables públicos, mayoritariamente la producción de la información contable y presupuestaria ha estado sujeta a instrumentos jurídicos – leyes, decretos, resoluciones, etc. – (Lüder, 1992; Lüder y Jones, 2003; Chan, 2003; entre otros). Esto es cierto tanto para los niveles central como local dentro de una misma jurisdicción nacional, puesto que por los procesos de descentralización o formas de gobierno federal, tales criterios pueden diferir en los distintos niveles político-geográficos (Benito y Brusca, 2004). En los sistemas contables con tradiciones de derecho común (*Common Law*), la participación de cuerpos técnicos independientes del aparato estatal en la producción de normas para el Sector Público tiene su más

representativo caso en los Estados Unidos, con el Governmental Accounting Standards Board – GASB -. Pero el alcance y pretensiones de los pronunciamientos de este Consejo nunca han sido de orden internacional. Como consecuencia de ello, *los impulsos para la armonización internacional* de la información financiera *del Sector Público* han provenido mayoritariamente de los *organismos supranacionales, las instituciones multilaterales y las organizaciones regionales*. El Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas (en el nivel macro) y el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (con dimensión macro y micro), han sido las estructuras de criterios con mayor nivel de aceptación-adopción en el entorno internacional.

La incorporación del criterio de devengo ha originado la necesidad, como se señaló previamente, de establecer los criterios de reconocimiento, medición y revelación, indispensables para la producción de información financiera fruto de un sistema dinámico. Esto ha implicado que en aquellas jurisdicciones que iniciaron la transición hacia sistemas contables basados en el devengo, se apoyaran en los criterios de la contabilidad empresarial exigibles en sus contextos (Lüder y Jones, 2003). Por el contrario, en ausencia de sistemas contables basados en el devengo, la implementación de un juego de estándares que incorporen tal criterio, se torna en el promotor central de una innovación. Con lo cual, la dinámica de regulación contable internacional del Sector Público toma matices diferentes a lo ocurrido en el sector empresarial.

Dado que en el entorno internacional el referente casi unívoco son las IPSAS, en muchos contextos el proceso será de adopción de tales normas por parte de los países que pretendan innovaciones. En aquellas jurisdicciones en las que ya existen sistemas basados en el devengo, el proceso podría implicar una armonización y, en menor medida, solo si se pretende un cambio rupturista, una adopción plena de la normativa. Por su parte, la convergencia se presentará entre el IPSASB y el IASB, tal y como ha quedado esgrimido en el memorando de entendimiento firmado en noviembre de 2011. Por consiguiente, en lo que resta de este apartado y de cara a caracterizar lo acontecido en la arena internacional, utilizaremos la expresión inglesa *endorsement*, refiriéndonos

tanto a la adopción como a la armonización, para significar la incorporación y exigencia de las IPSAS (o algunos de sus criterios) al ordenamiento legal de una jurisdicción.

### **2.4.3. Endorsement de las IPSAS por organismos internacionales e instituciones multilaterales**

Existen muchas prevenciones legítimas por parte de los cuerpos regulativos nacionales<sup>82</sup> para incorporar y exigir un juego de estándares que provengan de una entidad privada. La predominancia del principio de legalidad y del entramado regulativo del presupuesto tienen un impacto significativo en este aspecto (Benito et al., 2007; Fuertes, 2008). Por ello han sido los organismos multilaterales los principales impulsores de la armonización internacional, buscando dar ejemplo con la aplicación de las IPSAS a sus propios sistemas de información contable y financiera. El Cuadro No. 8, relaciona las instituciones multilaterales y los organismos supranacionales y regionales que han adoptado las IPSAS.

Cuadro N.8. Instituciones y organismos internacionales que han adoptado las IPSAS.

<b>Institución (según IPSASB 2012c)</b>	<b>Año de adopción</b>
<b>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE.</b>	<b>2000.</b>
<b>Organización del Tratado del Atlántico Norte – OTAN.</b>	<b>2002 - Inicio en 2006</b>
<b>Comisión Europea – CE.</b>	<b>2004 – Inicio 2005.</b>
<b>Sistema de Naciones Unidas – ONU –</b>	<b>Inicio 2006 – Completado FAO 2009 – Completado PNUD 2012.</b>
<b>Organización de Estados Americanos – OEA.</b>	<b>2009 – Inicio en Enero de 2012. Fecha planeada total 2015.</b>

Elaboración propia.

La primera institución multilateral que tomó la decisión de adoptar las IPSAS como el conjunto de criterios para la presentación de su información financiera fue la

---

<sup>82</sup> En muchos países se han establecido organismos públicos, o divisiones ministeriales, con capacidad legal para reglamentar en materia de la información contable y financiera del sector público. En otros subsiste la emisión de leyes desde los cuerpos legislativos que establecen tales criterios (Navarro y Rodríguez, 2011).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en el año 2000<sup>83</sup>. En julio de 2002, el consejo de la Organización del Tratado del Atlántico Norte – OTAN -, decidió que los estados financieros de la organización también deberían estar basados en un sistema de devengo, siguiendo los lineamientos de las IPSAS (OTAN, 2010). En el caso de la Organización de Estados Americanos, OEA, las Asambleas de 2007 y de 2009, establecieron el mandato de estudiar la viabilidad y luego adoptar las IPSAS para la producción de la información financiera de la organización. Los procesos de capacitación, culturización y preparación para la adopción en esta organización se han desarrollado desde 2008. Las previsiones oficiales apuntan que el año 2015 será la fecha para la adopción total de esta regulación (OEA, 2011).

Los casos de implementación de las IPSAS por parte de la Comisión Europea, CE, y por la Organización de Naciones Unidas, ONU, connotan una particular diferencia. Los recursos que estas organizaciones manejan, así como los objetivos para los que son destinados, implican una responsabilidad especial frente a múltiples stakeholders (Estados, parlamentos, donantes, ciudadanos, entre otros). Adicionalmente la *diversidad de las entidades* que conforman cada organización, así como la *complejidad operativa* de cada una de ellas (una institución europea, la otra un sistema de organizaciones) les constituyen en casos significativos para evaluar el impacto, los logros y los obstáculos de un proceso de implementación. Esto ha llevado a que la aplicación de las IPSAS por parte de estas dos instituciones ya esté siendo objeto de investigación académica (Montesinos, 2004; Grossi y Soverchia, 2011; Biondi y Soverchia, 2011; Alesani et al., 2012).

La Asamblea General de la ONU aceptó, en 2006, la recomendación de la Junta de Jefes Ejecutivos para adoptar las IPSAS por parte del sistema de Naciones Unidas (ONU, 2010). El proceso de adopción implicó la creación de un grupo de trabajo interdisciplinario e internacional para apoyar a las diferentes organizaciones. El proceso de planeación y programación de la implantación ha sido secuencial y escalonado. El cambio cultural, la adecuación de las plataformas informáticas, la capacitación del

---

<sup>83</sup> Tal y como lo manifiesta la organización en el manual financiero y presupuestaria de la OCDE, disponible electrónicamente. <http://oecdfinance.org/Accounting.htm>

personal y la definición de manuales de política contable, han sido las actividades más visibles del proceso.

La primera organización de la Naciones Unidas que completó la adopción fue la FAO (ONU, 2010; Alesani et al., 2012). Las previsiones sobre el proceso de implementación de las IPSAS en la ONU, señalan que para el 2014 se conseguirá que la mayoría de las organizaciones del sistema<sup>84</sup>, utilicen estas normas para la presentación de su información contable y financiera (ONU, 2010). La complejidad radica en la diversidad de frentes en los que se desarrollan las actividades de la ONU. El establecimiento de una política contable general, que permita instrumentar la aplicación de las IPSAS para luego, por ejemplo, consolidar los estados financieros de un programa, encuentra obstáculos de aplicación por las especificidades de contextos muy diversos geográfica, cultural y socialmente. Los programas no son sólo ejecutados por agencias de la ONU, sino por gobiernos nacionales, locales y regionales, agentes privados, ONG's, entre otros. En este sentido, *la acción de la ONU es más compleja que la de un sólo gobierno* (Alesani et al., 2012). Todo ello pone una dosis de obstáculos a los procesos de implementación y a la razonabilidad posterior de la información consolidada.

Por su parte, la Comisión Europea es una de las cuatro Instituciones Europeas de naturaleza política (las otras tres son el Parlamento, el Consejo Europeo y el Consejo<sup>85</sup>). Al representar los intereses conjuntos de la Unión Europea, en la práctica actúa como un órgano ejecutivo. En este proceso capta recursos de diferentes fuentes de financiación, entre ellas mayoritariamente los propios Estados miembros, y los aplica por diversas vías, bien como transferencias, subvenciones o ejecutando programas y planes públicos a lo largo de toda la Unión (Biondi y Vercharia, 2011). Es responsable políticamente frente al propio Parlamento y al Consejo, y está abierta al escrutinio de los órganos

---

<sup>84</sup> El sistema está compuesto por seis órganos principales, a saber: la Asamblea General, tres Consejos (Seguridad; Económico y social; Administración Fiduciaria), la Corte Internacional de Justicia y la Secretaria General. Cada uno de estos órganos, tiene agencias, programas y órganos subsidiarios, rondando un total de cincuenta (50) organizaciones. <http://www.un.org/es/aboutun/structure/>

<sup>85</sup> [http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index\\_es.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index_es.htm)

parlamentarios de los Estados miembros. En la medida en que gestiona el presupuesto de la Unión Europea, es fiscalizada por el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea. Esta dinámica política, implicó un proceso de *endorsement* por el cual, desde 2004, las reglas contables de la Comisión se han inspirado en las IPSAS (UE, 2011). La implementación de las reglas se inició en 2005. Hasta el momento han sido emitidas 18 reglas que abordan diferentes aspectos de la información contable y financiera basada en el devengo<sup>86</sup>. A la vez, subsiste la dualidad con un sistema de contabilidad presupuestaria con base en el criterio de caja, debido a las particularidades de una institución con responsabilidades políticas supranacionales (Grossi y Soverchia, 2011; Biondi y Soverchia, 2011).

Los resultados de investigación concluyen que los procesos de incorporación del devengo en la Comisión Europea, *no desplazaron la utilización de la base de caja en la gestión del presupuesto*. Por el contrario, las dos bases subsisten para cumplir diversos propósitos, por un lado para preparar los estados financieros de la Comisión y, por otro, para los fines de proyección, aprobación y ejecución del presupuesto (Grossi y Soverchia, 2011). La solución dual implementada para la consolidación (adoptando tanto el criterio de control, como el presupuestario), revela puntos de encuentro y de distanciamiento, específicamente con la IPSAS 6, fundamentalmente soportada en los requerimientos de consolidación empresarial (UE, 2011; Grossi y Soverchia, 2011). De esta manera se evidencia que la inspiración en las IPSAS, ha significado *retomar una gran parte de sus criterios, aunque no las normas completas, ni de manera textual*. Es decir, se evidenciaría, según el criterio de Pacter (2005), un proceso de armonización con las IPSAS.

Este camino de implementación por parte de organismos multilaterales e instituciones supranacionales, sin duda aporta a la construcción de *legitimidad* de las normas. Los impactos de este proceso, por ejemplo en la Unión Europea, podrían significar un impulso para el *endorsement* por parte de los Estados (Benito, Brusca y Montesinos, 2007). La Directiva 2011/85/UE sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, estableció la necesidad de consultar a

---

<sup>86</sup> [http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/management/management\\_en.cfm#accounting](http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/management/management_en.cfm#accounting)

los países por la viabilidad de la adopción de las IPSAS para toda la Unión (Consejo Europeo, 2011; Eurostat, 2012). En las respuestas a estas consultas, algunas posiciones de apoyo a las IPSAS se basan en su implementación y uso por parte de los organismos internacionales (Comisión Europea, 2013a).

#### **2.4.4. *Endorsement* de las IPSAS por parte de los gobiernos nacionales**

La expansión internacional del *endorsement* de las IPSAS por parte de los gobiernos nacionales, regionales o locales, resulta difícil de establecer con toda claridad. El propio IPSASB no tiene completamente identificado el estado de adopción, armonización o implantación de sus normas. Los documentos informativos del IPSASB de marzo<sup>87</sup> y de abril de 2012 (IPSASB, 2012c), *difierían sobre los países que habían implementado las IPSAS* a tales fechas. En el boletín de abril aparecían menos países, en comparación con el de marzo, y este es el último *Fact Sheet* emitido hasta enero de 2013.

De la misma manera, las investigaciones académicas adelantadas no coinciden al establecer cuáles son los países que han adoptado las IPSAS, en los diferentes niveles de gobierno. Los datos más convergentes señalan que alrededor de ocho (8) jurisdicciones nacionales han adoptado las IPSAS para la producción de la información contable y financiera del gobierno central (Ernst & Young, 2011), pero los datos específicos de los países no concuerdan tampoco con los establecidos por el propio IPSASB.

El Cuadro No. 9, presentada previamente relaciona las manifestaciones públicas del IPSASB, los resultados de las investigaciones académicas y los informes de firmas multinacionales de auditoría que buscan establecer el avance de la implantación de las IPSAS por parte de los gobiernos centrales en el contexto internacional.

---

<sup>87</sup> [https://www.ifac.org/sites/default/files/IPSASB%20FACT%20SHEET\\_SD.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/IPSASB%20FACT%20SHEET_SD.pdf)

**CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA  
GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.**

De los estudios sintetizados en la cuadro No. 9, sólo el de Benito et al. (2007) no buscaba identificar si las IPSAS habían sido implementadas en las jurisdicciones señaladas. El trabajo aborda el grado de proximidad entre los criterios contenidos en las IPSAS y las regulaciones específicas de los gobiernos centrales y locales de los treinta países estudiados. Los países relacionados en la última columna del cuadro, son aquellos que están en el grupo más cercano a la observancia de los criterios contenidos en las IPSAS.

Cuadro No. 9. Aplicación de las IPSAS por los gobiernos centrales a 2012.

<i>Fuente institucional o referente de investigación</i>	<i>Según el IPSASB (2012b).</i>	<i>Según Ernst &amp; Young (2012).</i>	<i>Según Ernst &amp; Young (2011).</i>	<i>Según Christiaens, Reyniers y Rollé (2010). Siguen IPSAS</i>	<i>Según Benito, Brusca y Montesinos (2007). Alta conformidad con IPSAS</i>
<b>Alcance o muestra del estudio</b>	Adopción a nivel internacional	Estudio en los 27 países de la UE (gobierno central, regional y local).	Estudio a 33 gobiernos centrales, alcance internacional.	Estudio a 17 países Europeos (gobiernos centrales y locales).	Estudio a 30 países (gobiernos centrales y locales), alcance internacional.
<b>Países que aplican las IPSAS</b>	Austria	Reino Unido	No se presentan datos individuales, <b>ocho (8)</b> Países siguen IPSAS (el estudio no cubrió: Camboya, Costa Rica, Perú, Vietnam).	Francia	Australia
	Brasil	Malta		Lituania	Suecia
	Camboya	Suecia		Suecia	Nueva Zelanda
	Costa Rica	Estonia		Suiza	México
	España	República Checa		Reino Unido	Portugal
	Perú	Rumania			Reino Unido
	Suráfrica	España			
	Suiza	Austria			
	Vietnam				

Existen otras investigaciones académicas recientes, pero el alcance de tales trabajos no llega a identificar procesos de adopción o implementación real. Por el contrario, se basan en la opinión/percepción de los entrevistados sobre los beneficios y potencialidad esperada con una posible adopción de las IPSAS (Navarro y Rodríguez,

2007, 2010, 2011). Con ello no logran aportar a la caracterización del proceso llevado a cabo a nivel internacional.

Varios de los países con sistemas contables anglo-sajones (Benito et al., 2007; Pina y Torres, 2003; Pina, Torres y Royo, 2010; Grossi y Soverchia, 2011), han sido los más proclives a la incorporación del NPM. Por tal motivo, países como Inglaterra, Nueva Zelanda y Australia se han ubicado a la vanguardia de la adopción de la contabilidad del devengo y de los criterios de la contabilidad empresarial, incluso transitando a la adopción directa de las IFRS para el Sector Público (Pilcher, 2011).

En cualquier caso, como se visualiza a partir del Cuadro No 9, el escenario internacional de la adopción de esta normativa es aún muy incipiente. Los aspectos que hemos señalado previamente pueden ayudarnos a comprender las causas estructurales de este estado de cosas. Los recientes pronunciamientos y actividad de la IFAC muestran la estrategia de convocar a un mayor proceso de observancia de las IPSAS, dado que las actuales crisis financiera, de deuda pública y de transparencia confluyen para reclamar, nuevamente, esfuerzos de transformación de la gestión financiera pública (IFAC, 2011; Ball y Pflugrath, 2012).

#### **2.4.5. *Endorsement* de las IPSAS en Latinoamérica**

En el escenario latinoamericano el estado de adopción de las IPSAS es, igualmente, poco claro. Desde  *finales de los años 1990*  vienen promoviéndose en la región reformas de los sistemas de gestión financiera pública,  *incorporando sistemas contables basados en el devengo*  (Caba, 2001; Caba y López, 2003; Navarro y Rodríguez, 2007; Caba et al, 2009; Araya, 2011). Desde los inicios de estas reformas, se ha planteado que la adopción de las IPSAS sería un motor determinante de la modernización, promoviendo además la armonización de la información en Latinoamérica (Caba y López, 2003; Navarro y Rodríguez, 2011). No obstante, subsisten dificultades para valorar el avance de este proceso en la región.

Para caracterizar el estado del proceso en la región, a demás del análisis de los documentos institucionales de organismos internacionales, hemos llevado a cabo una exploración sistemática de los sitios web de los organismos reguladores latinoamericanos en materia de contabilidad gubernamental. Allí buscamos y sistematizamos los documentos oficiales y las manifestaciones públicas sobre la adopción de esta normativa en la región. El anexo No. 2, presenta la relación de los sitios web de las autoridades regulatorias en cada país que fueron consultados.

Las autoridades del **Perú** y el IPSASB ha manifestado que en tal país se han **adoptado las IPSAS**, pero su reglamentación muestra que las últimas normas adoptadas fueron las IPSAS 18 a la 20 en 2006 (Resolución Directorial N001/2006 EF, de la Dirección General de Contabilidad Pública). Como lo señalamos en el capítulo precedente, solo recientemente se ha publicado para comentarios un conjunto de manuales de políticas contables de conformidad con IPSAS<sup>88</sup>, con lo cual, no han sido hasta el momento aplicados. Por consiguiente, cabe preguntarnos, ¿es este proceso una adopción o una armonización a algunas IPSAS? ¿Cómo debe interpretarse, en este caso, el párrafo 28 de la IPSAS 1? según el cual, “*Una entidad cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público debe revelar este hecho. No debe señalarse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a menos que aquéllos cumplan con todos los requerimientos de cada NICSP que les sea de aplicación*”. ¿Es la información financiera del Sector Público peruano producida de conformidad con las IPSAS? Hemos mostrado en el capítulo previo, que el proceso en el Perú se aproxima más a la armonización de algunas normas, antes que a la adopción de todas las IPSAS. No obstante evaluar con toda profundidad estas preguntas, será objeto de la parte empírica de nuestra investigación.

Por su parte, **Costa Rica** ha sido una de las jurisdicciones que se ha tornado objeto de investigación por la innovación de su **adopción legal de las IPSAS** (Araya, 2011; Araya et al., 2011a; 2011b). El IPSASB también reconoce que en tal país se adoptaron las IPSAS. Pero el proceso de adopción ha sufrido tres ampliaciones desde la

---

<sup>88</sup> [http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/comunicado/Comunicado\\_manuales17012013.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/comunicado/Comunicado_manuales17012013.pdf)

fecha de su inicio. La última determinación contenida en el Decreto N° 36961-H/2011, ha postergado la implementación hasta 2015, con lo cual los primeros estados financieros de conformidad con IPSAS deberían presentarse en 2016. El proceso iniciado en 2007 en Costa Rica, con el Decreto N° 34029-H/2007 y modificado en 2008 con el Decreto 34918-H/2008, llevó a que la Contadora Nacional de ese país planteara en 2012:

*“Fue necesario ampliar el plazo para implementar las NICSP hasta el año 2015, ya que el seguimiento a ese proceso, y estudios realizados por la Contabilidad Nacional en el año 2011, nos indicaron que aunque había avances muy importantes, no iba a ser posible iniciar [en] el año 2012, aplicando dicha normativa contable en el conjunto de instituciones como lo establecía el Decreto N° 34918-H (...) Hay cinco instituciones descentralizadas no empresariales, nueve órganos desconcentrados y nueve municipalidades, que informan que ya están aplicando las NICSP, también cinco empresas públicas que están aplicando las NIIF/NIC. En cuanto a NICSP, de acuerdo a los planes institucionales, 20 comenzarán a aplicarla a partir de 2013, 39 en 2014, 35 en 2015, y el resto deberán hacerlo en el año 2016<sup>89</sup>” (Espinosa, 2012; Pág. 3-4).*

Al mismo tiempo, algunas investigaciones apuntaban que los estados financieros consolidados del Sector Público en Costa Rica, para el periodo 2009, cumplían plenamente con las IPSAS (Araya et al., 2011b). Esto manifiesta cierta ambigüedad en el estado actual del proceso de adopción-armonización en la región Latinoamericana.

El camino de la **armonización** fue el seguido por **Colombia**. Las IPSAS vigentes a 2006 fueron las tenidas en cuenta en el proceso realizado durante dos años por la Contaduría General de la Nación. La estrategia se basó en incorporar los criterios de cada una de las 21 IPSAS vigentes, que no entraban en contradicción con el entramado regulativo, social y económico nacional. Se mantuvo una lógica dual, al permanecer un sistema de contabilidad presupuestaria, basado en caja. Se construyeron caminos para la interacción entre la información contable-financiera y el presupuesto. Por medio de las Resoluciones 354, 355 y 357 de 2007, se emitió el Régimen de Contabilidad Pública,

---

<sup>89</sup> [www.hacienda.go.cr/NR/rdonlyres/02E0756F-F3F4-49CF-A921-824CFC61D5DD/31976/MESAREDONDASOBRENICSPINTERVENCIONDELACONTADORANAC.Lpdf](http://www.hacienda.go.cr/NR/rdonlyres/02E0756F-F3F4-49CF-A921-824CFC61D5DD/31976/MESAREDONDASOBRENICSPINTERVENCIONDELACONTADORANAC.Lpdf)

armonizado. Varias diferencias subsisten entre la totalidad de requisitos exigidos por las IPSAS y el Régimen de Contabilidad Pública en Colombia. Desde 2009 se adelantan procesos para actualizar la regulación contable con las IPSAS emitidas con posterioridad a la armonización. En 2013, se ha permitido la utilización del modelo IFRS pleno, para las empresas estatales que capten ahorro del público y/o que coticen en bolsa (CGN, 2013).

En **Brasil**, por su parte, fue emitida la ordenanza 184 de 25 de agosto 2008 del Ministerio de Hacienda<sup>90</sup>, por la que se entregó a la Secretaría del Tesoro Nacional la responsabilidad de buscar hacer *converger los criterios para la producción de la información financiera del Sector Público con las IPSAS*. De esta manera, se encargó al Consejo Federal de Contabilidad – CFC – la responsabilidad de emitir unas normas convergentes con las IPSAS para el Sector Público. Este Consejo es una entidad privada, que también es responsable de regular en materia contable para el sector empresarial y que estará supervisado por la Secretaría del Tesoro Nacional, en lo competente a la contabilidad gubernamental. Por su parte, el CFC ha emitido la Resolución 1.128/08, modificada parcialmente por la Resolución 1.268/09, en la que se establece el alcance de las Normas de Contabilidad para el Sector Público en el Brasil. A la fecha se adelantan estudios para identificar los impactos de la adopción de las IPSAS y se establecen planes para que la implementación se realice entre 2012 y 2015 (Gomes y Vaz de Lima, 2011).

Otro país que ha emprendido el camino hacia la *adopción de las IPSAS es Chile*. Con la emisión, por parte de la Contraloría General de la República, CGR, del oficio. N°54.977 de 2010, se inició el proceso de preparación para evaluar los impactos de la utilización de estas normas en la producción de los Estados Financieros de propósito general en el Sector Público Chileno. De acuerdo a las manifestaciones oficiales y a los planes dispuestos en la página web de la subdirección de análisis contable de la CGR, se espera establecer el mecanismo de *endorsement* próximamente, para iniciar la aplicación en 2015. A la fecha se adelantan trabajos de capacitación,

---

<sup>90</sup> <http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>

medición de impactos y planteamiento de políticas contables, con grupos de apoyo con consultores internacionales.

Hasta finales de 2008, **México** basó sus sistemas de contabilidad en el criterio de caja y de devengo modificados (Khan y Mayes, 2009). La aplicación de diferentes criterios en cada uno de los Estados de la unión mexicana, generaba problemas de comparabilidad y confiabilidad para la información consolidada y agregada del país (Sour, 2010). Con la promulgación de la Ley General de Contabilidad gubernamental, emitida en 2008 y vigente desde 2009, se moderniza el sistema de gestión financiera por la inclusión, entre otros aspectos, del devengo completo. Así mismo se crea el Consejo Nacional de Armonización Contable, que deberá evaluar y guiar los caminos de aproximación a las IPSAS (Sour, 2012), así como realizar un seguimiento a la aplicación de la Ley en todo el país. Según lo manifestado por el Consejo, la reciente reforma requiere evaluación en sus logros y obstáculos, para luego *analizar los caminos de adopción o armonización con la normativa internacional*<sup>91</sup>. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha emitido las Normas de Información Financiera Gubernamental (NIFG)<sup>92</sup>, para su aplicación en el gobierno federal. Pese a que se expresa que estas normas están inspiradas en las IPSAS, es necesario evaluar el grado su conformidad con la regulación internacional. Una revisión y contrastación de la NIFG No. 1 y la IPSAS 1, revela que existen diferencias significativas. Esto amerita investigación empírica y contextual sobre el proceso de *endorsement* en México.

Finalmente, en el caso de **Uruguay**, desde el año 2002 el artículo 21 de la ordenanza No 81, del Tribunal de Cuentas estableció que, de manera complementaria, las *IPSAS serían* uno de los *referentes para la producción de los estados contables del Sector Público*. El desarrollo normativo de la contabilidad gubernamental en Uruguay introdujo el criterio del devengo, pero a la fecha no se han incorporado los requerimientos contenidos en las IPSAS. La información disponible en el sitio web de la

---

<sup>91</sup> <http://www.conac.gob.mx/consejo.html>

<sup>92</sup> [http://www.shcp.gob.mx/LASHCP/MARCOJURIDICO/CONTABILIDADGUBERNAMENTAL/SISTEMACONTAG2011/S\\_CENTRAL/Paginas/NIFG.aspx](http://www.shcp.gob.mx/LASHCP/MARCOJURIDICO/CONTABILIDADGUBERNAMENTAL/SISTEMACONTAG2011/S_CENTRAL/Paginas/NIFG.aspx)

**CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA  
GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.**

Contaduría General de la Nación de tal país, señala que se trabaja en dar respuesta a tal mandato.

El Cuadro No. 10, presenta el panorama general del *endorsement* de las IPSAS en Latinoamérica. A la vez, identifica la autoridad responsable de la regulación de la información contable y financiera del nivel central en cada país y la base metodológica sobre la que opera actualmente el sistema contable público.

Cuadro No. 10. Proceso de Adopción o Armonización de las IPSAS en Latinoamérica.

<b>País</b>	<b>Estado del Proceso</b>	<b>Año de adopción o adaptación</b>	<b>Tipo de <i>endorsement</i> y referencia normativa</b>	<b>Entidad Responsable</b>	<b>Aplica contabilidad de Devengo</b>
<b>Argentina</b>	<i>En proceso de estudio</i>	<i>Sin definir</i>		Contaduría General de la Nación	Si
<b>Bolivia</b>	<i>No ha emprendido acciones.</i>			Dirección General de Contabilidad Fiscal	Devengo modificado y Caja.
<b>Brasil</b>	<i>En proceso de estudio.</i>	<i>Planeado 2014</i>	<i>Adopción</i> Resolução 1.128/08 CFC. SNT portaría 184/2008.	Conselho Federal de Contabilidade, por delegación de la Secretaría del Tesoro Nacional	Si
<b>Chile</b>	<i>En Proceso de estudio, para convergencia.</i>	<i>Planeado 2015</i>	<i>Adopción</i> Oficio C.G.R. N°54.977 de 2010.	Contraloría General de la República – División de Análisis contable	Si
<b>Colombia</b>	<i>Armonización, implementado a IPSAS 21.</i>	<i>2007</i>	<i>Armonización.</i> Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.	Contaduría General de la Nación	Si
<b>Costa Rica</b>	<i>Adopción, postergación de implementación a 2016.</i>	<i>2008</i>	<i>Adopción.</i> Decreto N° 34029-H/2007. Decreto 34918-H/2008. Decreto N° 36961-H/2011.	Dirección General Contabilidad Nacional	Si
<b>Cuba</b>	<i>No ha emprendido acciones.</i>			Dirección de contabilidad y Finanzas – MFP.	N.D.
<b>Ecuador</b>	<i>No ha</i>			Subsec. de	Devengo

**CAPÍTULO 2. EL CONTENIDO DE LA MODERNIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL: EL PAPEL DE LAS IPSAS.**

<b>País</b>	<b>Estado del Proceso</b>	<b>Año de adopción o adaptación</b>	<b>Tipo de endorsement y referencia normativa</b>	<b>Entidad Responsable</b>	<b>Aplica contabilidad de Devengo</b>
	<i>emprendido acciones</i>			Contabilidad gubernamental –Ministerio de Finanzas.	modificado.
<b>El salvador</b>	<i>En estudio</i>	<i>Sin fecha establecida</i>		Dirección General de Contabilidad gubernamental	Si
<b>Guatemala</b>	<i>En proceso de convergencia</i>	<i>Sin fecha establecida</i>		Dirección de Contabilidad del Estado.	Si
<b>Haití</b>	<i>No ha emprendido acciones</i>				N.D.
<b>Honduras</b>	<i>En proceso de estudio para Armonización</i>	<i>Planeado para 2015</i>		Contraloría General de la República	Si
<b>México</b>	<i>En evaluación de reciente reforma de la Ley General de Contabilidad gubernamental</i>	<i>Diciembre de 2008</i>		Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC)	Si
<b>Nicaragua</b>	<i>No ha emprendido acciones</i>				N.D. Caja según (Araya, 2011)
<b>Panamá</b>	<i>En estudio</i>	<i>Sin fecha establecida</i>		Contraloría General de la República	Si
<b>Paraguay</b>	<i>En estudio de posibles impactos por aplicación de NICSP</i>	<i>Sin fecha establecida</i>		Dirección General de Contabilidad	Devengo modificado
<b>Perú</b>	<i>Adopción; hasta IPSAS 17, en 2004. Adopción; hasta IPSAS 20 en marzo de 2006.</i>	<i>2004 / 2006.</i>	<i>Adopción. Resolución No.029 -2002 – EF Resolución Directorial No. 001-2006 – EF</i>	Dirección Nacional de Contabilidad Pública	Si
<b>República Dominicana</b>	<i>En proceso de estudio</i>	<i>Sin fecha establecida.</i>		Dirección General de Contabilidad gubernamental	Devengo modificado
<b>Uruguay</b>	<i>En estudio.</i>	<i>Sin fecha establecida</i>	<i>Sin definir. Ordenanza No. 81 de Diciembre 17/2002.</i>	Contaduría General de la Nación	Si
<b>Venezuela</b>	<i>En estudio.</i>	<i>Sin fecha establecida.</i>		Oficina Nacional de	Si

País	Estado del Proceso	Año de adopción o adaptación	Tipo de <i>endorsement</i> y referencia normativa	Entidad Responsable	Aplica contabilidad de Devengo
				Contabilidad Pública	

N.D= No disponible. Elaboración propia.

En síntesis, el estado actual del proceso de *endorsement* de las IPSAS en los países latinoamericanos, implica por lo menos tres tipos de situaciones: a) países que han realizado *endorsement* de las IPSAS, b) países que estudian el proceso, considerado adoptar o armonizar las normas, pero sin definición legal aún, y c) países que no han tomado medidas que se relacionen con las IPSAS. La situación de cada país, en este marco de posibilidades, puede verse en el Cuadro No. 11.

Cuadro No. 11. Síntesis del *Endorsement* de las IPSAS en Latinoamérica (2012).

<b>ENDORSEMENT DE LAS IPSAS EN LATINOAMÉRICA (2012)</b>		
<i>Proceso</i>	País	Países con avances de implementación
<i>Países con proceso de endorsement</i>	Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Perú, Uruguay.	<b>Perú</b> (adopción hasta IPSAS 20)
<i>Países en proceso de estudio pero sin Endorsement</i>	Argentina, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Republica Dominicana, Venezuela.	<b>Colombia</b> (Armonización hasta IPSAS 20) <b>Costa Rica</b> (Adopción; sólo algunas entidades han implementado a la fecha).
<i>Países sin posición pública</i>	Bolivia, Cuba, Haití, Nicaragua	

Como puede concluirse del repaso internacional que hemos realizado a la adopción-armonización de las IPSAS, existe una clara *tendencia a su posicionamiento global*, pues no existe otro referente regulativo de vocación internacional (Ernst & Young, 2011, 2012). Es también evidente el papel determinante que están jugando los *organismos supranacionales y las instituciones multilaterales*, ya que ellas se convierten en los principales impulsores y en las instancias ejemplarizantes de la aplicación del modelo. No obstante, cabrían dudas en relación a que los resultados exitosos de aplicación en estas organizaciones se puedan extrapolar a los Estados-nacionales u otros niveles de la administración pública.

Menos claras resultan las manifestaciones institucionales y los resultados de investigación que señalan procesos de adopción de las IPSAS en contextos específicos o jurisdicciones nacionales concretas. Muchos países, efectivamente, han iniciado procesos de reformas de sus sistemas de gestión financiera pública. De esta manera el devengo puede tener más trayectoria de implementación que la observancia de las IPSAS (Lüder y Jones, 2003; Caba et al, 2009; Navarro y Rodríguez, 2011).

En este marco de cosas, resulta conveniente caracterizar las críticas más significativas tanto a la aplicación del devengo en los sistemas contables del Sector Público, como a la adopción-armonización de las IPSAS.

### **2.5. Críticas e impactos cuestionables por la implementación del devengo y de las IPSAS en el Sector Público**

Podemos caracterizar tres tipos de argumentos que cuestionan el contenido de la reforma basada en la incorporación del devengo.

El primer tipo de críticas señala que, debido al proceso político y legal propio del Sector Público, existe una mayor *preponderancia de la información presupuestaria*, por lo que la implantación del devengo resulta ineficiente (por la relación costo-beneficio de los esfuerzos necesarios y los beneficios obtenidos). Por tal razón prevalece una *retórica* (Guthrie, 1998) y un proceso de *isomorfismo* (Pilcher, 2011) por parte de las entidades públicas, produciendo información financiera que no impulsa la toma de decisiones ni una mejor rendición de cuentas (Robinson, 1998) y que cumple más bien roles de racionalización y de legitimación (Lapsley, 1999; Lande 2006).

El segundo grupo de críticas plantea que el Sector Público se desenvuelve en una dinámica económica *diferente a la lógica* convencional empresarial; esto supondría que aun aplicando técnicamente el devengo de manera plena, varios elementos conceptuales y operativos de la contabilidad empresarial *no resultan adecuados para interpretar la economía del Sector Público*, lo que confluente en una inadecuada representación de la

situación económico-financiera de las entidades públicas (Mautz, 1989; Vela, 1991; Pallot, 1992, 1997; Chan, 2003; Lapsley et al., 2009; Lande y Rocher, 2011; Biondi, 2012).

Finalmente, el tercer grupo de argumentos críticos esgrime que tras la implementación del devengo se despliegan procesos que no son simplemente técnicos ni neutrales, sino que implican *transformaciones rotundas en la racionalidad política* y, por tanto, en la concepción misma del Estado (Kurunmäki, Lapsley y Miller, 2011). Con ello se incorpora un punto de vista ideológico (neoliberal) con profundos efectos sobre los procesos democráticos y el bienestar social (Ellwood y Newberry, 2007; Robb y Newberry, 2007).

#### **2.5.1. Críticas por la poca efectividad de la implementación del devengo y la predominancia del presupuesto**

El primer grupo de críticas desestima la contabilidad de devengo y sus resultados, no tanto por sus características y conveniencia intrínsecas para el Sector Público, sino más bien por la *dominancia y tradición del presupuesto*. Pese a que no se pueden pasar por alto, estas críticas no resultan ser las más severas. Un matiz de estas críticas resulta muy importante, puesto que la evaluación que se viene desarrollando de las reformas, evidencia que la utilidad y resultados de la implementación del devengo son aún incipientes y que, en el mejor de los casos, la coexistencia de la base de caja con la del devengo resulta significativa para muchos gobiernos (Anessi-Pessina y Steccolini, 2007; Brusca y Montesinos, 2010; Jagalla et al., 2011).

#### **2.5.2. Críticas conceptuales y metodológicas por las limitaciones del modelo contable empresarial en el Sector Público**

Por su parte, las críticas del segundo y del tercer grupos plantean argumentos estructurales que implican limitaciones importantes que, o bien deberán ser tenidas en cuenta en el proceso de reforma para garantizar su éxito, o bien podrían tener implicaciones inconvenientes para los fines democráticos y las expectativas en el

desenvolvimiento del Estado de derecho. Por ello conviene explicitar un poco más sus planteamientos.

Metodológicamente, la definición de la entidad contable pública (Benito, 1996) y la clarificación de su objetivo central se convierten en tema de debate, siendo el germen de los argumentos que aquí recogemos en el segundo grupo de críticas. Las entidades públicas normalmente no surgen por iniciativa de intereses económicos individuales motivados por el ánimo de lucro. Generalmente se originan en la voluntad política, a partir de un objetivo de política pública, en un contexto legal fuertemente determinado. Ellas se desenvuelven en *relaciones y transacciones sin contraprestación* y en múltiples operaciones, actividades y procesos de no mercado (FMI, 2001). Tales características dan origen al campo especializado de la economía pública. *La economía pública* diferencia a estas entidades de las privadas, por sus objetivos, por la naturaleza pública de sus recursos y por los mecanismos de coordinación de tales recursos, utilizados para satisfacer sus objetivos. En consecuencia, esto podría introducir distinciones significativas a los objetivos de la información, a las definiciones de los elementos de los estados financieros y a los criterios de medición del resultado en el Sector Público (Mautz, 1989; Pallot, 1991; Vela, 1991).

La más evidente aceptación de algunas de estas críticas, se manifiesta en la incorporación del criterio de *“potencial de servicio”* en la definición de los activos, así como los impactos que tal modificación genera en los demás elementos de los estados financieros (IPSAS 1, párrafo 7). A pesar de esta matización, subsisten dudas y diferencias doctrinales sobre si las infraestructuras, los monumentos o el patrimonio histórico y cultural, se adecuan a la noción de activo, tal y como está definida por las autoridades regulatorias más preponderantes. Se plantea, por ejemplo, lo paradójico de que varios de tales “activos” sean *generadores permanentes de flujos de caja negativos*, por las erogaciones necesarias para su mantenimiento y conservación; la ausencia de una convincente interpretación financiera de su amortización y el problema, aún más determinante, de establecer su valor monetario a fin de la homogeneización de las magnitudes en el proceso de agregación de la información (Lapsley et al., 2009). También se plantea que la adopción de los criterios utilizados en el sector empresarial

privado para el tratamiento de *los intangibles, las provisiones y varios pasivos*, no logran reconocer plenamente la dinámica económica particular del Sector Público<sup>93</sup> (Lande y Rocher, 2011).

Desde un punto de vista más estructural, la adopción del actual modelo contable empresarial internacional (IFRS) como el referente para la emisión de la regulación contable del Sector Público (IPSASB), profundiza las dudas sobre su capacidad para dar cuenta de la dinámica del Sector Público (Grossi y Soverchia, 2011; Biondi y Soverchia, 2011; Biondi, 2012). La regulación contable empresarial actual, enfocada en la provisión de información útil para los *mercados financieros* (con un claro énfasis predictivo basado en los flujos futuros de efectivo), modifica el modelo contable, desplazándolo desde un énfasis dinámico hacia un modelo estático. En el modelo estático *el cambio del valor de la masa de activos y pasivos*, se convierte en un referente crucial para determinar el desempeño financiero organizacional (Aglietta y Reberieux, 2009). Allí, la referencia a los flujos futuros, los valores de mercado y el valor del dinero en el tiempo, es determinante. Como consecuencia de ello, podría incluso presentarse un *desempeño financiero positivo sin actividad productiva* (Biondi y Soverchia, 2011; Biondi, 2012). Esto podría ser válido en las entidades lucrativas que tienen como objetivo el mantenimiento del capital financiero, y para las que *la maximización del valor* bursátil es un referente aceptado del éxito empresarial. No obstante, tal circunstancia *carece de sentido para el Sector Público*, que pretende cumplir con objetivos operativos concretos dirigidos a satisfacer las necesidades sociales y a conseguir el bienestar colectivo (Biondi, 2012).

---

<sup>93</sup> En cuanto a los intangibles: ¿cómo se reconoce la soberanía del Estado sobre el uso de recursos como el subsuelo, el espacio electromagnético, la capacidad de coerción para organizar el transporte público, entre otros? ¿Se pueden asimilar al surgimiento de derechos, solo cuando se transan en el mercado?; En cuanto a pasivos y provisiones: ¿cubre la definición de provisiones de la contabilidad empresarial, la garantía estatal a los depósitos de los cuentahabientes en el sistema bancario? ¿Recogen las provisiones, como hoy están definidas, las garantías estatales de los derechos de jubilación contratados por los particulares con fondos privados? (Lande y Rocher, 2011).

### 2.5.3. Críticas sociológicas y políticas por la promoción de la financiarización y la transformación de la racionalidad del Sector Público

Los últimos argumentos señalados dan entrada al tercer grupo de críticas, que buscan establecer una conexión directa entre la incorporación del devengo y los criterios contables hegemónicos hoy, con una transformación rotunda del Sector Público, que termina aportando al proceso de concentración del ingreso, la ampliación de la desigualdad y la mercantilización de los derechos ciudadanos, por la desaparición del rol activo del Estado en la mediación de los *conflictos de redistribución* (Ellwood y Newberry, 2007; Robb y Newberry, 2007). Desde este punto de vista, la incorporación del NPM y el uso de la contabilidad de devengo, generan una racionalidad política (Lapsley y Miller, 2010) e incorporan un conjunto de técnicas de cálculo que disminuyen la autonomía y legitimidad democrática del Estado. Se *incorporan valores y expectativas ajenas a la ética pública*, que fomentan en los “gerentes” públicos comportamientos oportunistas y rentistas, por el establecimiento de mecanismos de incentivos individualistas y cortoplacistas, a la vez que descuidan los objetivos centrales del rol estatal. Desde esta visión, la búsqueda de transparencia y el apoyo a la toma de decisiones no se consiguen. En cambio, se genera un conjunto de condiciones para amplificar el interés individual, desdibujando *la ética del interés público* que Weber vislumbró como consustancial a la organización racionalmente establecida por medio de la burocracia (Du Gay, 2012).

Desde esta perspectiva, se plantea que la incorporación de criterios financieros como el “resultado”, la “autofinanciación” y la “rentabilidad”, propios de la lógica de mercado, para guiar los servicios públicos y sociales, promovieron la asimilación del interés privado individual con el interés público. Estas categorías trasladadas del sector empresarial, impiden visibilizar las dimensiones económica y social del Sector Público, ya que *esta forma de cálculo financiero no logra captar la complejidad de las externalidades positivas producidas por la acción pública*, ni las externalidades negativas de la acción privada (Kurunmäki et al., 2011). Con ello se promueve un régimen neoliberal de gobierno (Robb y Newberry, 2007).

Pese a estas críticas, las presiones por modernización del Sector Público y la idea dominante según el cual la unificación de prácticas contables es conveniente para la globalización, continúan impulsando la incorporación de sistemas contables en el Sector Público basados en el devengo, inspirados o plenamente ajustados a las IPSAS (Carlin, 2005; Fuertes 2008; Lapsley et al, 2009; Caperchione y Lapsley, 2011).

## **2.6. Conclusiones del capítulo**

La evolución de la información financiera y presupuestaria del Sector Público, es consecuencia directa del proceso histórico que define las variables internas y externas de los sistemas contables públicos. En sus inicios, la contabilidad presupuestaria basada en el criterio de caja resultó importante y suficiente para los procesos de rendición de cuentas y para la planeación y programación públicas. No obstante, la evolución histórica, política, social y económica del Estado, llevó a que tal información resultara insuficiente para una adecuada gestión pública.

Las opiniones más generalizadas, señalan que la incorporación del criterio de devengo transforma el sistema contable, consiguiendo una mejor representación de las operaciones y de la dinámica económico-financiera del Sector Público. Con ello se consigue reflejar los activos, pasivos y patrimonio públicos, a la vez que se asocian ingresos y gastos en el periodo en que se ejecutan. Todo esto repercute en producir una información con mayor contenido económico y financiero para potenciar la eficiencia y la eficacia en la toma de decisiones, así como la rendición de cuentas y la transparencia en la administración pública. La incorporación del devengo y de los criterios de reconocimiento, medición y revelación de la contabilidad empresarial en el Sector Público, son promovidos como reformas fundamentales del *New Public Management*.

En el contexto de las reformas de la administración pública, de la integración de bloques económicos regionales, de la integración de los mercados de capitales y de la globalización económica, los procesos de armonización y adopción de las IPSAS cobran relevancia institucional. Las recientes crisis financiera y de deuda pública, han mostrado las deficiencias en materia de gestión financiera y de transparencia de los gobiernos. Se

plantea que las IPSAS podrían impulsar una nueva oleada de reformas para, ahora sí, conseguir tales objetivos.

El proceso regulativo y la implementación internacional de las IPSAS, están expuestos a fuertes dosis de complejidad y de intereses encontrados. El IPSASB se ha embarcado en una serie de proyectos estratégicos para dar identidad al modelo contable del Sector Público, entre los cuales resalta la redacción de un Marco Conceptual propio. Pero a la vez, el objetivo de convergencia a un único juego de estándares de alta calidad, presiona por guardar consistencia con las IFRS, fuertemente dirigidas hacia las necesidades de los mercados de capitales. Con ello surgen críticas y serios reparos al traslado de criterios contables empresariales al Sector Público, por su incapacidad para representar adecuadamente la realidad multidimensional de la acción gubernamental para satisfacer demandas y necesidades sociales y ciudadanas. La implementación de un modelo contable centrado en el desempeño financiero y en las variaciones del valor, contrasta con los procesos económico-políticos del Sector Público, que reclaman de un modelo contable más amplio en sus objetivos, capaz de representar sus actuaciones y logros.

Al mismo tiempo, la tradición presupuestaria, los determinantes legales, los modelos de gestión pública y las tradiciones culturales, se constituyen en algunos de los obstáculos más significativos para la aplicación real del devengo. La implementación de normas emitidas por reguladores privados, aparece como ilegítima y con serios problemas de soberanía para muchos de los organismos de regulación contable en las jurisdicciones nacionales. La conjunción de estos aspectos, ralentiza los procesos de reforma y promueve la emergencia de serías críticas.

Pese a tales críticas y a los muy poco claros resultados de la implementación del devengo y de las IPSAS, continúa la tendencia internacional hacia su adopción-armonización, en un ambiente en el que tanto el devengo como las IPSAS, se presentan de forma auto-evidente como superiores a cualquier otro sistema y referente regulativo. El compromiso y los esfuerzos realizados por las organizaciones supranacionales y las instituciones multilaterales, revela su rol activo en otorgar legitimidad a las IPSAS y en

promover su adopción. Así las cosas, Latinoamérica se encuentra en el mapa de las reformas, y las decisiones tomadas por varios países, así como las tendencias y compromisos asumidos, parecen indicar que las IPSAS serán incorporadas en las estructuras legales nacionales, para continuar la senda de reformas que ya se han dado en la región. Pero entre la retórica de los beneficios y la eficiencia y eficacia de resultados alcanzados, hay un gran campo que reclama investigación empírica y contextual.

Ante la armonización y adopción de las IPSAS en Colombia y en Perú, resulta determinante evaluar sus impactos en la transparencia y en la divulgación de la información financiera y presupuestaria. Por lo cual, en los siguientes capítulos diseñaremos una estrategia de investigación empírica que aborde tales aspectos.



**SEGUNDA PARTE. EFECTOS DE LAS REFORMAS EN  
LA TRANSPARENCIA Y LA DIVULGACIÓN DE LA  
INFORMACIÓN FINANCIERA: SU VÍNCULO CON EL  
GOBIERNO ELECTRÓNICO**



## **CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

### **3.1. Introducción**

Desde principios del siglo XXI, un nuevo frente de modernización del Sector Público surgió impulsado por las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC's). Con el apoyo de las TIC's se busca reformar algunos de los procesos de la gestión pública y vincular más activamente a los ciudadanos con la administración. De esta manera se pretende que Internet se convierta en una herramienta para disminuir la carga burocrática en los trámites, promover la participación ciudadana, fortalecer la confianza en el Estado y viabilizar e incrementar la transparencia y la rendición de cuentas de la administración pública. Como consecuencia, el gobierno electrónico o *e-government* emerge y se consolida como un proyecto que impulsa la utilización de Internet al servicio de un mejor gobierno (Lapsley y Miller, 2010).

La mejora en la rendición de cuentas y en la transparencia es uno de los múltiples objetivos que está vinculado tanto a la reforma de la contabilidad gubernamental como al establecimiento del gobierno electrónico. Como se ha señalado previamente, con la información financiera basada en el devengo se pretende, entre otros objetivos, aumentar la transparencia y viabilizar una mejor rendición de cuentas públicas frente a la ciudadanía y otros grupos de interés (Ball y Pflugrath, 2012; IFAC, 2012a). El gobierno electrónico busca complementar los canales convencionales para la divulgación de la información financiera y presupuestaria de las entidades públicas, ampliando el potencial de acceso, incrementando su oportunidad, reduciendo los costos de difusión y permitiendo la comparabilidad de los resultados de la acción estatal. Con ello el objetivo de mayor divulgación encuentra un medio concreto para su realización.

El gobierno electrónico, la transparencia y la rendición de cuentas han sido impulsados por instituciones multilaterales, organizaciones no gubernamentales y, cada vez más, se han incorporado a la operatividad de los Estados (OECD, 2003; Transparency International, 2009; UN, 2010). En años recientes, se han posicionado índices y *rankings* internacionales que promueven y visibilizan los avances en transparencia y lucha contra la corrupción por parte de los gobiernos (Transparency International, 2011). Al mismo tiempo, algunas instituciones internacionales están realizando seguimiento al avance de las iniciativas de gobierno electrónico (UN, 2010). Con todo esto la transparencia, la rendición de cuentas y el gobierno electrónico se incorporan en las expectativas sociales y en las exigencias de los ciudadanos a los gestores públicos.

La transparencia fiscal, financiera y presupuestaria ha sido objeto de reflexión e investigación académica (Alt y Laseen, 2006; Piotrowski y Van Ryzin, 2007; Benito y Bastida, 2009; Guillamón, Bastida y Benito, 2011; entre otros). En la última década, la divulgación de información financiera y presupuestaria del Sector Público por medio de Internet –**DIFI**–, como una de las dimensiones del gobierno electrónico, se viene constituyendo en un importante campo de investigación (La Porte, Demchak, & Jong, M, 2002; Caba, López y Rodríguez, 2005; Caba, Rodríguez y López, 2008; Pina, Torres

y Royo, 2010a, 2010b; D'Agostino, Schwester, Carrizales, y Melitski, 2011; entre otros).

En el contexto internacional, la investigación académica ha permitido conocer y comparar los niveles de DIFI en los países de la OECD. También abundan trabajos que estudian la transparencia en los gobiernos locales de Australia, Estados Unidos y los países de la Unión Europea (Laswad, Fisher, y Oyelere, 2005; Caba et al, 2005; Caba et al, 2008; Gandía y Archidona, 2008). La investigación sobre esta materia en la región latinoamericana ha venido en aumento (especialmente en México, Argentina, Chile y Brasil), pero aún requiere mayor exploración empírica (Items y Moreno, 2007; Sour, 2007; Vargas, 2010; Tamez, 2010; García, 2013).

Cada vez más se extiende un corriente de opinión que vincula la modernización de la gestión financiera pública, la adopción de las IPSAS, la lucha contra la corrupción y la transparencia y divulgación de información (Torres, 2004; Benito y Bastida, 2009; Ball y Pflugrath, 2012; IFAC, 2012a). En este contexto resulta importante interrelacionar los marcos conceptuales y revisar y sistematizar los resultados de investigación que vinculan este tipo de reformas. Planteamos que evaluar el impacto de las reformas, al menos inicialmente, requiere identificar los avances en transparencia y divulgación de la información financiera pública.

Por consiguiente, en este capítulo nos proponemos sistematizar e interrelacionar la literatura más significativa que aborda la transparencia y la divulgación de información financiera, con la reformas de la contabilidad gubernamental, especialmente el *endorsement* de las IPSAS. Este trabajo nos permitirá identificar los logros esperados con las reformas y sistematizar el soporte teórico que las promueve. Con ello, a partir de la revisión de los trabajos previos, se podrán identificar los instrumentos idóneos para una evaluación de los procesos de modernización desarrollados en Colombia y Perú.

Para conseguir el objetivo propuesto, el capítulo está constituido por cinco partes, incluyendo esta introducción. La segunda parte es la revisión de la literatura

sobre gobierno electrónico, transparencia y divulgación de información financiera y presupuestaria pública en Internet. Luego, la tercera sección presenta los vínculos teóricos de estas reformas con el proceso de *endorsement* de las IPSAS, realizando una revisión de la literatura que enfatiza en los logros esperados en transparencia. La cuarta sección describe y justifica los instrumentos seleccionados para el trabajo empírico que se realiza en la tesis, cuyo diseño y resultados serán presentados en el capítulo IV. El capítulo finaliza con unas breves conclusiones.

Destacamos a lo largo del capítulo la importancia del gobierno electrónico, la transparencia y la divulgación de información en los departamentos (gobiernos de nivel regional) de Colombia y Perú. Los hallazgos previos en la literatura sugieren que los impactos de las reformas que buscan ampliar la transparencia, así como la modernización de la gestión financiera, pueden ser adecuadamente caracterizados en los diferentes niveles descentralizados de la administración pública (Falleti, 2005; Pina et al., 2009; Pina et al., 2010b). Por consiguiente, en el diseño de nuestra investigación empírica optamos por estudiar los impactos de las reformas en las gobernaciones<sup>94</sup> y en los gobiernos regionales<sup>95</sup> de los dos países estudiados.

### **3.2. Gobierno electrónico y divulgación de la información financiera y presupuestaria pública en Internet (DIFI): una revisión de la literatura**

#### **3.2.1. El gobierno electrónico**

Las tecnologías de la información y las comunicaciones han sido el motor de transformaciones en las empresas y los negocios. Las TIC's promueven desde el aumento en la información empresarial disponible, hasta el desarrollo de servicios y productos a la medida del cliente, pasando por las ventas electrónicas. Internet ha permitido la instauración de modelos de “negocio a cliente” (Business to Consumer –

---

<sup>94</sup> Según la Constitución Política de Colombia, las gobernaciones son los órganos de gobierno departamental (Artículos 301, 302 y 303).

<sup>95</sup> Según la Constitución Política de Perú, los gobiernos regionales son los órganos ejecutivos de gobierno de los departamentos (Artículos 190 y 191)

b2c -), “negocio a negocio” (Business to Business – b2b –) y “cliente a cliente” (Consumer to Consumer – c2c –), y ha modificado las relaciones entre las empresas y sus clientes y potenciado nuevos mercados (Anderson y Zahaf, 2007). Esto significa el empoderamiento del “cliente”, enfatizando en la satisfacción de sus expectativas y necesidades (American Society for Quality, 2008; Pina et al, 2010b). También Internet permite profundizar el gobierno corporativo, mediante el incremento de la transparencia y la creación de mecanismos de participación de los accionistas y otros grupos de interés en el control de la gestión empresarial.

El *New Public Management – NPM* – traslada las concepciones, herramientas e instrumentos de la gestión empresarial al Sector Público, buscando su modernización (Hood, 1995; Lapsley, 2009). La aparente flexibilidad de las transacciones y el fortalecimiento de los vínculos con los clientes, han llevado a plantear a los más entusiastas seguidores del NPM que la incorporación de Internet y el traslado de los modelos “negocio a negocio” y “cliente a cliente” al Sector Público permitirá construir una democracia electrónica (D’Agostino et al, 2011). En este contexto, surge el Gobierno Electrónico o *e-government* (Lapsley y Miller, 2010; Pina et al, 2010b).

### **Etapas del gobierno electrónico**

La literatura académica caracteriza cinco etapas o momentos en el avance del gobierno electrónico, que permiten diferenciar las concepciones dominantes en la materia (Moon, 2002; Pina et al, 2010a). En la primera etapa se utiliza Internet como un medio para difundir información genérica y descriptiva de la administración pública. La segunda etapa se distingue por la prestación de algunos de los servicios públicos tradicionales en la plataforma web y por fortalecer la provisión de información sobre los logros de la gestión pública. Por su parte, la tercera etapa es el tránsito a un portal transaccional que permita disponer en Internet de la gran mayoría de trámites que deben enfrentar los ciudadanos con la administración pública (Pina et al, 2010a, 2010b).

En estas tres etapas iniciales “*el gobierno electrónico significa proveer acceso público vía Internet a la información acerca de todos los servicios ofrecidos por las*

*oficinas del gobierno y sus agencias; y facilitar al público desarrollar y concluir transacciones para todos aquellos servicios”* (National Audit Office, 2002; pág 6).

Las dos etapas restantes suponen una transformación de los procesos propios del aparato burocrático, consiguiendo una vinculación sustancial del ciudadano y alcanzando una democracia electrónica. Así, en la cuarta etapa se busca una web integrada a los procesos administrativos de la gestión pública como un todo. La quinta etapa sería el logro de la democracia interactiva, en la que los ciudadanos participan directamente (en línea) en las decisiones y el control de la administración pública, alcanzando mayores grados de responsabilidad y transparencia. En consecuencia, en estas dos etapas no se pretende continuar con el uso de Internet como una extensión de la gestión pública tradicional, sino que se espera un cambio sustancial en la gestión misma (Moon, 2002; Serrano, Rueda y Portillo, 2009; Pina et al, 2010a).

Por consiguiente, en las etapas cuarta y quinta se entiende por gobierno electrónico: *“el uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones, y particularmente Internet, como una herramienta para alcanzar un mejor gobierno”* (OECD, 2003; 11).

Hay evidencia de la implementación de las tres primeras etapas en países avanzados, emergentes y en vías de desarrollo. Menos clara es la materialización de las etapas cuatro y cinco (Moon, 2002; King, 2006; UN, 2010). En el contexto latinoamericano, las investigaciones revelan resultados similares a los alcanzados en el entorno de los países de la OECD, mostrando la dificultad de conseguir llegar a las etapas de mayor cambio organizativo (Sour, 2007; Vargas, 2010). No obstante, variables contextuales tales como la tradición legal, la cultura política y los modelos de administración pública, implican matices en la explicación de los obstáculos y avances conseguidos en Latinoamérica (Rodríguez, Caba y López, 2006; Vargas, 2010). Por ejemplo, un impulso significativo del gobierno electrónico en los países con tradición de

derecho latino, ha sido la emisión de leyes para incorporar las nuevas tecnologías<sup>96</sup>, antes que las demandas directas de la ciudadanía.

### **El gobierno electrónico en Colombia y Perú**

En el caso colombiano, desde el año 2000 se ha impulsado el desarrollo del programa de Gobierno en Línea<sup>97</sup>. *“Gobierno en línea se convierte en el mejor instrumento para fomentar la competitividad, el crecimiento económico, el Buen Gobierno y en general propicia un ambiente para la innovación Gubernamental que lleve a la prosperidad del país”* (MTIC, 2011; 11). La estrategia de gobierno en línea define cinco (5) fases para conseguir un mejor gobierno con el apoyo del gobierno electrónico. Estas fases de evolución ascendente son: 1) Fase Información, 2) Fase Interacción, 3) Fase Transacción, 4) Fase Transformación y 5) Fase Democracia (MTIC, 2011).

En el Perú, a partir de la Modernización de la Gestión del Estado (Ley No 27658/2002) se estableció la *Estrategia de Gobierno Electrónico*, articulada con la Agenda Digital Peruana. Esta estrategia tiene como objetivo *“Desarrollar capacidades y servicios de alta disponibilidad asociados a procesos, en los que participen una o más instituciones, y sean accedidos desde una ventanilla única de forma que permita reducir los tiempos de procesamiento de solicitudes, propicien el desarrollo de los ciudadanos, mejoren la competitividad institucional y la transparencia del Estado, mediante el uso intensivo de tecnología de Información y comunicaciones”* (ONGEI, 2006; pág 2). La estrategia de gobierno electrónico se convierte en uno de los caminos para promover la Transparencia y Acceso a la Información Pública (Ley No 27.806/2002). Por medio de esta estrategia se entrega el liderazgo y gestión del gobierno electrónico en el Perú a la

---

<sup>96</sup> En España, la Ley 57/2003 promueve el uso del gobierno electrónico. En Colombia, la Ley 962/2005 y el decreto 1158/2008 estructuran las bases de gobierno en línea, estrategia de gobierno electrónico del Estado colombiano. Por su parte, en el Perú, el Decreto Supremo N° 031-2006 y la Resolución 274-2006 de la Presidencia del Consejo de Ministros, establecieron la Estrategia de Gobierno Electrónico.

<sup>97</sup> <http://www.gobiernoenlinea.gov.co/web/guest>

### **CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

Oficina Nacional de Gobierno Electrónico e Informática – ONGEI<sup>98</sup>. En el Perú, se han establecido cinco (5) objetivos estratégicos, asociados cada uno con las cinco etapas que internacionalmente caracterizan la evolución del gobierno electrónico (ONGEI, 2006). Esta estrategia está siendo objeto de mejoras y re-direccionamientos de cara a los avances, logros y retos identificados en seis años de Gobierno electrónico en el Perú (ONGEI, 2012).

Rankings e informes de relevancia internacional sobre el gobierno electrónico muestran que Colombia lidera en la región latinoamericana el proceso de implementación del *e-government*, y ubican en posiciones intermedias al Perú (ONU, 2012). El Cuadro No.12 muestra las ubicaciones de ambos países en tres de los ranking elaborados por instituciones internacionales (uno de ellos para los años 2010 y 2012).

Cuadro No.12. Posiciones de Colombia y Perú en *ranking* internacionales sobre Gobierno Electrónico.

<b>País / Ranking o Informe</b>	<b><i>Digital Economy Rankings 2010</i></b>	<b><i>Networked Readiness Index 2010</i></b>	<b><i>Ranking U.N. Gobierno Electrónico 2010</i></b>	<b><i>Ranking U.N. Gobierno Electrónico 2012</i></b>
<b>Colombia</b>	<b>50</b>	<b>58</b>	<b>31</b>	<b>43</b>
<b>Perú</b>	<b>60</b>	<b>93</b>	<b>63</b>	<b>82</b>

Las investigaciones académicas señalan que el avance del gobierno electrónico en Colombia es aún incipiente, requiriendo cambios en el Estado, coordinación entre los sectores público y privado y la modificación de comportamientos culturales en la ciudadanía. Se manifiesta escepticismo en la consolidación del proyecto de *Gobierno en Línea* como una estrategia de Estado en el largo plazo y se plantea una brecha significativa en la implantación del gobierno electrónico entre las entidades del orden nacional y las del territorial (Rodríguez, 2006).

En el caso peruano, no existen investigaciones académicas sobre el nivel de desarrollo regional del Gobierno Electrónico. En cuanto a su avance en el nivel central,

<sup>98</sup> <http://www.ongei.gob.pe/>

el observatorio *egov*<sup>99</sup> señala que se evidencian progresos, especialmente en materia de integración de los sistemas de información en plataformas web. Las evaluaciones institucionales llevadas a cabo por la ONGEI, diagnostican que el nivel de desarrollo territorial del Gobierno Electrónico es aún muy bajo, presentado resultados inferiores al 50% de las metas establecidas en la estrategia de la *Agenda Digital* (ONGEI, 2011).

En el contexto internacional, desde un punto de vista crítico, la evaluación de los logros en la implantación del gobierno electrónico está revelando las complejas relaciones que se tejen entre consultores, empresas de ingeniería e informática, políticos y funcionarios públicos (Lapsley, 2009). A los tradicionales obstáculos para el cambio organizativo que han llevado al fracaso de diferentes reformas en el Sector Público, en el caso del gobierno electrónico hay que adicionar los intereses que surgen de un lucrativo mercado de consultoría y asesoría en sistemas, que requiere del acompañamiento y la legitimidad de expertos externos (Christensen y Skaerbaek, 2010).

### **3.2.2. La transparencia**

El gobierno electrónico es determinante para la transparencia, puesto que supone mejoras en la información de la administración pública que se divulga a la sociedad.

Es aún difícil definir y conceptualizar claramente la transparencia. Este proceso de conceptualización ha generado ciertos debates, tales como aquellos que plantean la necesidad de diferenciar adecuadamente la rendición de cuentas y la transparencia (Hood, 2010).

#### **Hacia un concepto de “transparencia”**

Se ha expandido la idea según la cual, la *“Transparencia, en términos generales, significa conducir las actividades de una manera en que las decisiones, las reglas y*

---

<sup>99</sup> <http://www.egov.pe/>

*otra información se hacen visibles desde el exterior”* (Hood, 2010; 989). Sin embargo, el propio Hood (2010) señala que esta definición es criticada porque podría promover la retórica. Se argumenta que en la sociedad contemporánea ningún agente se muestra contrario, *a priori*, a la transparencia. De esta manera, ante la posibilidad del uso retórico o vacío del concepto, conviene precisarlo para hacerlo operativo y contrastable.

Por consiguiente, para el objetivo de nuestra tesis planteamos que: *“...la transparencia en la sociedad de nuestros días significa información fácilmente accesible, fiable, que sea relevante para las decisiones, que resulte comparable y que se presente de forma clara y oportuna. En definitiva, que cumpla los requisitos y características cualitativas del marco conceptual de la contabilidad, con un especial énfasis en la accesibilidad, derivado del papel revolucionario de Internet”*. (Montesinos, 2009; 26).

La transparencia es determinante para una adecuada gobernanza pública (OECD, 2003). En un sentido amplio, la gobernanza pública se refiere a la manera en que se asignan la autoridad y la capacidad de tomar decisiones públicas, en el marco de acuerdos institucionales y valores constitucionales. Por tanto, la gobernanza directamente trata con la distribución y salvaguarda del poder y la autoridad (Matheson y Kwon, 2003). El ejercicio del poder y la autoridad para el beneficio privado, en contravía al interés público y general, constituye el núcleo de la corrupción (Tanzi, 1998).

Los vacíos de transparencia gubernamental están frecuentemente relacionados con la corrupción (Guillamón et al., 2011). Esto es cierto, tanto en los países con economías avanzadas, como para aquellos en vías de desarrollo (Tanzi, 1998). Una forma de enfrentar la corrupción es garantizar un ambiente de apertura y escrutinio de las decisiones y acciones públicas por parte de los ciudadanos. Por ello se plantea que la ausencia de transparencia dificulta la cohesión y el funcionamiento de la organización estatal, la construcción de confianza organizativa y ciudadana y el avance de la democracia (Arellano-Gault y Lepore, 2011).

### **La medición de la transparencia**

Si su conceptualización es difícil, la medición de la transparencia connota otro tanto de complejidad. No obstante, la medición de la transparencia de los gobiernos ha implicado esfuerzos de múltiples organizaciones y de un importante número de académicos (Brandsma y Schillemans, 2012). Se ha buscado comprender y explicar la relación entre transparencia y mejora de la gestión pública. Los trabajos de investigación abordan los diversos niveles del gobierno (nacional, subnacional-regional y local), promoviendo cada vez más una comparación internacional de los logros y retos en transparencia de la administración pública.

Desde referentes socio-económicos o políticos, diferentes teorías son utilizadas para identificar y explicar las variables que impulsan la transparencia en el Sector Público. Son ampliamente utilizadas las teorías de: la agencia, la ilusión fiscal y del mandato de la ley (*rule-of-law*) (Guillamón et al, 2011). Al igual que toda la investigación en contabilidad gubernamental, también las teorías neo-institucionales, organizativas, sociológicas y políticas vienen siendo utilizadas para explicar los determinantes de la transparencia y del comportamiento de los gestores públicos en esta materia (Jacobs, 2012). No obstante, pese a estos avances, aún se reclaman mayores esfuerzos de investigación sobre este tópico (Piotrowski y Van Ryzin, 2007).

El estudio de la transparencia de la administración pública en Internet y de la expansión del gobierno electrónico, ha configurado un área de investigación académica en contabilidad pública. El diseño y aplicación de diversos índices de divulgación ha sido un frente de trabajo significativo (Ho, 2002; Moon, 2002; La Porte et al, 2002; Rodríguez et al, 2006; West 2004; Laswad et al, 2005; Caba et al, 2005; Caba et al, 2008; Gandía y Archidona, 2008; Pina et al, 2010a, 2010b; D'Agostino et al, 2011; entre otros). Por medio de estos instrumentos se mide el grado de divulgación, caracterizando el contenido, la calidad y la accesibilidad a la información contable y presupuestaria pública divulgada en Internet. Con los resultados se realizan comparaciones entre diferentes entidades públicas, en el ámbito local, regional, nacional e internacional. Las investigaciones también han buscado identificar las variables

sociales, demográficas, económicas y políticas que explican un determinado nivel de divulgación, como variable subrogada de la transparencia.

### **La transparencia en Colombia y Perú**

Uno de los instrumentos utilizados para aproximarse a una evaluación de la transparencia pública, ha sido la medición de la percepción de la corrupción (Guillamón et al, 2011). Los informes *Corruption Perception Index*, preparados por Transparencia Internacional, recogen como algunos de sus criterios de medición la percepción de la transparencia de los gobiernos frente a los ciudadanos (Transparency International, 2011; 2012). El Cuadro No. 13 presenta las posiciones y puntajes obtenidos por Colombia y Perú en los informes de los años 2011 y 2012 de Transparencia Internacional. Como se observa en el cuadro, ambos países han compartido la misma posición en los últimos rankings. Para estos años, Dinamarca encabezó el índice, lo que significa que fue el país con la menor corrupción percibida. El ranking fue cerrado por Somalia (Transparency International; 2012).

Cuadro No. 13. Posiciones de Colombia y Perú en el *ranking* de Transparencia Internacional.

País / posición	<i>Corruption Perception Index 2010</i>		<i>Corruption Perception Index 2011</i>	
	Posición	Puntaje	Posición	Puntaje
<b>Colombia</b>	78 de 174	3,5 / 10	80 de 174	3,4 / 10
<b>Perú</b>	78 de 174	3,5 / 10	80 de 174	3,4 / 10

Transparencia por Colombia, oficina nacional de la organización *Transparency International*, ha desarrollado un índice para medir la transparencia del Sector Público, tanto en el gobierno central como descentralizado<sup>100</sup>. El índice de transparencia de los departamentos recoge tres (3) aspectos: 1) visibilidad, 2) institucionalidad y, 3) sanción y control (Transparencia por Colombia, 2009). Para los años 2004 al 2007, el índice departamental siguió una metodología, que fue transformada para el índice establecido en el periodo 2008-2009. Desde tal fecha el índice no es producido. El Anexo No. 3

---

<sup>100</sup> <http://www.transparenciacolombia.org.co/>

recoge los resultados del índice departamental de Transparencia por Colombia en las versiones desarrolladas hasta el momento.

Proética<sup>101</sup> es el capítulo peruano de *Transparency International*. Esta entidad ha desarrollado una metodología y un índice para la evaluación de la transparencia de la información pública del Estado. Estos instrumentos se enfocan en evaluar el Portal de Transparencia Estándar, definido como “...una herramienta informática que contiene formatos estándar bajo los cuales una entidad pública registra periódicamente la información de su gestión, a fin de cumplir con lo dispuesto en la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, Ley N° 27806”<sup>102</sup>. No existe por parte de esta entidad un índice particular que valore la percepción de la corrupción en el nivel de los gobiernos regionales.

Es de resaltar que en el Perú la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública (Ley No. 27.806), fue expedida 2002, en el marco de un conjunto amplio de actos legislativos emitidos para la reforma del Estado. En Colombia, por su parte, la Ley de Acceso a la Información Pública fue votada positivamente por las dos cámaras del parlamento en Junio de 2012 y aún se encuentra en proceso de sanción presidencial.

### **3.2.3. La divulgación de información financiera y presupuestaria pública en Internet (DIFI)**

Recientemente algunos países han buscado incorporar requerimientos legales mínimos de divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web oficiales de las entidades públicas<sup>103</sup>. En el caso del Perú, la Ley 27806/2002 dispone la existencia de un portal centralizado que divulgue la información de las finanzas

---

<sup>101</sup> <http://www.proetica.org.pe/>

<sup>102</sup> <http://www.proetica.org.pe/evaluando-accesibilidad-y-amigabilidad-del-portal-de-transparencia-estandar/>

<sup>103</sup> Como es el caso de España, a partir del proyecto de ley de transparencia. <http://www.leydetransparencia.gob.es/anteproyecto/index.htm>.

públicas. También prescribe que, a nivel descentralizado, se difunda información presupuestaria concreta de cada entidad pública en su página web. De la misma forma, la reciente Ley de transparencia en Colombia<sup>104</sup>, pendiente de sanción presidencial, impone la divulgación de la información presupuestaria del periodo para todas las entidades públicas por medio de Internet. Esta tendencia emula las exigencias a las empresas que se encuentran cotizadas en mercados de valores y busca reforzar el buen gobierno corporativo.

### **Referentes teóricos para explicar la DIFI**

No obstante lo anterior, desde un punto de vista general, la divulgación electrónica de la información financiera y presupuestaria no es obligatoria en la administración pública en el entorno internacional.

Como consecuencia de la ausencia de regulación u obligatoriedad, las teorías sobre la divulgación de información voluntaria han sido el referente para el estudio de la DIFI (Laswad et al, 2005; Gandía y Archidona, 2008). Así, son ampliamente utilizadas en la literatura: la teoría de la agencia, la teoría de la elección pública – *Public Choice* – (Chan y Rubin, 1987; Ball y Pflugrath, 2012) y la teoría institucional (Collin et al, 2009; Pina et al, 2010a; 2010b).

### **Teoría de la Agencia**

Las relaciones entre los ciudadanos y los políticos han sido caracterizadas bajo la teoría de la agencia (Zimmerman, 1977; Caba et al, 2008; Gandía y Archidona, 2008). Allí se asume que los ciudadanos y los políticos son sujetos racionales que buscan maximizar su beneficio particular y que tienen intereses que pueden entrar en conflicto. La información divulgada forma parte de los mecanismos e instrumentos de coordinación para disminuir los costos de agencia. La DIFI se explica por el interés de

---

<sup>104</sup> <http://congresovisible.org/proyectos-de-ley/por-medio-de-la-cual/6501/>

los políticos (los agentes) de ser relegados. Al mismo tiempo, la divulgación realizada disminuye la asimetría de información para que los ciudadanos (los principales) puedan tomar decisiones y ejercer un control mejorado sobre las acciones de los agentes (Collin et al, 2009; Pina et al, 2010b). La literatura extiende el rol de los principales, también, a otros interesados como los proveedores de crédito al gobierno (Collin et al, 2009).

### **Teoría de la Elección Pública**

Por su parte, la teoría de la elección pública señala que los votantes tienen un comportamiento económico racional, que les lleva a buscar maximizar los beneficios de los impuestos, las tasas y los precios por servicios públicos que deben soportar. Los votantes esperan los mayores logros de la administración pública en términos de servicios, al tiempo que buscan la disminución de la carga fiscal que soportan (Chan y Rubin, 1987). La información financiera y presupuestaria pública permite hacer seguimiento al uso de los impuestos y de las cargas que asumen los ciudadanos. En este contexto, los ciudadanos toman decisiones de movilidad y desplazamiento para ubicar sus domicilios o actividades productivas en aquellas regiones con menor presión fiscal. Por consiguiente, los políticos en el gobierno divulgan esta información no sólo para los votantes de su jurisdicción, sino también para aquellos ciudadanos residentes en las comunidades vecinas y que son votantes potenciales. Los políticos, de igual manera, son agentes racionales y egoístas, cuyos objetivos no se dirigen necesariamente a la consecución del interés público, sino sobre todo a la satisfacción de su propio interés (Jacobs, 2012). Los políticos buscan, mayoritariamente, mantener sus posiciones de poder en la administración pública. Así, la divulgación de información es un medio para mantener y promover el aumento de votos que garanticen la reelección del político en el gobierno (Chan y Rubin, 1987; Ball y Pflugrath, 2012).

Estos referentes teóricos se inscriben de forma directa en la *mainstream* de la investigación en contabilidad pública, muy cercanos a las corrientes dominantes en economía (Van Helden, 2005). Las hipótesis y argumentos subyacentes en estas teorías, suponen un comportamiento oportunista por parte de los agentes, colocando a la desconfianza en el centro de las interacciones socio-económicas. A la vez, pasan por

alto los contextos culturales y organizativos del Sector Público (Broadbent, Dietrich y Laughlin, 1996). También suponen un racionalismo y una capacidad de acopio y análisis de la información, que en la práctica es inalcanzable para un individuo promedio (Jacobs, 2012). Ante estas limitaciones, se vienen posicionando teorías alternativas para interpretar los procesos de divulgación de la información financiera por medio de los sitios web. Estas teorías surgen de cruces interdisciplinarios entre la teoría de las organizaciones, la sociología y la ciencia política.

### **Teoría Neo-institucional**

Así, alternativamente la DIFI puede ser explicada por la teoría institucional (Collin et al, 2009; Pina et al, 2010b). Esta teoría plantea que las organizaciones asumen estructuras, procedimientos y técnicas no necesariamente como un medio para conseguir mayor racionalidad y eficiencia (DiMaggio y Powell, 1983). Las organizaciones tienden a parecerse entre sí, porque existen presiones institucionales en sus respectivos contextos, que las llevan a asumir comportamientos de isomorfismo (Pilcher, 2011; Jacobs, 2012). Establecer una determinada estructura organizativa, incorporar una técnica o una tecnología o implantar estrategias, planes y procedimientos, serían vías de los gerentes para mostrar a la organización como apegada a los valores dominantes o a las expectativas sociales. La DIFI sería entonces explicada como un mecanismo mimético (imitando a organizaciones líderes), como una estrategia normativa (siguiendo las indicaciones de tecnócratas, expertos o instituciones supranacionales) o por una presión coercitiva (para responder a normas o directrices de agencias estatales superiores) (Collin et al., 2009; Pina et al., 2010b; Adhikari et al, 2013).

La evidencia en la investigación internacional muestra que los estilos de gestión (Pina et al., 2010a, 2010b), la tradición del sistema legal y administrativo (Caba et al., 2008) y las condiciones contextuales culturales (Rodríguez et al., 2006; D'Agostino et al., 2011) tienen un impacto significativo en el nivel de divulgación. Aplicando análisis de *cluster*, se identifica que los países de tradición administrativa y sistemas legales anglosajones, muestran mejores índices de divulgación, en general, que los países con

estilos administrativos europeos del sur, alemán e incluso nórdicos (Pina et al., 2010a, 2010b).

Desde un punto de vista micro, a propósito de los ayuntamientos europeos, australianos y norteamericanos, se han identificado algunas de las variables demográficas, sociales, políticas y económicas que tienen una influencia significativa en el nivel de DIFI. El tamaño poblacional, la riqueza del municipio, el porcentaje de acceso a Internet en los hogares, el nivel educativo de los ciudadanos, la visibilidad en los medios del gobernante, el grado de endeudamiento, el partido de gobierno, el volumen de ingresos, la presión fiscal, el volumen del déficit o del superávit, el costo del endeudamiento, entre otras, han sido variables ampliamente contrastadas en la investigación sobre la DIFI (Laswad et al., 2005; Caba et al., 2005, 2008; Gandía y Archidona, 2008; Pina et al., 2010b; D'Agostino et al., 2011; entre otros).

En los casos de Colombia y Perú, no existe un antecedente de medición de la divulgación de información contable y presupuestaria de los departamentos (Gobernaciones y Gobiernos Regionales). En Colombia, un referente desactualizado es el índice de transparencia por Colombia, el cual, en su componente de “visibilidad”, recoge algunos elementos de divulgación en Internet de información general y presupuestaria (Transparencia por Colombia, 2009). Estos vacíos justifican la elección empírica de los departamentos (el nivel regional de gobierno) para la investigación desarrollada en esta tesis.

Se requiere pues de un índice que nos permita conocer el nivel de transparencia de los departamentos, directamente asociada con la DIFI.

#### **3.2.4. Índices de divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet**

En ausencia de regulación específica, se han construido guías de buenas prácticas para la divulgación de información en Internet (AECA, 2005). Teniendo como referencia algunos de los criterios contenidos en tales guías, se han construido índices

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

para determinar los niveles de DIFI (Gandía y Archidona, 2008). En otras investigaciones, se ha tomado como referente para la construcción de los índices los tipos de información obligatoria que deben presentar las entidades a las instancias de control y/o supervisión. Se incorporan dentro de estos criterios ítems asociados a las características cualitativas de la información, a las expectativas de interactividad de los sitios web, entre otros (Caba et al, 2008; Pina et al, 2010a, 2010b). El Cuadro No. 14, caracteriza y compara tres (3) de los índices desarrollados por los autores previamente referenciados.

La metodología utilizada en estos trabajos implica la exploración en las páginas en Internet de las entidades públicas objeto de estudio, para identificar la presencia o no de los criterios o características seleccionadas y luego proceder a medir el nivel de divulgación. Con ello se realiza un análisis descriptivo y explicativo de los puntajes obtenidos y se identifica una variable concreta (nivel de divulgación) que luego puede ser explicada por otras variables contextuales de naturaleza financiera, económica y/o política.

Cuadro No.14. Comparación de índices de divulgación de información Financiera y Presupuestal en Internet – DIFI –. Fuente: Elaboración propia.

Autores	Gandía y Archidona (2008)	Rodríguez, Caba y López (2006) y Caba, Rodríguez y López (2008)	Pina, Torres y Royo (2010a, 2010b)
<b>Grupos temáticos que estructuran el índice</b>	Cuatro grupos (4). 1. Información general. 2. Información presupuestaria. 3. Información financiera. 4. Presentación y navegación.	Tres grupos (3) 1. Contenido de la información 2. Características de la información. 3. Navegabilidad, diseño y acceso.	Dos bloques y ocho (8) grupos. 1. Información económico-financiera. 2. Información del desempeño social y medioambiental. 3. Características cualitativas de la Inf. 4. Características de la sección de Inf. Financiera 5. Transparencia 6. Interactividad. 7. Usabilidad 8. Madurez del sitio web.

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

<b>Autores</b>	<b>Gandía y Archidona (2008)</b>	<b>Rodríguez, Caba y López (2006) y Caba, Rodríguez y López (2008)</b>	<b>Pina, Torres y Royo (2010a, 2010b)</b>
<b>Número de criterios observados</b>	Ochenta y ocho (88) ítems	Treinta y cuatro (34) ítems	Ciento un (101) ítems.
<b>Mecanismo de puntuación y ponderación del índice</b>	Puntuación por la presencia del criterio 1, ausencia 0. Sumatoria de los ponderados para cada grupo	Puntuación por presencia de cada ítem, con un puntaje pre-establecido y diferenciado, en rango de 0 a 1. Puntaje por cada grupo 6 puntos. Puntaje global 18 puntos.	Puntuación por la presencia del criterio con 1, ausencia 0. Ponderación de cumplimiento porcentual sobre el ideal.
<b>Utiliza índices parciales</b>	Si, cinco (5) índices parciales. Incluye a los bloques índice web relacional.	Si, se constituyen (3) tres índices parciales para cada uno de los grupos.	Si, cinco (5) seleccionando los que considera determinantes de los 8 bloques.

Así pues, estos índices se constituyen en instrumentos que viabilizan la medición de la divulgación de información, como un subrogado de la transparencia.

### **3.3. La reforma de la contabilidad gubernamental y su efecto en la divulgación y la transparencia**

#### **3.3.1. Reforma de la contabilidad pública y transparencia**

La importancia que ha ganado en los últimos años la contabilidad gubernamental, radica en la mayor exigencia por responsabilidad y rendición de cuentas del Sector Público en un contexto de democracia y economía de mercado (Chan, 2003). También resulta determinante, su apoyo a la toma de decisiones de los gestores públicos. No obstante, cada vez es mayor la desconfianza de los ciudadanos en los políticos, entre otros factores, por las evidencias de opacidad en el manejo de las finanzas públicas (Welch, Hinnant y Moon, 2005). De allí que las agendas de reforma de la administración pública incluyan de manera expresa la transformación de la contabilidad pública tradicional, como lo hemos indicado en los capítulos previos, en búsqueda de mayor transparencia.

Se ha planteado que la información a distribuir por medio de Internet, no debería ser simplemente la de tipo presupuestario, usada con fines de legalidad y control político-burocrático. Se requiere, por tanto, una base informativa que permita la producción de reportes sintéticos, más comprensibles y relevantes para usuarios externos. Chan (2003) plantea: *“no basta con llevar las cuentas escrupulosamente; las cuentas tienen que estar a disposición de los ciudadanos. Cuando estos no tengan el tiempo ni la capacidad para inspeccionarlas, los gobiernos deberán facilitarles la tarea confeccionando informes financieros comprensibles y completos”* (pág 18). Por esta razón, la reforma de la contabilidad gubernamental y la divulgación de información por medio de Internet se convierten en procesos interrelacionados, que pueden implicar sinergias hacia la transparencia.

### **3.3.2. Las IPSAS y el incremento esperado en la transparencia**

Como se planteó en el capítulo previo, el IPSASB establece como un objetivo determinante de las normas que emite, mejorar la rendición de cuentas del Sector Público, incrementando con ello la transparencia (IPSASB, 2013). Los organismos multilaterales, tales como el Fondo Monetario Internacional, y las firmas multinacionales de contabilidad y auditoría, prescriben que la utilización de las IPSAS revertirá en una mayor transparencia de la gestión financiera pública (IMF, 2012; Ernst & Young, 2011, 2012).

La posibilidad de reconocer el endeudamiento público de una manera más integral y confiable, ha sido uno de los argumentos esenciales para postular la mejora de la transparencia como consecuencia de la utilización de las IPSAS (Ball y Pflugrath, 2012; IFAC, 2012a). A la vez, el reconocimiento de los bienes y derechos de las entidades públicas, atendiendo a unas categorías más comprehensivas, y el requerimiento de su valoración posterior utilizando bases de medición con referencia al mercado, permitirían identificar los efectos futuros de las decisiones públicas actuales, en términos de eficiencia y economía (Chan, 2003).

Algunas investigaciones académicas han buscado evaluar los efectos de la posible aplicación de las IPSAS en la rendición de cuentas y en la transparencia (Navarro y Rodríguez, 2007, 2010, 2011). No obstante, existen pocos estudios empíricos sobre los efectos fácticos de la aplicación de las IPSAS, puesto que su implementación por adopción o armonización es reciente y aún restringida. Esto da relevancia al trabajo que nos hemos propuesto, que pretende identificar las posibles relaciones entre las reformas en la contabilidad gubernamental, particularmente el *endorsement* de las IPSAS, y la divulgación de la información financiera en Internet.

### **3.3.3. La divulgación de información financiera atendiendo a las IPSAS**

Las investigaciones académicas sobre las IPSAS se han centrado, mayoritariamente, en caracterizar la proximidad de las regulaciones específicas de un país o región a los criterios exigidos por tales normas. En este proceso se han desarrollado diferentes índices. Por ello resulta importante conocer el avance y valorar el alcance de los trabajos previos, de cara a identificar un instrumento que permita medir el grado de cumplimiento con las IPSAS en las administraciones regionales de Colombia y Perú.

Torres y Pina (2003) compararon el grado de coincidencia de las normas emitidas por el *Governmental Accounting Standards Board –GASB–*, de aplicación para los gobiernos locales en los Estados Unidos, la regulación para la contabilidad de los gobiernos locales españoles y los criterios específicos de la IPSAS 1, que se comenzaba a posicionar como el estándar de mayor visibilidad internacional. La construcción de un índice les permitió comparar la proximidad entre tales normativas, encontrando que la regulación española y estadounidense se encontraba en un alto grado coincidente con los requisitos de la IPSAS 1.

Por su parte, Torres (2004) construyó un índice, siguiendo la estrategia planteada por Cooke (1989), para medir el nivel de conformidad con la IPSAS 1 en la información divulgada por los gobiernos centrales de veintidós (22) países. La selección de los gobiernos atendió a cuatro grupos, definidos según los estilos y la tradición de la

administración pública de cada jurisdicción, lo que incluyó países: Anglosajones, Nórdicos, Europeo-continentales y del Mercosur. Los hallazgos mostraron que la información financiera divulgada que más se aproximaba a los requerimientos de las IPSAS era la de los países Anglosajones, seguida de la divulgada por los gobiernos del Mercosur.

Este mismo índice fue retomado como uno de los criterios de medición de conformidad con IPSAS en Pina et al. (2009). En tal trabajo se estableció el nivel en el cual se había implementado en la administración local de los Países Europeos la contabilidad de devengo. Para ello se analizaron los requerimientos legales de cada país para las entidades locales por comparación con las IPSAS. Los resultados mostraron varios grados de implementación del devengo en la regulación de las administraciones locales europeas y la persistencia de sistemas duales por la predominancia de los sistemas presupuestarios basados en caja.

En su trabajo, Caba y López (2007) se centraron en el estudio de la importancia del reporte financiero para mejorar la transparencia de un grupo de gobiernos centrales latinoamericanos. Para ello compararon el nivel de información divulgada por los gobiernos de ocho (8) países que habían implementado Sistemas Integrados de Información Financiera Gubernamental – SIIFG–. Para tal propósito, identificaron el nivel en el cual las prácticas de reporte establecidas en las IPSAS habían sido adoptadas por tales países. Metodológicamente siguieron una estrategia similar a Cooke (1989) y a Torres (2004), desarrollando un índice específico para identificar los requerimientos conforme a la IPSAS 1. Los autores concluyeron que, para aquella época, Argentina, Colombia, Panamá y Perú presentaban su información financiera en un grado superior al 50% de conformidad con los criterios contenidos en la IPSAS 1.

La anterior estrategia y el mismo instrumento fueron utilizados por Caba et al. (2011b), para identificar el nivel de cumplimiento con las IPSAS por parte de los gobiernos centrales de un conjunto de países centroamericanos. En tal trabajo se concluyó que la información financiera del gobierno central de Costa Rica era la que más concordancia guardaba con los requisitos exigidos por las normas internacionales.

Benito et al. (2007) analizaron el nivel de convergencia entre los requerimientos exigidos para la información financiera de los gobiernos locales y centrales de veintitrés (23) países y las IPSAS. El estudio abordó países Europeos (miembros y no miembros de la Unión Europea), Norte y Centro Americanos, Asiáticos y de Oceanía. A partir de encuestas, se preguntó a expertos por la observancia de prácticas o tratamientos, con referencia a diferentes IPSAS. Esto permitió construir dos índices de conformidad (uno por ítem y otro por país). A la vez se analizó la similitud de las prácticas de valuación y de revelación de información con las normas internacionales. Con los resultados se establecieron tres niveles de conformidad con IPSAS (Alto, medio y bajo).

Finalmente, Christiaens et al. (2010) indagaron sobre la aplicación de las IPSAS y la contabilidad de devengo en diecisiete (17) países de la Unión Europea. A partir de respuestas de académicos, funcionarios y consultores, se estableció que sólo algunos pocos gobiernos locales y nacionales habían seguido las IPSAS en la preparación y presentación de su información financiera.

Aun cuando los trabajos muestran una diversidad de conclusiones, tres elementos son comunes. En primer lugar, no parece reversible la tendencia de reformas cifradas en la implementación del devengo. En segunda instancia, la contabilidad gubernamental basada en el devengo y en las IPSAS “podría” generar una mejora en la transparencia de la información pública, aunque no existen mediciones que evidencien este progreso. Finalmente, como tercer punto, prevalece aún un mensaje “prescriptivo” sobre los beneficios y la utilidad de la información financiera basada en las IPSAS.

#### **3.3.4. Índices de conformidad de la información contable gubernamental con IPSAS**

Como puede observarse de la revisión de la literatura previa, el instrumento por excelencia para evaluar la conformidad de la información financiera divulgada con un marco regulativo específico es un índice. Dentro de los índices más relevantes, por hacer referencia expresa a la información divulgada antes que a la opinión de expertos, es paradigmático el índice de cumplimiento desarrollado por Cooke (1989). En cuanto a

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

los índices de conformidad con IPSAS, son notables las propuestas de Torres y Pina (2003), Torres (2004), Caba y López (2007) y Caba et al. (2011b). El Cuadro No.15, sintetiza las características más relevantes de estos índices.

Cuadro No.15. Comparación de Índices de Divulgación y de Conformidad con IPSAS.  
Elaboración propia.

Criterio / Índice	Cooke (1989)	A) Torres y Pina (2003), B) Torres (2004)	Caba y López (2007), Caba, Araya y López (2011b).
<b>Objetivo de evaluación</b>	Prácticas de divulgación de los informes financieros y del informe anual de compañías suecas cotizadas y no cotizadas.	a) Comparación de tres criterios regulativos distintos a nivel internacional. b) Contenido de la información divulgada por los gobiernos de 22 países de cuatro (4) tradiciones de administración pública diferente.	Establecer el grado de adopción de los criterios contenidos en las IPSAS en los reportes financieros de ocho (8) países Latinoamericanos que había implementado SIIFG. Extendido a los países centroamericanos en 2011.
<b>Referente regulativo de comparación</b>	Las NIC vigentes, la regulación contable sueca emitida por el FAR <sup>105</sup> y el Bokföringsnämnden <sup>106</sup> , los requerimientos de la ley de contabilidad sueca.	Las IPSAS vigentes, particularmente la IPSAS 1, en las masas patrimoniales mínimas de divulgación. También se retoman criterios parciales de las IPSAS 4, 5 y 19.	Las IPSAS vigentes, Particularmente las IPSAS 1 y 2.
<b>Número de ítems y estructura</b>	Seis (6) partes y un total de doscientos veinticuatro (224) ítems evaluados:  1) Estados financieros 2) Métodos de medición y valuación. 3) Información por segmentos, razones y estadísticas. 4) Divulgación de proyecciones y presupuestos. 5) Historia financiera. 6) Contabilidad de	Dos (2) estados financieros, cuatro (4) partes. Veinticinco (25) ítems evaluados:  1) Información general 2) Activos 3) Pasivos 4) Estados de operaciones.	Para el índice específico de conformidad cinco (5) partes. Setenta y seis (76) ítems evaluados:  1) Información presentada en el Balance 2) Información del estado de operaciones. 3) Información del estado de flujos de efectivo 4) Información de cambios en los

<sup>105</sup> Föreningen Auktoriserade Revisorer. Esta entidad es el instituto de contadores públicos en Suecia, que emite pronunciamientos para la preparación y evaluación de la información financiera.

<sup>106</sup> Consejo Sueco de Estándares de Contabilidad. Es el órgano público de regulación de la contabilidad en Suecia, que emite normas para abordar temas que no estén cubiertos por la ley general de contabilidad.

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

Criterio /Índice	Cooke (1989)	A) Torres y Pina (2003), B) Torres (2004)	Caba y López (2007), Caba, Araya y López (2011b).
	responsabilidad social.		activos Netos/patrimonio 5) Información principal de las notas.

Los mecanismos de puntuación de estos índices, al observar la secuencia metodológica planteada originalmente por Cooke (1989), siguen un criterio dicotómico, que valora con uno (1) la presencia u observancia del criterio y con cero (0) su ausencia. El índice lo constituye el porcentaje final de los ítems presentes en cada juego de informes, sobre el total de ítems esperados, de conformidad con cada índice. El análisis de los resultados ha sido mayoritariamente descriptivo y univariante, lo que se explica por el nivel exiguo de aplicación de las IPSAS en el momento de desarrollo de los trabajos.

En la literatura, sólo el trabajo de Cooke (1989) ha utilizado el índice de divulgación o de conformidad, como variable dependiente para ser explicada por medio de un modelo de regresión por MCO, a partir de variables financieras y empresariales; se buscó identificar la relación y el tipo de influencia de las variables: tamaño, ventas, número de accionistas y la variable dicotómica de cotización o no cotización.

El índice de Cooke ha sido retomado por las investigaciones en contabilidad gubernamental, debido a su utilidad para identificar la utilización de diferentes criterios normativos en la divulgación de información. Gracias a los trabajos previos de Torres (2004) y Caba y López (2007), se ha evidenciado la conveniencia y consistencia de la utilización de este índice en el Sector Público.

La aplicación de un índice de conformidad con las IPSAS, junto con diferentes índices de divulgación de la información financiera y presupuestaria pública en Internet –DIFI–, permitiría identificar algunas relaciones empíricas entre la observancia de las IPSAS y el incremento de la transparencia.

En este contexto, a continuación se describen los instrumentos seleccionados para ser utilizados en nuestra investigación.

### **3.4. Instrumentos para la investigación empírica**

#### **3.4.1 Índice de divulgación de información financiera y presupuestaria pública en Internet – DIFI – seleccionado**

Hemos seleccionado el índice que desarrollaron Rodríguez et al. (2006), y que fue utilizado en la medición de los niveles de DIFI de los gobiernos centrales de una muestra de doce (12) países anglosajones, suramericanos y europeo-continetales. Por esta condición el índice presenta una estructura más adecuada para captar la divulgación de información en Internet en un entorno internacional. Este índice fue ajustado para medir la DIFI de sesenta y cinco (65) grandes ayuntamientos Españoles en 2007 (Caba et al., 2008).

Como se aprecia en la tabla No 2, el índice de divulgación seleccionado está compuesto por tres grupos de criterios: contenido, características y navegabilidad. Cada grupo es valorado con un puntaje máximo de seis (6) puntos. La puntuación se realiza atendiendo a la valoración previamente establecida para cada ítem en cada grupo. El puntaje máximo del Índice Global de Divulgación –IGD– será de dieciocho (18) puntos.

Para reconocer las particularidades de los sistemas contables públicos de Colombia y Perú, algunos de los criterios observados fueron ajustados. Se modificaron los ítems relacionados con el tipo de informes contables y presupuestarios, para incluir los informes que las entidades públicas deben producir en Colombia en el marco del Régimen de Contabilidad Pública –RCP– (Resolución 354/2007), y del Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111/1996). Así mismo, para el caso del Perú, se atendió a lo prescrito en el Plan Contable Gubernamental (Resolución Directorial No. 001-2009-EF), la Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público – Ley

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y  
PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

No. 28112/2003 –, y en la Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto – Ley No. 28411/2004 –.

Partimos del supuesto según el cual se espera que si se divulga alguna información de manera voluntaria en los sitios web, ésta esté conformada por los informes obligatorios de producir, puesto que ello reduce el costo de producción de información adicional. Esto implicó modificar las ponderaciones previas del puntaje para algunos ítems. También se modificó el criterio de auditoría externa por un auditor privado que el índice recogía antes, puesto que en Colombia y Perú, según lo prescrito en la ley 42/1993<sup>107</sup> de Colombia y la Ley No. 27785/2002<sup>108</sup> del Perú, tal labor debe ser ejecutada por las Contralorías Departamentales en Colombia y la Contraloría General de la República del Perú. En el Anexo No. 4 se presenta el formato final utilizado con todos los criterios observados para construir el índice, así como la puntuación específica de cada criterio o ítem.

Tabla No.2. Composición y proporción de criterios y puntajes del índice DIFI seleccionado. Ajustado de Caba, Rodríguez y López (2008).

Criterio –ítem	Número de ítems	% ítems	Puntaje
<b>1. Contenido de la información provista.</b>	<b>13</b>	<b>39,4%</b>	<b>6</b>
1.A. Información Presupuestaria	5	15,2%	
1.B. Posición Financiera	5	15,2%	
1.C. Información No Financiera	3	9,0%	
<b>2. Características de la información.</b>	<b>10</b>	<b>30,3%</b>	<b>6</b>
2.A. Integridad	1	3,0%	
2.B. Oportunidad	1	3,0%	
2.C. Comparabilidad	2	6,1%	
2.D. Comprensibilidad	2	6,1%	
2.E. Relevancia	2	6,1%	
2.F. Confiabilidad	2	6,1%	
<b>3. Navegabilidad, diseño y acceso.</b>	<b>10</b>	<b>30,3%</b>	<b>6</b>
3.A. Fácil acceso a la información	2	6,1%	
3.B. Categorización de la accesibilidad	1	3,0%	
3.C. Fácil desplazamiento en áreas de inf. F	1	3,0%	
3.D. Fácil gestión de los datos	3	9,1%	

<sup>107</sup> Ley “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”.

<sup>108</sup> “Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República”.

Criterio –ítem	Número de ítems	% ítems	Puntaje
<b>3.E. Fácil uso en un contexto internacional</b>	1	3,0%	
<b>3.F. Interactividad con el usuario</b>	2	6,1%	

Cada uno de los tres grupos de criterios permite la medición de un índice específico. Por consiguiente tendríamos:

**Índice de Contenido de la Información – ICI –.** Permite medir la divulgación en Internet de los informes contables y presupuestarios que las normas exigen confeccionar a las entidades contables públicas. Así mismo, refleja el avance en la difusión de indicadores no financieros para informar sobre el desempeño de la gestión de la entidad. El índice específico es la sumatoria de cada puntaje obtenido según los criterios establecidos de contenido de la información ( $CE_c$ ).

**Índice de Características Cualitativas – ICC –.** Este índice específico busca reflejar el grado en el cual la información divulgada atiende a las características cualitativas de la información contenidas en el marco conceptual de la información financiera<sup>109</sup>. Este referente ha sido ampliamente usado en la literatura (IASB, 1999; FASB, 2000; Caba et al., 2008). Se extiende el uso de estas características a la información presupuestaria. Este índice da cuenta indirecta de los efectos de la reforma de la gestión financiera pública sobre la calidad de la información y sobre la transparencia, por su alineación con la definición que hemos adoptado de la misma. El índice específico es la agregación de cada puntaje obtenido según los criterios establecidos de características cualitativas ( $CE_{ci}$ ).

**Índice de Navegabilidad y Acceso – INA –.** Por medio de este índice, se determina el grado en que el sitio web oficial promueve el acceso a la

---

<sup>109</sup> Debido al proceso de armonización del RCP en Colombia, las características de la información contable pública, están concebidas y redactadas en clara alineación con el marco conceptual de la información financiera del International Accounting Standards Board.

información divulgada. El índice específico pone su énfasis en la navegabilidad, accesibilidad y manejo de la información y datos que de ella se pueden extraer. El índice específico es la sumatoria de cada puntaje obtenido según los criterios establecidos de navegabilidad y acceso ( $CE_n$ ).

Finalmente, el **Índice Global de Divulgación– IGD** – está constituido por la agregación de los puntajes de cada grupo de criterios y se puede expresar como:

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

Donde  $CE_c$  ,  $CE_{ci}$  y  $CE_n$  son los valores asignados a cada criterio establecido o ítem incluido para contenido de información, características de la información y navegabilidad y accesibilidad, respectivamente. Cada criterio es puntuado según si el departamento lo observa en la información divulgada y en su sitio web. Si el criterio no es observado, se puntea con 0, y con el puntaje previamente fijado cuando el criterio está presente.

### **3.4.2. Índice de conformidad con IPSAS seleccionado**

De los índices de conformidad con IPSAS que han sido utilizados en las investigaciones previas, el planteado por Torres y Pina (2003), y refinado y aplicado en Torres (2004) resulta relevante, flexible y confiable para el caso de nuestra investigación.

El índice es relevante, porque compara las partidas importantes que la aplicación de diversas IPSAS requiere, tales como la diferenciación entre los activos de propiedad, planta y equipo y las infraestructuras, las inversiones financieras de largo plazo, los pasivos y las obligaciones de largo plazo con garantía estatal, entre otros. Es flexible, porque permite concentrarse en la información financiera divulgada en los dos estados financieros de mayor tradición y divulgación, como son el Balance General y el Estado de Situación; a la vez que permite reflejar el cumplimiento con tales criterios, bien sea

**CAPÍTULO 3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA: LOS EFECTOS ESPERADOS CON LAS REFORMAS**

por una adopción o por una armonización de las IPSAS, al no centrarse en todos y cada uno de los requerimientos que las IPSAS 1 y 2 contienen (el camino contrario fue el seguido por Caba y López (2007)). Finalmente es confiable, porque ha sido contrastado en un contexto internacional, inclusive a nivel del gobierno central de seis (6) países en Latinoamericanos. En consecuencia, este es el índice que utilizaremos para identificar el grado de conformidad con IPSAS de la información financiera divulgada en Internet por los departamentos en Colombia y Perú.

La lógica operativa del índice consiste en contrastar los diferentes ítems establecidos, con las partidas contables y la información revelada en el cuerpo del Balance General y del Estado de Actividad (Colombia) o del Estado de Gestión (Perú) de las entidades públicas emisoras. El índice se compone por veinticinco (25) elementos o ítems. El contenido del índice es presentado en el Cuadro No. 16.

Cuadro No. 16. Índice de conformidad con IPSAS 1. Tomado de Torres (2004)

<b>Ítem</b>	<b>Partida</b>
<b>BALANCE GENERAL</b>	
	<b>INFORMACIÓN GENERAL</b>
<b>1</b>	Métodos de provisión de planes de pensiones y retiros
<b>2</b>	Activos y Pasivos Contingentes
<b>3</b>	Cantidades comprometidas para futuros gastos de capital
	<b>ACTIVOS</b>
	<i>Propiedad, Planta y Equipo</i>
<b>4</b>	Terrenos y edificios
<b>5</b>	Planta y equipo
<b>6</b>	Infraestructuras
<b>7</b>	Depreciación acumulada
	<i>Otros Activos a largo Plazo</i>
<b>8</b>	Inversiones a Largo Plazo
<b>9</b>	Cuentas por cobrar a largo plazo
<b>10</b>	Activos intangibles
<b>11</b>	Gastos pagados por anticipado
	<i>Activos corrientes</i>
<b>12</b>	Efectivo
<b>13</b>	Inversiones financieras distintas a las de L.P.

<b>Ítem</b>	<b>Partida</b>
14	cuentas por cobrar
	<b>PASIVOS</b>
	<i>Pasivos a Largo Plazo</i>
15	Préstamos garantizados
	<i>Pasivos corrientes</i>
16	Obligaciones financieras (bancarias)
17	Porciones corrientes de obligaciones a L.P.
18	Cuentas por pagar
19	Otros pasivos y provisiones
	<b>ESTADO DE OPERACIONES</b>
20	Ingresos operativos
21	depreciación
22	Ingresos de inversiones
23	Intereses financieros (gastos)
24	Gastos extraordinarios
25	Créditos extraordinarios
	Nivel máximo de coincidencia (max 25)
	Índice de Cooke (% de coincidencia)

De esta manera, el índice de Cooke es el ratio de los puntajes actuales de una entidad pública para los ítems que se espera sean divulgados de conformidad con las IPSAS. Así el puntaje observado (TD) variará:

$$TD = \sum_{i=1}^m d_i$$

Donde  $d = 1$  si el ítem  $d_i$  es divulgado y 0 si no lo es;  $m \leq n$ ; Y,

$$M = \sum_{i=1}^n d_i$$

Donde  $d$  = ítem que se toma en consideración para evaluar si es divulgado;  $n$ = el número de ítems que se espera que la entidad divulgue. Así el índice total (IT) para cada

entidad será  $= \frac{TD}{M}$  (Número de ítems divulgados/ Número de ítems esperados).

### **3.5. Conclusiones del capítulo**

La reforma de la contabilidad gubernamental, particularmente la implementación del devengo, ha sido promovida argumentado que será un motor para mejorar la transparencia del Sector Público. Expresamente las IPSAS pretenden mejorar la rendición de cuentas y la toma de decisiones públicas, lo que implicaría mayor transparencia.

Al mismo tiempo, también al amparo de las reformas promovidas por el NPM, el Gobierno Electrónico se ha posicionado como una estrategia de uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones buscando un mejor gobierno. Un elemento determinante del *e-government* es el aumento potencial de la capacidad de divulgación de la información del Sector Público. La divulgación de información financiera y presupuestaria pública por medio de Internet (DIFI), se viene constituyendo en una opción real de mejora de la transparencia.

En este capítulo se ha mostrado que es posible vincular teórica y operativamente la divulgación de información pública por Internet y la presentación de información financiera de conformidad con las IPSAS. Para ello hemos realizado una revisión de la literatura que explica y soporta conceptualmente ambos procesos de reforma. También hemos identificado un conjunto de instrumentos utilizados para medir el nivel DIFI de las entidades gubernamentales y el grado de conformidad de la información financiera pública con las IPSAS, en diferentes gobiernos, y en varios niveles del gobierno, en el contexto internacional.

Hemos identificado que los gobiernos territoriales en Colombia y Perú, carecen de una medición y evaluación previa de sus avances en materia de DIFI. Por ello,

resulta estratégico y pertinente medir los avances en divulgación de información financiera y presupuestaria pública en Internet, a partir de la implementación del gobierno electrónico en ambos países. A la vez, de cara a evaluar los impactos de la reforma de la contabilidad gubernamental por el *endorsement* de las IPSAS, hemos considerado que se podría medir el grado de conformidad de la información financiera divulgada en Internet por los departamentos de Colombia y Perú, con tales normas.

La selección de dos índices para el diseño de la investigación empírica de esta tesis, ha sido posible gracias a la revisión de la literatura realizada en este capítulo. El índice DIFI desarrollado por Caba et al (2008), ha mostrado que es consistente y solvente para dar cuenta de la divulgación de información financiera y presupuestaria en internet. Dado que ya ha sido utilizado para medir el avance en la divulgación de información de manera electrónica en diferentes niveles del gobierno y en países latinoamericanos, resulta pertinente su selección para nuestro trabajo. Por su parte, el índice de Cooke, que ha sido adecuadamente ajustado al contexto del Sector Público y utilizado por Torres (2004) y Caba y López (2007), es oportuno para medir la conformidad con las IPSAS, en la información divulgada por los departamentos de Colombia y Perú. El capítulo 4 retomará estos elementos y presentará el diseño de investigación, así como los resultados obtenidos.



## **CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

### **4.1. Introducción: diseño y metodología de la investigación**

Nos hemos planteado como pregunta de esta tesis ¿Cuáles son las características y las variables que han promovido las reformas de la gestión financiera pública en Latinoamérica y cuál ha sido su impacto en la divulgación y transparencia de la información financiera y presupuestaria en Colombia y Perú?

En los capítulos previos, desde un enfoque de investigación cualitativo e interpretativo, utilizando el Modelo de Reformas de la Gestión Financiera Pública (Lüder, 2002) hemos caracterizado la modernización de la contabilidad gubernamental

#### **CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

---

de Colombia y Perú, en los últimos veinte años. También analizamos lo acontecido en los procesos de implementación del devengo y de *endorsement* de las IPSAS en el Sector Público, enfatizando la situación latinoamericana.

Con el objetivo de abordar la segunda parte de la pregunta de investigación, en el tercer capítulo relacionamos teóricamente los impactos de las reformas y la implementación del Gobierno Electrónico (*e-government*). Por ello, la Divulgación de la Información Financiera y Presupuestaria en Internet – DIFI- se constituyó en el concepto analítico de nuestro interés.

Para realizar una valoración empírica de los impactos de las reformas de la gestión financiera en Colombia y Perú, planteamos que resulta conveniente evaluar lo acontecido en los departamentos. Tales entidades representan el nivel de descentralización administrativa y financiera territorial (sub-nacional) en ambos países.

Por consiguiente, el objetivo de este capítulo es aportar evidencia empírica sobre el nivel de divulgación de la información financiera y presupuestaria de las administraciones públicas territoriales en Colombia y Perú por medio de Internet, así como identificar las variables que influyen en tales niveles de divulgación. Al mismo tiempo, para valorar los impactos de las reformas de la contabilidad gubernamental, estableceremos el grado de conformidad de la información financiera divulgada por los departamentos con las IPSAS.

Para alcanzar este objetivo, hemos seleccionado el índice de DIFI desarrollado por Caba et al, (2008), así como el índice de Cooke, que fue ajustado por Torres (2004) para establecer la conformidad con IPSAS y aplicarlo a las entidades del Sector Público. Con el índice de DIFI se busca determinar el nivel de Divulgación de Información Financiera y Presupuestaria, por parte de las entidades de gobierno territorial en Colombia (33 en total) y en Perú (26 en total). Con el índice de Cooke, buscamos medir la conformidad con las IPSAS, en la información financiera divulgada en Internet por los gobiernos departamentales.

Para explicar los niveles de divulgación observados, se han realizado cuatro modelos de regresión por Mínimos Cuadrados Ordinarios, MCO, para los departamentos de cada país. Se han retomado algunas de las variables explicativas que la literatura previa ha encontrado como significativas. Estas variables son: el acceso a Internet, el tamaño de las entidades territoriales, la riqueza departamental, el volumen de los ingresos, la magnitud del gasto en inversión y el apalancamiento. Así mismo, como aportación del trabajo contrastamos la variable estrés financiero, que hasta el momento no ha sido suficientemente contrastada.

Posteriormente, incorporamos a nuestros modelos de regresión originales la variable “Conformidad con las IPSAS”, para evaluar si el proceso de *endorsement* de estas normas guarda una relación positiva con la divulgación de la información departamental en Internet. Finalmente, para comparar los resultados de la divulgación de la información departamental de los dos países, hemos realizado un análisis *cluster* jerarquizado, siguiendo el método de Ward, a partir de medir la distancia euclidiana de los índices DIFI departamentales.

Así, el capítulo está constituido por seis partes, siendo esta introducción la primera de ellas. La segunda parte describe la población seleccionada para el estudio empírico. En la tercera parte se presentan los resultados descriptivos de la medición de la DIFI y de la conformidad con las IPSAS. La cuarta parte recoge el modelo, las hipótesis y las etapas para las regresiones. Posteriormente, la quinta parte presenta los resultados de las regresiones por MCO, realizadas en dos etapas. La primera etapa identifica las variables socio-económicas que explican los niveles de divulgación obtenidos; en la segunda etapa se incorpora la variable “conformidad con las IPSAS” para estimar su impacto en explicación de la DIFI. Este quinto apartado también incluye los resultados del análisis *cluster* realizado. Finalmente, en el sexto apartado, a modo de conclusión del capítulo, se sintetizan los resultados y algunas de sus implicaciones.

## **4.2. Población objeto de estudio empírico**

El adecuado equilibrio entre centralización y descentralización es una de las claves para el desarrollo de un mejor gobierno, consiguiendo un balance entre los objetivos públicos nacionales y el contexto, la historia y las necesidades de las regiones (OECD, 2005). *“La descentralización es un proceso de reforma del Estado, compuesto por un conjunto de políticas públicas que transfieren responsabilidades, recursos y/o autoridad de los niveles de gobierno más altos a los más bajos, en el contexto de un tipo específico de Estado”* (Falleti, 2005; 328).

La modernización de la contabilidad gubernamental y la implantación del gobierno electrónico hacen parte de las reformas del Estado que buscan, entre otros objetivos, mejorar la coordinación entre los niveles central y descentralizado, para una acción pública más eficiente y eficaz, de cara a la mejor prestación de servicios públicos para el ciudadano (Lüder y Jones, 2003; OECD, 2004). Un camino estratégico para evaluar el impacto de las reformas del Estado, es valorar sus logros en los niveles descentralizados de la administración pública (Burki et al., 1999; Falleti, 2005).

La descentralización territorial en Colombia se desarrolla por medio de los departamentos, los municipios y los distritos. Los departamentos y el Distrito Capital<sup>110</sup> son las instancias de descentralización territorial<sup>111</sup> (C.P., 1991; art. 298). Existen treinta y dos (32) departamentos y un (1) Distrito Capital. Las gobernaciones son las entidades del poder ejecutivo en el gobierno departamental. En el caso del Distrito Capital, la alcaldía mayor es el órgano de gobierno. El acceso al poder político como gobernador o alcalde mayor se consigue por medio de elección popular y directa (Constitución

---

<sup>110</sup> “La Constitución de 1991 organizó a Bogotá como Distrito Capital unitario y descentralizado gozando de autonomía para realizar la gestión de las entidades territoriales e intereses de acuerdo con lo señalado en los artículos 322, 323 y 324 de la Constitución Política” (<http://www.bogota.gov.co/>). Por esta razón el Distrito Capital opera como un departamento.

<sup>111</sup> “Los departamentos tienen autonomía para la administración de los asuntos seccionales y la planificación y promoción del desarrollo económico y social dentro de su territorio en los términos establecidos por la Constitución. Los departamentos ejercen funciones administrativas, de coordinación, de complementariedad de la acción municipal, de intermediación entre la Nación y los Municipios y de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes” (Constitución Política, 1991; Art. 298).

Política de Colombia, 1991; art. 259). Para el trabajo empírico se han seleccionado el total de los departamentos y el distrito capital, dado que por su condición administrativa y fiscal, el distrito tiene responsabilidades similares a las de las gobernaciones.

El Perú es un Estado unitario y descentralizado<sup>112</sup>, dividido en regiones, departamentos, provincias y distritos (Constitución Política de Perú, 1993; Art, 189). Existen tres niveles de gobierno: nacional, regional y local. Los gobiernos locales y regionales gozan de autonomía política y administrativa. Existen veinticuatro (24) departamentos, una (1) provincia constitucional –Callao– y una (1) municipalidad metropolitana – Lima–. El poder ejecutivo en los departamentos es responsabilidad de los Gobiernos Regionales, en cabeza de un presidente regional<sup>113</sup>. Por su parte, en la municipalidad, el poder ejecutivo recae en el alcalde (Constitución Política de Perú, 1993; Art, 194). Hemos seleccionado los 24 Gobiernos Regionales, el Gobierno de la Provincia Constitucional de Callao y la Alcaldía de la Municipalidad Metropolitana de Lima<sup>114</sup>, porque todos ellos ejercen funciones como poder ejecutivo, en el marco de la descentralización regional.

De esta manera, nuestros objetos empíricos de observación, cuando nos referimos a los “departamentos”, son los gobiernos territoriales de los dos países abordados. Estudiamos la población total de este nivel de gobierno territorial en Colombia y Perú.

La fecha de corte seleccionada para contrastar la información financiera y presupuestaria divulgada es 2010. Esta decisión se tomó para conseguir homogeneidad

---

<sup>112</sup> El capítulo XIV de la Constitución Política del Perú, establece la estructura, el proceso y las relaciones básicas de la descentralización.

<sup>113</sup> “*El Presidente es elegido conjuntamente con un vicepresidente, por sufragio directo por un período de cuatro (4) años, y puede ser reelegido.(...) El mandato de dichas autoridades es revocable, conforme a ley, e irrenunciable, con excepción de los casos previstos en la Constitución*” (Constitución Política de Perú, 1993; Art. 191).

<sup>114</sup> El Artículo 198 de la Constitución Política de Perú, señala esta condición especial de la “Municipalidad Metropolitana”, diferenciándola de las otras entidades ejecutivas del gobierno local y constituyéndola de manera autónoma al nivel de “región”.

y comparabilidad de la información<sup>115</sup>, concretamente de las variables independientes que fueron seleccionadas para las regresiones por MCO. La exploración en los sitios web de las gobernaciones, los gobiernos regionales, la municipalidad de Lima y la alcaldía mayor de Bogotá, para la construcción de los índices, fue desarrollada durante los meses de marzo, abril y mayo de 2013. El anexo No.5 relaciona las direcciones web oficiales de las entidades de gobierno territorial de Colombia y Perú exploradas para la medición y evaluación de la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet.

### **4.3. La divulgación de información financiera y presupuestaria en Internet (DIFI) de los departamentos en Colombia y Perú**

#### **4.3.1. Los resultados descriptivos de los índices**

Como se definió en el capítulo 3, hemos seleccionado el índice DIFI propuesto por Caba et al. (2008), por lo que hemos medido tres índices parciales: Índice de Contenido de la Información, **ICI** (puntaje máximo de 6); Índice de Características Cualitativas, **ICC** (puntaje máximo de 6); y un Índice de Navegabilidad, **INA** (puntaje máximo de 6). La sumatoria de estos tres índices parciales constituye el Índice Global de Divulgación, **IGD** (puntaje máximo de 18). También, de cara a la medición del grado de conformidad con IPSAS, hemos medido el índice de **Cooke** (porcentaje). El proceso de recolección de la información y de puntuación procedió de acuerdo a lo señalado en el capítulo 3. Los estadísticos descriptivos de tales índices son presentados en la tabla No.3.

---

<sup>115</sup> Dado que se necesita información provista por varias fuentes institucionales, en dos países distintos, la última información global consolidada y validada por sus respectivas autoridades, para ambos países, tiene fecha de corte diciembre de 2010.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Tabla No 3. Estadísticos descriptivos de los índices específicos, del índice global y del índice de Cooke para los Departamentos Colombianos y Peruanos.

Estadísticos		ICI		ICC		INA		IGD		COOKE	
		Colombia	Perú	Colombia	Perú	Colombia	Perú	Colombia	Perú	Colombia	Perú
N	Válidos	33	26	33	26	33	26	33	26	33	26
	Perdidos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Media	1,870707	2,282051	1,909	2,423077	2,7955	3,201923	6,575253	7,907051	,3176	,3600
	Desv. típ.	1,6534425	1,1069570	1,8935	1,5472059	1,18000	,6928897	4,3447269	3,090243	,36701	,341291
	Varianza	2,734	1,225	3,585	2,394	1,392	,480	18,877	9,550	,135	,116
	Mínimo	,0000	,6667	,0	,00	1,00	2,2500	1,0000	2,9167	,00	,00
	Máximo	4,9333	4,3333	5,5	5,50	5,25	4,5000	13,8500	13,7667	,92	,68
	25	,000000	1,516667	,000	1,37500	1,7500	2,75000	2,525000	5,72500	,0000	,0000
Percentiles	50	1,600000	1,600000	1,000	2,00000	2,5000	3,12500	4,950000	6,99166	,0000	,6000
	75	3,533333	3,066667	4,000	3,62500	3,7500	3,81250	11,508333	10,49583	,6400	,6800

#### **CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

---

La primera observación es que la media del *Índice de Contenido de la Información* es de 1,8707 en el caso de los departamentos Colombianos y de 2,2820 en el Perú. Esto significa que, en promedio, los departamentos colombianos divulgan el 31,18% y los peruanos el 38,03% de la información contable y presupuestaria ideal. A pesar que el nivel de contenido de la información divulgada es mayor en los departamentos del Perú en comparación con los colombianos, este porcentaje es bajo cuando se compara con los resultados del mismo índice aplicado a la DIFI de determinados gobiernos centrales de los países latinoamericanos<sup>116</sup>, donde alcanzó el 82,5% (Rodríguez et al., 2006).

En relación con el promedio del *Índice de Características Cualitativas*, en el caso de los departamentos colombianos es de 1,909 y de los peruanos de 2,4230. Esto significa niveles de calidad de la información divulgada del 31,81% y del 40,38% respectivamente. Es en este índice donde se consigue el puntaje más alto, considerando los departamentos de forma individual. Para ambos países tal puntaje es de 5,5 lo que implica un nivel de cumplimiento con las características cualitativas de la información del 91,6% por parte de al menos dos departamentos (Cundinamarca y Callao, ver tablas 3 y 4). Se puede señalar que aquellos departamentos que consiguen buenos niveles en el contenido de la información, muestran mejor observancia de las características cualitativas. Hay una relación entre estos dos índices parciales, ya que la observancia de las características de la información seleccionadas tiende a incrementarse con el aumento en el contenido de la información divulgada.

El *Índice de Navegabilidad y Acceso*, considerado individualmente, obtiene el mayor promedio de los índices específicos en los departamentos de ambos países siendo de 2,7955 en Colombia y de 3,2019 en Perú. Para ningún departamento este índice tomó el valor 0. Esto se debe a que todas las Gobernaciones y Gobiernos Regionales tienen un sitio web oficial y, como mínimo, observan uno (1) de los criterios incorporados en el instrumento. La obligación de disponer de un sitio web para todas las entidades públicas ha sido establecida en ambos países por sus respectivas regulaciones y estrategias de gobierno electrónico (ONGEI, 2006; MTIC, 2011).

---

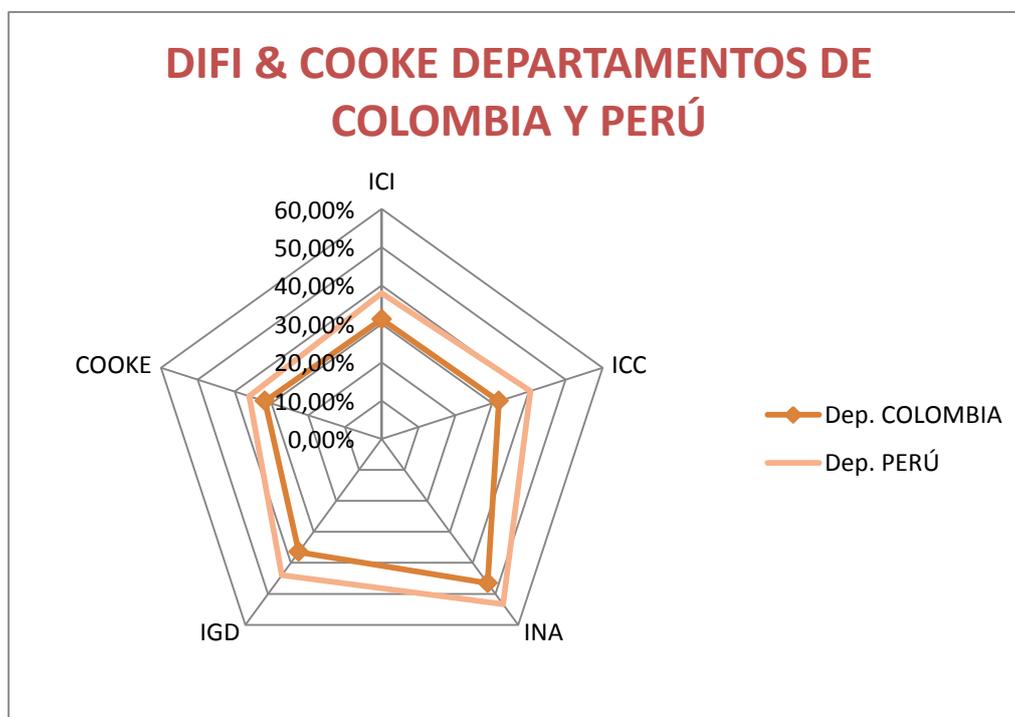
<sup>116</sup> Argentina, Colombia, Perú y Paraguay.

Por su parte el *Índice de Cooke* muestra que, en promedio, los departamentos colombianos divulgan su información financiera con una conformidad del 31,76%, mientras que la información de los departamentos peruanos tiene, en promedio, una conformidad del 36%, con la IPSAS 1. Este dato requiere una interpretación cuidadosa, puesto que no representa el nivel total de conformidad de la información con ISPAS en el nivel territorial de ambos países, dado que sólo evalúa la información financiera divulgada por medio de Internet. Como lo muestran los estadísticos descriptivos, en el caso Colombiano el índice alcanza su mayor nivel de conformidad en el 92%, mientras que en los departamentos del Perú el máximo nivel alcanzado es del 68%. Esto supone, en concreto, que en Colombia la información financiera de, como mínimo, un departamento (Caldas) cumple con el 92% de los requisitos contenidos en la IPSAS 1. El 40% de los departamentos colombianos que divulgan sus Estados Financieros en internet, consiguen puntajes superiores en el Índice de Cooke al máximo puntaje alcanzado por los departamentos del Perú. Los anexos No. 6-A y No 6-B, presentan de forma detallada los niveles DIFI y de conformidad según el índice de Cooke, para los departamentos de Colombia y Perú que divulgan sus Estados Financieros en Internet.

La gráfica No 3. Sintetiza el comportamiento promedio para cada uno de los índices en los departamentos colombianos y peruanos.

La aplicación del índice de Cooke permitió a Torres (2004) identificar que los *gobiernos centrales del Mercosur*, en promedio, alcanzaban un nivel de conformidad con las IPSAS **del 48%**. Por su parte, Caba y López (2007), quienes estudiaron los gobiernos centrales de varios países latinoamericanos, encontraron que la información financiera del gobierno de Colombia cumplía en un 56,5% con los requerimientos de las IPSAS, mientras que la información del Gobierno del Perú llegaba a un nivel de conformidad del 50%. Esto puede deberse, entre otras razones, a que las reformas alcanzan sus primeros logros de implementación en los gobiernos centrales (Falleti, 2005) y a que este nivel de la administración se encuentra expuesto de forma más directa a la influencia y presión de los organismos internacionales promotores de las reformas (Torres, 2004; Caba y López, 2007). En el análisis explicativo profundizaremos en el abordaje de los resultados encontrados con este índice.

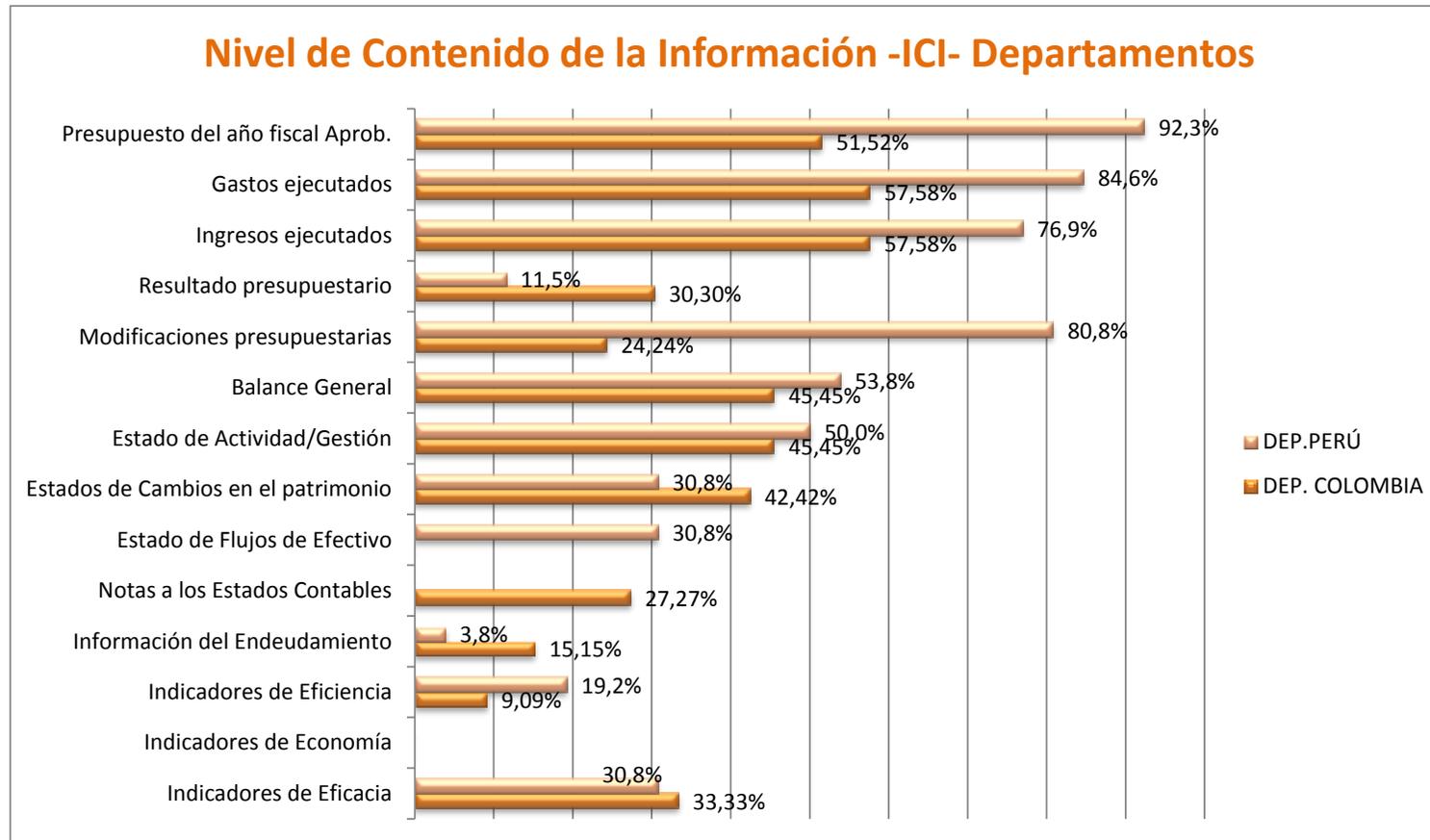
Gráfica No. 3. Divulgación de Información Financiera y Presupuestaria en Internet de los departamentos de Colombia y Perú.



Conviene resaltar que los mayores niveles de cumplimiento, tanto en la DIFI como en la estructura y contenido de la información financiera divulgada, pueden estar relacionados con la existencia de una obligación legal (tal y como acontece con el Índice de Navegabilidad y Acceso). La teoría del mandato de la ley (Guillamón et al., 2011) explica el rol que juegan las normas impulsando el comportamiento de los gestores públicos. En el apartado explicativo detallaremos los argumentos para interpretar los resultados encontrados y explicar sus posibles causas. Por ahora conviene especificar los elementos más característicos de cada uno de los índices, en los departamentos de cada país.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Gráfica No.4. Contenido de la información financiera y presupuestaria divulgada por los departamentos colombianos y peruanos.



#### **CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

---

La gráfica No.4 presenta de forma detallada y comparativa los elementos específicos del contenido de la información divulgada (ICI) por los departamentos de Colombia y Perú. Como se observa, el 51,52%, esto es 17 *departamentos colombianos*, presentan en Internet el presupuesto del año fiscal. A su vez, 19 departamentos de tal país, es decir el 57,58%, presentan los ingresos y los gastos ejecutados durante el mismo periodo. El más bajo resultado en el subgrupo de información presupuestal, para el caso colombiano, lo obtienen las modificaciones presupuestarias con un 24,24%, lo que quiere decir que sólo 8 departamentos divulgan esta información. En cualquier caso, en promedio, se divulga el 44,24% de la información presupuestaria esperada, que en Colombia debe ser elaborada según el Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111/1996). Este resultado no es tan bajo, ya que en la actualidad no existe prescripción legal de publicar este tipo de información en la web. No obstante, cuando se compara con el nivel de información presupuestaria divulgada por los departamentos del Perú, este resultado es significativamente inferior.

En el *caso peruano*, el presupuesto del año es divulgado por 24 departamentos, lo que representa el 92,3% de la población. También los gastos ejecutados son divulgados por 22 departamentos, el 84,6%, y los ingresos ejecutados por 20 departamentos, lo que significa el 76,9%. Las modificaciones presupuestarias son presentadas por el 80,8%. El informe presupuestario que menos divulgan los Gobiernos Regionales del Perú, es el resultado presupuestario, ya que sólo está disponible en la web de 3 departamentos, el 11,5% de los casos. Este nivel de divulgación de la información presupuestaria es alto y, en gran parte, se explica debido a la prescripción que realizó la Ley de Transparencia, al requerir publicar este tipo de información en la web (Ley No. 27.806/2002, Art 5, Núm. 2). El único informe que no es obligatorio disponer electrónicamente en el Perú es el resultado presupuestario, lo que explica comparativamente su muy baja divulgación.

En ambos países *el nivel de divulgación de información financiera* es menor al de la información presupuestaria. En promedio, los departamentos colombianos disponen en Internet el 35,54% de la información contable que es obligatorio elaborar según el RCP. Por su parte, los departamentos peruanos divulgan el 28,20% de la

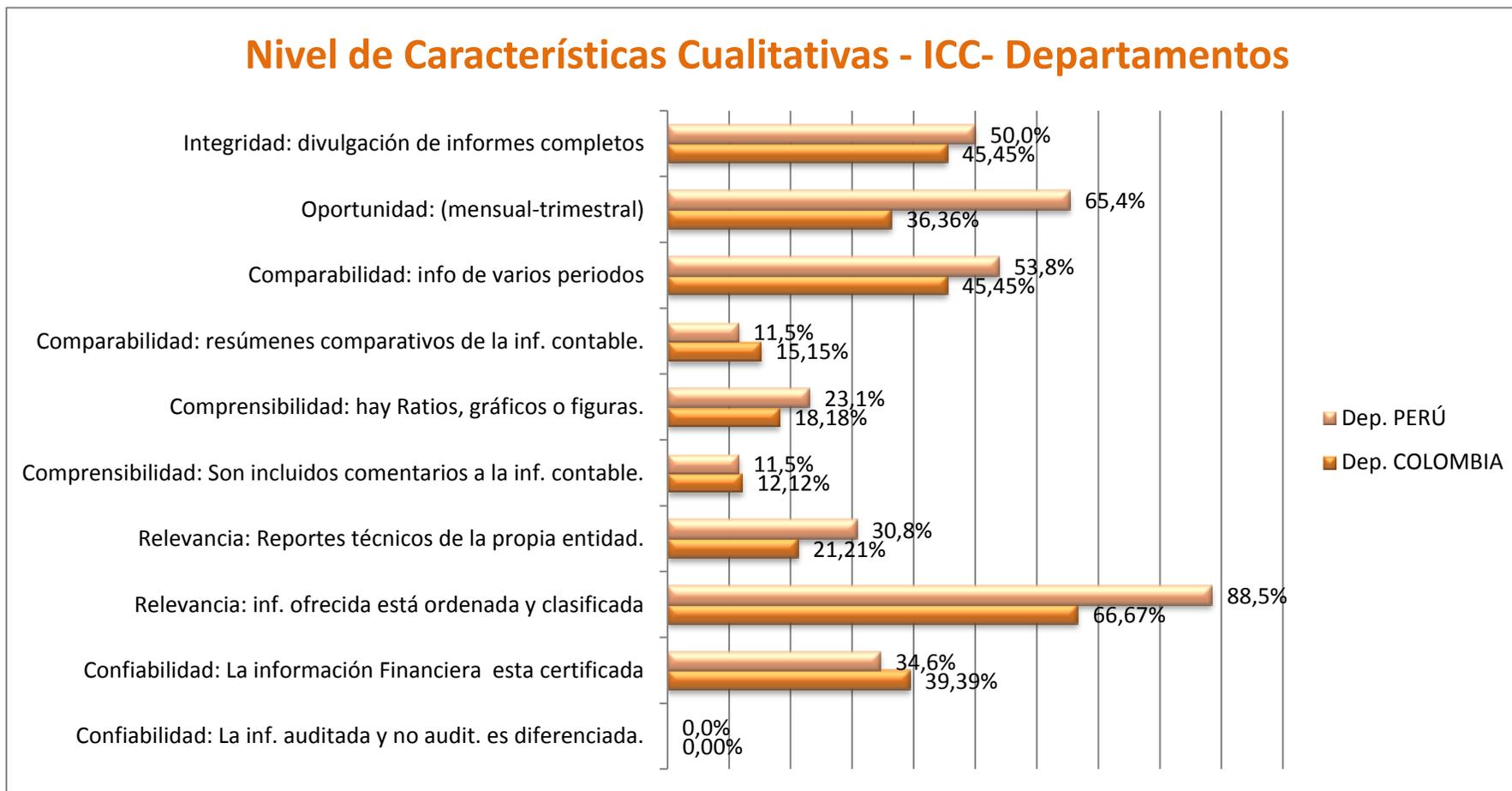
Información que es obligatorio producir. El informe contable que más se divulga en ambos países es el Balance General, presentado en forma electrónica por 15 departamentos colombianos (45,45%), y por 14 departamentos peruanos (53,8%). El Estado de Actividad (Colombia) o de Gestión (Perú), es divulgado por el 45,45% en el primer caso y por el 50% en el segundo. En Colombia el Estado de Flujos de Efectivo no está regulado para las Entidades Gubernamentales, por cual no lo producen regularmente. En el caso peruano, pese a ser obligatorio, sólo 8 entidades (30,8%) lo divulgan en su sitio web.

A su vez, las Notas y el Estado de Cambios en el Patrimonio son obligatorios en ambos países. Para estos dos informes la divulgación de los departamentos colombianos es superior (27,27% para el primero y 42,42% para el segundo), puesto que ningún departamento peruano divulga las Notas a los Estados Contables y sólo 8, el 30,8%, disponen en Internet el Estado de Cambios en el Patrimonio.

Cinco (5) departamentos colombianos, el 15,15%, disponen en Internet para los interesados algún tipo información sobre el endeudamiento, mientras que en el caso peruano tal información es presentada solamente por un (1) departamento (el 3,8%).

En cuanto a los *indicadores de gestión*, 3 departamentos colombianos (el 9,09%) presentan algunos indicadores para informar en materia de eficiencia, mientras que 11 (33,3%), divulgan indicadores sobre eficacia o cumplimiento de metas. En el Perú, en cuanto a los indicadores de eficiencia, el porcentaje es mayor (19,02%) ya que 5 departamentos los divulgan. Pero en cuanto a los indicadores de eficacia, el nivel de divulgación es menor, puesto que sólo 8 departamentos peruanos (30,8%) disponen indicadores de este tipo en su web. No se divulga por parte de los departamentos ningún indicador de economía. Es de resaltar que en ambos países existen normas que obligan la rendición de cuentas a la ciudadanía con informes e indicadores de gestión (estos últimos sólo para el caso peruano, Ley de Transparencia).

Gráfica No.5. Características de la información financiera y presupuestaria divulgada por los departamentos colombianos y peruanos.



La gráfica No.5 detalla los criterios relativos a *las características cualitativas*, identificados en la información divulgada por los departamentos. Como se ve en la gráfica, una de las características de mayor presencia es la relevancia, ya que 22 departamentos colombianos, 66.67%, y 23 peruanos, 88,5%, divulgan la información de manera clasificada y ordenada.

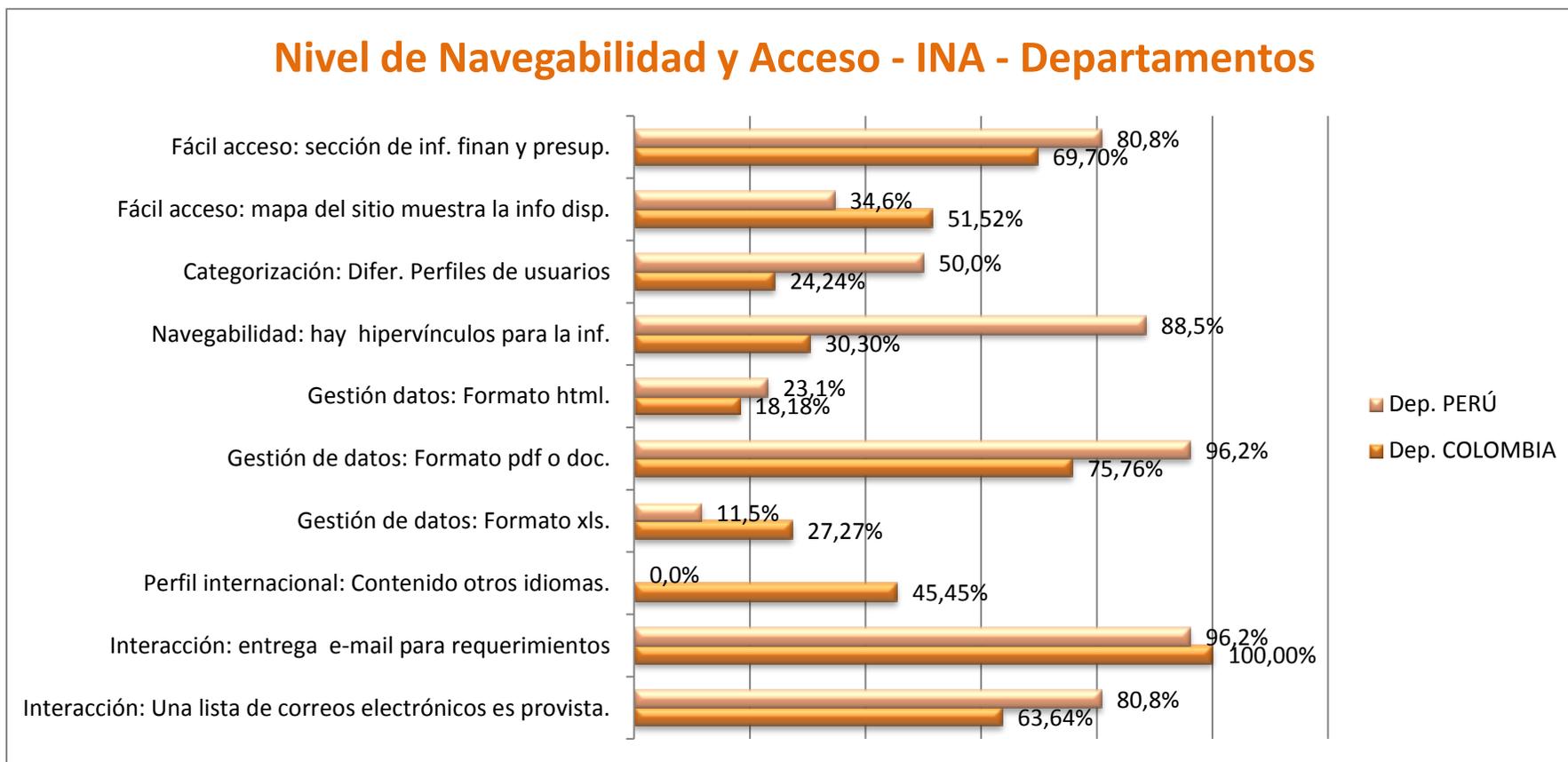
La comprensibilidad es una característica crítica en la información territorial divulgada puesto que sólo 4 departamentos en Colombia, el 12,12%, y 3 en el Perú, el 11,53%, complementan los informes con datos y resúmenes para ayudar a su interpretación y comprensión por parte de los usuarios.

Por los resultados se evidencia que sería muy difícil para los usuarios realizar comparaciones con la información divulgada, puesto que solamente 14 departamentos peruanos (53,8%) y 15 colombianos (45,45%) divulgan información comparativa entre varios periodos.

Tampoco se promueve la mejora en la confiabilidad de la información divulgada, puesto que, en ningún caso, se explicita si tal información ha sido auditada. Así mismo, sólo 13 departamentos colombianos, el 39,39%, y 9 peruanos, el 34,6%, presentan los informes contables debidamente firmados-certificados por sus elaboradores y por los administradores responsables, tal y como lo exigen las regulaciones en ambos países.

La gráfica No.6 presenta los ítems concretos que se valoran en el *Índice de Navegabilidad y Acceso*. La facilidad de acceso a las páginas web de los departamentos es del 69,7% en Colombia y del 80,8% en Perú. Por su parte, la identificación de la ubicación específica para la información contable y financiera, logra aproximadamente el 52% en Colombia y el 34,6% en Perú. La información en formatos de fácil manejo, como Excel, sólo está disponible en 9 departamentos de Colombia (el 27,27%) y en 3 del Perú (el 11,5%9). El formato de los archivos electrónicos más usado para la DIFI es el PDF, que es utilizado por el 75,76% de las entidades territoriales colombianas y el 96,2% en las peruanas.

Gráfica No.6. Navegabilidad y accesibilidad a la información financiera y presupuestaria divulgada por los departamentos colombianos y peruanos.



Todos los departamentos en Colombia disponen y hacen pública una dirección de correo electrónico para atender solicitudes ciudadanas y en el Perú sólo un (1) gobierno regional no especifica este medio de contacto. El acceso al sitio web en un segundo idioma es posible en 15 departamentos en Colombia, lo que representa el 45,45%, pero ningún sitio web de los departamentos del Perú puede ser consultado en una segunda lengua.

En cuanto al *Índice Global de Divulgación*, en el caso Colombiano el promedio es de 6,5752, lo que implica un nivel global del 36,53%, mientras que el promedio de la divulgación global de los departamentos del Perú es de 7,9070, lo que significa un nivel de divulgación del 43,93%.

Las tablas No. 4 y No. 5, presentan la relación de los 10 departamentos con los mejores IGD de los departamentos en Perú y en Colombia, respectivamente.

En el caso de los departamentos en el Perú, la Provincia Constitucional de Callo obtuvo el más alto nivel de divulgación, llegando al 76,48% con un IGD de 13,77. Este resultado es cercano al conseguido por el departamento del Valle del Cauca, que ocupa el primer lugar entre los departamentos colombianos, con un índice de 13,85, lo que significa un grado de divulgación del 76,94%.

En la décima mejor posición de los departamentos peruanos se ubica el departamento de Lima con un nivel de divulgación del 45,65% (un puntaje del IGD de 8,22). Por su parte, la décima posición en Colombia es ocupada por el departamento del Quindío, con un índice de 10,02, lo que es un nivel de DIFI del 55,65%. Esto quiere decir que, en el caso del Perú, los departamentos en las primeras nueve posiciones consiguen un nivel de divulgación superior al 50%. En cambio en Colombia los primeros diez departamentos tiene una divulgación superior al 55%.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Tabla No. 4. Departamentos del Perú con los mejores índices DIFI. Elaboración propia.

Índice de Contenido			Índice de Características de la Información			Índice de Navegabilidad			ÍNDICE DE DIVULGACIÓN		Nivel	
1	CAJAMARCA	4,33	1	CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	5,50	1	PIURA	4,50	1	CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	13,77	<b>76,48%</b>
2	CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	4,27	2	CAJAMARCA	5,00	2	CAJAMARCA	4,25	2	CAJAMARCA	13,58	<b>75,46%</b>
3	PIURA	4,00	3	PIURA	4,50	3	AREQUIPA	4,25	3	PIURA	13,00	<b>72,22%</b>
4	AREQUIPA	4,00	4	LIMA metropolitana	4,50	4	LAMBAYEQUE	4,25	4	AREQUIPA	12,25	<b>68,06%</b>
5	JUNIN	3,60	5	AREQUIPA	4,00	5	CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	4,00	5	JUNIN	11,35	<b>63,06%</b>
6	LIMA	3,47	6	JUNIN	4,00	6	AMAZONAS	4,00	6	LAMBAYEQUE	10,68	<b>59,35%</b>
7	LA LIBERTAD	2,93	7	LAMBAYEQUE	3,50	7	JUNIN	3,75	7	LIMA metropolitana	10,43	<b>57,96%</b>
8	UCAYALI	2,93	8	UCAYALI	3,50	8	ANCASH	3,75	8	UCAYALI	9,68	<b>53,80%</b>
9	LAMBAYEQUE	2,93	9	LA LIBERTAD	3,00	9	UCAYALI	3,25	9	LA LIBERTAD	9,18	<b>51,02%</b>
10	LIMA metropolitana	2,93	10	SAN MARTIN	2,50	10	LA LIBERTAD	3,25	10	LIMA	8,22	<b>45,65%</b>

Tabla No. 5. Departamentos de Colombia con los mejores índices DIFI. Elaboración propia.

Índice de Contenido			Índice de Características de la Información			Índice de Navegabilidad			ÍNDICE DE DIVULGACIÓN		Nivel	
1	ANTIOQUIA	4,93	1	CUNDINAMARCA	5,50	1	VALLE	5,25	1	VALLE	13,85	<b>76,94%</b>
2	BOGOTÁ D.C	4,67	2	VALLE	5,00	2	SAN ANDRÉS	4,75	2	CUNDINAMARCA	13,47	<b>74,81%</b>
3	ATLÁNTICO	4,27	3	QUINDIO	5,00	3	CUNDINAMARCA	4,50	3	ANTIOQUIA	13,43	<b>74,63%</b>
4	CALDAS	4,27	4	ANTIOQUIA	4,50	4	ATLÁNTICO	4,50	4	ATLÁNTICO	13,27	<b>73,70%</b>
5	NARIÑO	4,13	5	BOGOTÁ D.C	4,50	5	CALDAS	4,50	5	CALDAS	12,77	<b>70,93%</b>
6	RISARALDA	4,00	6	ATLÁNTICO	4,50	6	NARIÑO	4,25	6	NARIÑO	12,38	<b>68,80%</b>
7	SAN ANDRÉS	3,60	7	RISARALDA	4,50	7	ANTIOQUIA	4,00	7	RISARALDA	12,25	<b>68,06%</b>
8	VALLE	3,60	8	CALDAS	4,00	8	RISARALDA	3,75	8	BOGOTÁ D.C	12,17	<b>67,59%</b>
9	CUNDINAMARCA	3,47	9	NARIÑO	4,00	9	PUTUMAYO	3,75	9	SAN ANDRÉS	10,85	<b>60,28%</b>
10	CESAR	3,33	10	TOLIMA	3,50	10	CESAR	3,50	10	QUINDIO	10,02	<b>55,65%</b>

Las tablas No. 6 y No. 7, presentan la relación de las 10 peores posiciones en cada índice de divulgación, para los departamentos de Perú y de Colombia, respectivamente. En el Perú las últimas posiciones son las de los departamentos de Loreto, con un nivel del 16,20% y Madre de Dios con un nivel del 21,39%, ubicados en la zona amazónica del país<sup>117</sup>. En las peores posiciones en Colombia están los departamentos que antes de la constitución de 1991 se denominaban “intendencias y comisarías<sup>118</sup>”. En su orden, por nivel de divulgación están: Caquetá (5,56%), Vaupés (11,11%), Guainía (12,5%), Guaviare (12,5%) y Amazonas (13,89%).

En Colombia, en el rango del nivel de divulgación de 0 al 20% se ubican un total de 12 departamentos. Esto significa que el 36,36% de las entidades territoriales tienen niveles de divulgación inferiores al 20%. Mientras tanto, en el Perú, las diez peores posiciones en el nivel de divulgación se ubican en un rango entre el 16,20% y el 36,76%.

Finalmente, una *circunstancia atípica* se evidencia con el Índice Global de divulgación del departamento de Santander en Colombia (1,50 y un nivel del 8,33%). La página web del departamento fue transformada en 2012, a partir del cambio de gobernador. La información financiera y presupuestaria del departamento de años anteriores fue retirada. Esto tiene impactos distorsionantes en el análisis de los resultados puesto que, como se puede observar en el anexo No. 3, la *gobernación de Santander* ha sido reconocida reiteradamente como una entidad líder en transparencia (Transparencia por Colombia, 2009). Así mismo, la evaluación de gobierno electrónico de los años 2005 a 2010, señaló que el departamento mostraba un avance sustancial en las fases de información, transacción e interacción del *e-government* (MTIC, 2011).

---

<sup>117</sup> Geo-políticamente, el Perú puede ser dividido en tres regiones: Costa, Sierra y Amazonía. Los actuales departamentos ubicados en la región amazónica han tenido los más bajos niveles de desarrollo económico y social (Ego-Aguirre, 2003).

<sup>118</sup> Las intendencias y comisarías, fueron las formas de organización territorial de zonas del país que, por su baja densidad poblacional a inicios de los años 1950, no se constituyeron en departamentos cuando tales jurisdicciones surgieron en la división político-administrativa. Con la Constitución de 1991 y la reforma de la descentralización en Colombia se les dio el estatus de departamentos.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Tabla No. 6. Departamentos del Perú con los peores índices DIFI. Elaboración propia.

Índice de Contenido			Índice de Características de la Información			Índice de Navegabilidad			ÍNDICE DE DIVULGACIÓN			Nivel
26	LORETO	0,67	26	LORETO	0,00	26	LORETO	2,25	26	LORETO	2,92	16,20%
25	ANCASH	1,07	25	ANCASH	0,00	25	MADRE DE DIOS	2,25	25	MADRE DE DIOS	3,85	21,39%
24	MOQUEGUA	1,20	24	MADRE DE DIOS	0,00	24	MOQUEGUA	2,25	24	MOQUEGUA	3,95	21,94%
23	APURIMAC	1,20	23	MOQUEGUA	0,50	23	TACNA	2,25	23	ANCASH	4,82	26,76%
22	TUMBES	1,47	22	HUANUCO	1,00	22	HUANUCO	2,75	22	HUANUCO	5,28	29,35%
21	AMAZONAS	1,47	21	AYACUCHO	1,00	21	AYACUCHO	2,75	21	AYACUCHO	5,35	29,72%
20	HUANUCO	1,53	20	HUANCAVELICA	1,50	20	APURIMAC	2,75	20	TACNA	5,85	32,50%
19	MADRE DE DIOS	1,60	19	APURIMAC	2,00	19	CUSCO	2,75	19	APURIMAC	5,95	33,06%
18	AYACUCHO	1,60	18	AMAZONAS	2,00	18	PASCO	2,75	18	CUSCO	6,35	35,28%
17	TACNA	1,60	17	TACNA	2,00	17	LIMA	2,75	17	HUANCAVELICA	6,62	36,76%

Tabla No. 7. Departamentos de Colombia con los peores índices DIFI. Elaboración propia.

Índice de Contenido			Índice de Características de la Información			Índice de Navegabilidad			ÍNDICE DE DIVULGACIÓN			Nivel
30	VICHADA	0,00	30	VICHADA	0,00	30	CAQUETÁ	1,00	30	CAQUETÁ	1,00	5,56%
29	AMAZONAS	0,00	29	AMAZONAS	0,00	29	ARAUCA	1,00	29	SANTANDER	1,50	8,33%
28	CHOCÓ	0,00	28	CHOCÓ	0,00	28	BOLÍVAR	1,25	28	VAUPÉS	2,00	11,11%
27	MAGDALENA	0,00	27	MAGDALENA	0,00	27	CÓRDOBA	1,25	27	GUAINÍA	2,25	12,50%
26	GUAINÍA	0,00	26	GUAINÍA	0,00	26	SANTANDER	1,50	26	GUAVIARE	2,25	12,50%
25	GUAVIARE	0,00	25	GUAVIARE	0,00	25	CASANARE	1,75	25	AMAZONAS	2,50	13,89%
24	VAUPÉS	0,00	24	VAUPÉS	0,00	24	CAUCA	1,75	24	CHOCÓ	2,50	13,89%
23	SANTANDER	0,00	23	SANTANDER	0,00	23	GUAJIRA	1,75	23	MAGDALENA	2,50	13,89%
22	CAQUETÁ	0,00	22	CAQUETÁ	0,00	22	BOYACÁ	1,75	22	BOLÍVAR	2,55	14,17%
21	PUTUMAYO	0,40	21	PUTUMAYO	0,50	21	VAUPÉS	2,00	21	ARAUCA	3,20	17,78%

De cara a evaluar la normalidad de los datos fruto de la construcción de los índices, y buscando establecer la consistencia de la comparación entre los resultados de los departamentos de los dos países, desarrollaremos el test de Mann-Whitney. Este test se incluye en el apartado de los resultados explicativos, junto al análisis *cluster*. Esto permitirá valorar la confiabilidad de nuestras comparaciones descriptivas

#### **4.4. Referentes explicativos de la divulgación de la información financiera y presupuestaria pública en Internet (DIFI) de los departamentos de Colombia y Perú**

##### **4.4.1. Hipótesis**

Para la explicación de las variables que influyen en el nivel de DIFI de los departamentos, nos soportaremos en algunos de los argumentos conceptuales de la teoría de la agencia y de la teoría de la elección pública.

El acceso a Internet en una región o área geográfica específica es determinante para la divulgación de información de manera electrónica (Debrecey et al., 2002; Caba et al, 2008). El *Acceso a Internet* es, por tanto, una variable socio-demográfica que podría promover u obstaculizar la implantación del gobierno electrónico (D'Agostino et al, 2011). Las relaciones entre gobierno electrónico, acceso a la tecnología y nivel educativo han sido abordadas en la literatura que estudia los determinantes de la divulgación de la información contable y financiera pública en Internet (Gandía y Archidona, 2008; Caba et al., 2008). Como consecuencia planteamos que:

*H1<sub>a</sub>. Hay una asociación positiva entre el acceso a Internet en el departamento y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Colombia.*

*H1<sub>b</sub>. Hay una asociación positiva entre el acceso a Internet en el departamento y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos del Perú.*

La literatura ha planteado que los políticos en el gobierno de las entidades públicas que manejan o controlan más ingresos, cuentan con recursos significativos que

#### **CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

---

les permiten emprender actividades de divulgación de su gestión para promover su reelección. Al mismo tiempo, cuando una entidad territorial dispone de más recursos, los ciudadanos tienen más incentivos para exigir, presionar y buscar acceder a información en los nuevos canales de divulgación (Ingram, 1984; Chan y Rubini, 1986; Lüder, 1992; Gandía y Archidona, 2008, Caba, et al, 2008; Pina, et al, 2010a, 2010b). Por ello, se plantean como hipótesis:

*H2<sub>a</sub>. Hay una asociación positiva entre los ingresos departamentales y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Colombia.*

*H2<sub>b</sub>. Hay una asociación positiva entre los ingresos departamentales y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos del Perú.*

La teoría de la elección pública señala que los gerentes públicos que invierten de una manera más adecuada los recursos que gobiernan, son mejor valorados por los ciudadanos (Ball y Pflugrath, 2012; Jacobs, 2012). Al mismo tiempo se ha planteado que los políticos en el gobierno, para garantizar su reelección, realizan gastos de inversión antes que gastos operativos, que resulten más visibles para los ciudadanos, buscando conseguir que los votantes se inclinen a su favor en los procesos electorales (Chan y Rubin, 1986; Cárcaba y García, 2008; Tamez, 2010). Por consiguiente se pueden plantear como hipótesis:

*H3<sub>a</sub>. Hay una asociación positiva entre la magnitud de la inversión y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Colombia.*

*H3<sub>b</sub>. Hay una asociación positiva entre la magnitud de la inversión y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos del Perú.*

Luder (2002) señaló que un estímulo determinante de las reformas de la gestión pública es el **Estrés Financiero**. Banker y Patton, (1987), Zimmerman, (1977), Gandía y Archidona, (2008) y Caba, et al (2008), encontraron que cuando una entidad pública tiene un mayor **endeudamiento** (o apalancamiento), existen incentivos para realizar una divulgación de información voluntaria, con el objetivo de disminuir el costo de la

deuda. En este contexto, la capacidad para pagar las deudas, cubriendo los intereses y amortizando el principal, es una medida de la presión financiera de una entidad más comprensiva que el costo de los intereses (Ball y Pflugrath, 2012). Las reformas de los sistemas de gestión financiera pública y la incorporación de la contabilidad de devengo, buscan entregar información que permita evaluar el costo de la deuda y el esfuerzo actual necesario para su amortización en el futuro (IFAC, 2012). Por consiguiente, los gerentes públicos tienen incentivos para mostrar la capacidad de las entidades que administran, para honrar la deuda en el futuro. En consecuencia, podemos plantear las siguientes hipótesis:

*H4<sub>a</sub>. Hay una asociación positiva entre el estrés financiero (servicio de la deuda) y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Colombia.*

*H4<sub>b</sub>. Hay una asociación positiva entre el estrés financiero (servicio de la deuda) y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Perú.*

Y,

*H5<sub>a</sub>. Hay una asociación positiva entre el apalancamiento departamental y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Colombia.*

*H5<sub>b</sub>. Hay una asociación positiva entre el apalancamiento departamental y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos del Perú.*

Finalmente, los reguladores contables (IPSASB, 2013), los organismos internacionales (FMI, 2012), las empresas multinacionales de auditoría (Ernst & Young, 2012) así como los cuerpos profesionales (IFAC, 2012a), han señalado que la implementación de estándares internacionales, particularmente las IPSAS, repercute positivamente en la transparencia de la administración pública. En nuestro índice ICC, hemos incluido características cualitativas específicas, promovidas por la regulación contable internacional. Así mismo, hemos estimado el nivel de conformidad de la información financiera divulgada en comparación con las IPSAS. Por ello podemos plantearnos:

*H6<sub>a</sub>. Hay una asociación positiva entre el nivel de conformidad con las IPSAS y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos de Colombia.*

*H6<sub>b</sub>. Hay una asociación positiva entre el nivel de conformidad con las IPSAS y la divulgación de información financiera y presupuestaria en los sitios web de los departamentos del Perú.*

#### **4.4.2. Modelos, variables y técnicas de regresión**

Para contrastar cada una de estas hipótesis realizaremos regresiones múltiples por Mínimos Cuadrados Ordinarios, MCO. Utilizaremos esta técnica para cada conjunto de poblaciones de forma separada (departamentos de Colombia y de Perú). Plateamos cuatro (4) modelos de regresión, en los cuales las variables a explicar serán los índices de divulgación que hemos medido para cada departamento (ICI, ICC, INA, e IGD). Estos modelos serán contrastados en dos etapas.

Inicialmente, en la primera etapa, realizaremos las regresiones para contrastar aquellas variables que investigaciones previas han encontrado como positivas y significativamente relacionadas con la DIFI (Gandía y Archidona, 2008; Caba et al, 2008; Cárcaba y García, 2008, 2010). Con esto, buscamos testear, en Colombia y Perú, aquellas variables que explican la divulgación en Internet en otros contextos.

Posteriormente, en la segunda etapa, incluiremos la variable “conformidad con las IPSAS”, (COOKE), para contrastar empíricamente el argumento según el cual la utilización de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público impacta positivamente en la transparencia. Así, buscamos identificar si la inclusión de esta variable aporta a la explicación de los niveles de DIFI en los departamentos. Por tal motivo, tendremos para los departamentos de cada país otros cuatro (4) modelos de regresión, con la adición de esta variable independiente.

Como se señaló, las cuatro (4) variables dependientes de cada modelo están constituidas por los tres (3) índices específicos – ICI, ICC e INA – y el Índice Global de Divulgación – IGD –. Hemos seleccionado siete (7) variables independientes. De

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

ellas, cinco (5) están directamente alineadas con las primeras cinco hipótesis que hemos planteado (H1 a H5). Dos (2) variables más, han sido utilizadas reiteradamente en la literatura como variables de control, concretamente el tamaño y la riqueza, por lo que son incluidas también en nuestras regresiones (Caba et al, 2008; Gandía y Archidona, 2008; Pina et al, 2010b).

Finalmente, como hemos señalado, en la segunda etapa incluiremos en los modelos, la variable “conformidad con IPSAS (COOKE)” para estimar el impacto del *endorsement* de estas normas en la transparencia y poder contrastar así nuestra hipótesis H6. El cuadro N. 17 presenta la definición, la codificación y las fuentes de información para cada una de las variables independientes.

Cuadro No.17. Definición, codificación y fuentes de información de las variables independientes.

Variable	Codificación	Sig. Esp.	Definición	Fuente
<b>Población</b> (Variable de control)	<b>POBTOTAL</b>	+	Número de Habitantes <i>Logaritmo Neperiano</i> Número de habitantes. Año 2010	<b>COLOMBIA:</b> Departamento Administrativo Nacional de Estadística –DANE. <a href="http://www.dane.gov.co">www.dane.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Instituto Nacional de Estadística e Informática INEI. <a href="http://www.inei.gob.pe">www.inei.gob.pe</a>
<b>Riqueza</b> (Variable de Control)	<b>PIBDEPAR</b>	+	Producto Interno Bruto del Departamento dividido por el Producto Interno Bruto Nacional <i>Porcentaje.</i> Año 2010	<b>COLOMBIA:</b> Departamento Administrativo Nacional de Estadística –DANE. <a href="http://www.dane.gov.co">www.dane.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Instituto Nacional de Estadística e Informática INEI. <a href="http://www.inei.gob.pe">www.inei.gob.pe</a>
<b>Acceso a Internet</b>	<b>PENINTER</b>	+	Porcentaje de personas abonadas (suscritas) a servicio de Internet en el hogar en el departamento, en relación al total poblacional. <i>Porcentaje.</i> Año 2010	<b>COLOMBIA:</b> Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Boletín trimestral TIC, cuarto trimestre 2010. <a href="http://www.mintic.gov.co">www.mintic.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Ministerio de Transportes y Comunicaciones. Estadísticas de servicios públicos de comunicaciones a nivel nacional. Informe Diciembre de 2010.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Variable	Codificación	Sig. Esp.	Definición	Fuente
<b>Ingresos Totales</b>	<b>INGTOTAL</b>	+	Cifra de ingresos totales Sumatoria de ingresos corrientes y los ingresos de capital (no incluye financiamiento). <i>Logaritmo Neperiano</i> del monto de ingresos totales. Año 2010	<a href="http://www.mtc.gob.pe">www.mtc.gob.pe</a> <b>COLOMBIA:</b> Departamento Nacional de Planeación. <a href="http://www.dnp.gov.co">www.dnp.gov.co</a> Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP- <a href="http://www.chip.gov.co">www.chip.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Ministerio de Economía y Finanzas – MEF. Seguimiento de la ejecución presupuestal Portal de Transparencia. <a href="http://www.mef.gob.pe">www.mef.gob.pe</a>
<b>Magnitud de la Inversión</b>	<b>MAGINVER</b>	+	Cifra del rubro gastos de inversión, dividida por el monto total de gastos del departamento. <i>Porcentaje.</i> Año 2010	<b>COLOMBIA:</b> Departamento Nacional de Planeación. <a href="http://www.dnp.gov.co">www.dnp.gov.co</a> Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP- <a href="http://www.chip.gov.co">www.chip.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Ministerio de Economía y Finanzas – MEF. Seguimiento de la Ejecución Presupuestal. Ejecución de proyectos de inversión. Portal de Transparencia. <a href="http://www.mef.gob.pe">www.mef.gob.pe</a>
<b>Estrés Financiero</b>	<b>SERVIDEUDA</b>	+	Cifra que agrega los intereses de la deuda pública y las amortizaciones de la misma en el periodo. <i>Logaritmo Neperiano</i> del monto total de intereses y amortizaciones de deuda. Año 2010	<b>COLOMBIA:</b> Departamento Nacional de Planeación. <a href="http://www.dnp.gov.co">www.dnp.gov.co</a> Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP- <a href="http://www.chip.gov.co">www.chip.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Ministerio de Economía y Finanzas – MEF. Deuda interna y externa. Portal de Transparencia. <a href="http://www.mef.gob.pe">www.mef.gob.pe</a>
<b>Apalancamiento</b>	<b>APALANC</b>	+	Monto total del saldo de la deuda financiera dividido entre los ingresos totales. <i>Porcentaje.</i> Año 2010.	<b>COLOMBIA:</b> Departamento Nacional de Planeación. <a href="http://www.dnp.gov.co">www.dnp.gov.co</a> Contraloría General de la República. <a href="http://www.cgr.gov.co">www.cgr.gov.co</a> <b>PERÚ:</b> Ministerio de Economía y Finanzas – MEF. Deuda interna y externa. Portal de Transparencia. <a href="http://www.mef.gob.pe">www.mef.gob.pe</a>

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA  
DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS  
DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Variable	Codificación	Sig. Esp.	Definición	Fuente
				Dirección Nacional de Contabilidad Pública. Cuenta General de la República <a href="http://ofi.mef.gob.pe/ctarepublica/">http://ofi.mef.gob.pe/ctarepublica/</a>
<b>Conformidad con IPSAS</b>	<b>COOKE</b>	+	Índice de conformidad que establece el % de cumplimiento de la información contable de las Entidades Públicas con IPSAS 1. <i>Porcentaje.</i>	<i>Medición propia</i> Medición directa en los sitios web de las Gobernaciones en Colombia y de los Gobiernos Regionales en Perú-anexos No. 6-A y 6-B. Con base en Cooke (1989) y Torres (2004). Fecha de exploración: Abril-Mayo 2013.

De esta forma, los modelos que se han definido para las regresiones, en la primera etapa, se expresan formalmente, así:

$$ICI_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC \quad (\text{Modelo 1})$$

$$ICC_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC \quad (\text{Modelo 2})$$

$$INA_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC \quad (\text{Modelo 3})$$

$$IGD_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC \quad (\text{Modelo 4})$$

Donde  $i$ , es cada observación en los departamentos de cada país.

En la segunda etapa, con la incorporación posterior de la variable “Conformidad con IPSAS”, los modelos se expresan:

$$ICI_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC + \beta_8 * COOKE \quad (\text{Modelo 1'})$$

$$ICC_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC + \beta_8 * COOKE \quad (\text{Modelo 2'})$$

$$INA_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC + \beta_8 * COOKE \quad (\text{Modelo 3'})$$

$$IGD_i = \beta_0 + \beta_1 * POBTOTAL + \beta_2 * PIBDEPAR + \beta_3 * PENINTER + \beta_4 * INGTOTAL + \beta_5 * MAGINVER + \beta_6 * SERVIDEUDA + \beta_7 * APALANC + \beta_8 * COOKE \quad (\text{Modelo 4'})$$

Donde  $i$ , es cada observación en los departamentos de cada país.

#### **4.5. Los resultados de las regresiones múltiples**

Los resultados se presentan siguiendo las dos etapas desarrolladas en las regresiones. En la primera etapa buscamos contrastar las hipótesis H1 a H5. En la segunda, testeamos la hipótesis H6. Esta secuencia nos permite evaluar de forma separada el impacto que tiene la “conformidad con las IPSAS” en la explicación de la divulgación de la información financiera y presupuestaria.

##### **4.5.1. Variables que explican la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet – DIFI – en los departamentos de Colombia**

Como se señaló en los resultados descriptivos de los índices, las observaciones del Departamento de Santander han sido retiradas para realizar las regresiones, por ser atípicas, con lo cual su incorporación podría impactar los resultados y la interpretación de los factores explicativos de la DIFI (Wooldridge, 2006, 334).

Se utilizó la prueba de Pearson para evaluar la correlación entre las variables independientes. Esta prueba es ampliamente usada en la literatura sobre divulgación de información en Internet (Caba et al, 2008; Gandía y Archidona, 2008;). Los anexos No. 7-A y No. 7-B, contienen los estadísticos descriptivos de las variables independientes y la matriz de correlaciones de Pearson completa. La tabla No.8 resume la matriz de correlaciones, estimando una significatividad bilateral para las variables independientes.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA  
DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS  
DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Tabla No. 8. Matriz de Correlaciones de Pearson, para variables independientes en los departamentos Colombianos.

	POBTOTAL	PENINTER	PIBDEPAR	MAGINVER	SERVIDEUDA	INGTOTAL	APALANC
POBTOTAL	1						
PENINTER	,707**	1					
PIBDEPAR	,622**	,805**	1				
MAGINVER	-,123	-,314	-,335	1			
SERVIDEUDA	,576**	,547**	,469**	-,248	1		
INGTOTAL	,809**	,701**	,750**	-,059	,659**	1	
APALANC	,414*	,447*	,448*	-,601**	,617**	,490**	1

\*\* Sig. 0,01 (bilateral) / \* Sig. 0,05 (bilateral) / n= 32.

La primera observación es que la variable *Magnitud de la Inversión* (MAGINVER), tiene una relación negativa (inversa) con *todas* las variables independientes. En concordancia con lo planteado por Wooldridge (2006) y Cohen, Cohen y West (2003), es conveniente para la interpretación de los resultados de los modelos de regresión por MCO, que exista una coherencia entre las correlaciones empíricas de las variables y los modelos teóricos que se utilizan.

En el contexto Colombiano, la aplicación de la “regla fiscal” impone un límite al incremento en los gastos y sanciona la no ejecución de los créditos presupuestarios aprobados en el ejercicio<sup>119</sup>. En este contexto se presentan distorsiones en el registro de los gastos de inversión. Por ejemplo, se reconocen pagos al personal no permanente<sup>120</sup>, como gastos de inversión, cuando los gastos de personal han llegado al límite establecido en el “Marco de Gasto de Mediano Plazo” aprobado para el sector. También, cuando existen ingresos fiscales no previstos, que implican modificaciones

<sup>119</sup> La ley 179 de 1994 y la Ley 1473 de 2011, establecen y delimitan las condiciones de la regla fiscal en Colombia.

<sup>120</sup> Se refiere a personal que no tiene la condición de funcionario, ni de empleado público en la carrera administrativa. Se contratan bajo la modalidad de Órdenes de Servicio – ODS –.

presupuestarias, por ejemplo fruto de las variaciones en el monto de las regalías<sup>121</sup>, los recursos se aplican a proyectos particulares en el periodo, alterando la tendencia normal de las inversiones. De esta manera, la magnitud de la inversión estaría recogiendo partidas que no se refieren concretamente a erogaciones que formen capital económico o social (Cárdenas et al., 2006; Cano, 2010). Esta distorsión podría estarse manifestando estadísticamente. Por tanto, procederemos a retirar esta variable, dado que no encaja con el modelo teórico que hemos seleccionado y que implica una relación positiva entre las variables explicativas.

Se observa, además, que existe una alta correlación entre las variables Población e Ingreso Total (0,809), Riqueza departamental e Ingreso Total (0,750), Riqueza departamental y Acceso a Internet (0,805), y Población y Acceso a Internet (0,707). Estas correlaciones son significativas con un P-valor < 0,01. Los índices del Factor de Inflación de la Varianza (VIF) de estas variables no son extremos (Wooldridge, 2006), ni están fuera del rango que alerta sobre problemas de multicolinealidad (Neter, Wasserman y Kutner, 1990). El anexo No. 8, presenta los resultados de la estimación de los índices VIF.

La Población (POBTOTAL) y la Riqueza departamental (PIBDEPAR) son ampliamente usadas en la literatura como variables de control (Caba et al., 2008; Cárcaba y García, 2008, 2010; Tamez, 2010). La variable Acceso a Internet (PENINTER) ha sido contrastada en diferentes trabajos, en los que las variables de control también han sido Población y/o Riqueza (Gandía y Archidona, 2008; Caba, et al, 2008). Es cierto que los ingresos de un departamento dependen, en gran parte, del tamaño de la población, pero también se relacionan con factores tales como las transferencias del nivel central y con los recursos de participación en las regalías.

Al retirar una de las dos variables de control, la significatividad de las otras variables explicativas no varía sustancialmente, pero se modifica el coeficiente de

---

<sup>121</sup> Las regalías son los recursos distribuidos entre los departamentos generados en la explotación de sus recursos naturales no renovables. Recientemente ha sido reorganizado el Sistema General de Regalías por medio de la Ley 1530 de 2012.

determinación –  $R^2$ –del modelo. Esto significa que, a pesar de estar correlacionadas en forma significativa, estas variables aportan de manera separada a la explicación de los modelos (Wooldridge 2006, pág 105). Por consiguiente, la eliminación de una de estas variables no resulta conveniente. En consecuencia, tal y como lo sugiere Wooldridge (2006, 105), hemos mantenido las variables de control correlacionadas, ya que estas no son el foco de explicación de los modelos. Tendremos cuidado con la interpretación de los resultados, resaltando este aspecto.

Primero hemos realizado las regresiones para el caso de los departamentos colombianos. Los resultados de las regresiones para los cuatro modelos en los departamentos colombianos son presentados en las tablas No. 9 y No. 10.

La primera conclusión que se deriva de los resultados de las regresiones es que, en su conjunto, existe un *ajuste significativo* de los modelos. Esto se debe a que las variables explicativas han sido ampliamente contrastadas de forma empírica y, por consiguiente, los coeficientes de determinación son altos, con lo cual los modelos son robustos (Wooldridge, 2006). El tamaño de las observaciones también influye positivamente en estos coeficientes. En consecuencia, los residuos de las regresiones son pequeños (las variables independientes en conjunto explican significativamente a la DIFI). Finalmente, como se evidencia con los índices del Factor de Inflación de la Variancia (VIF), anexo No. 8, los coeficientes de determinación elevados no implican la presencia de problemas de colinealidad (Cohen et al., 2005; Wooldridge 2006).

También se identifica que el coeficiente de determinación –  $R^2$ – más bajo, es el del modelo 3, relativo al Índice de Navegabilidad y Acceso, que obtiene un valor de 0,335. La tendencia de la mayoría de los departamentos a cumplir con los criterios del INA, desembocó en que para este índice se observen los mejores comportamientos en términos de moda y promedio. Esto puede deberse a la obligatoriedad que tienen todas las entidades públicas de contar con un sitio web oficial, atendiendo a características definidas en la estrategia de *Gobierno en Línea* en Colombia.. En consecuencia, podemos concluir que disponer de un sitio web y atender a unas características mínimas en su estructura y acceso, se explica más por factores legales (v.g. la teoría del mandato

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

de la ley) o institucionales (isomorfismo coercitivo), antes que por factores comportamentales impulsados por dimensiones económico-financieras.

Tabla No. 9. Resultado de las regresiones por MCO, Modelos 1 y 2, departamentos colombianos.

	(MODELO 1) – ICI –				(MODELO 2) - ICC –			
	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.
		Beta				Beta		
CONSTANTE			,707	,486			1,019	,318
POBTOTAL	+	,437*	1,799	,084	+	,421*	1,743	,094
PENINTER	+	,361*	2,050	,051	+	,587***	3,352	,003
PIBDEPAR	+	,009	,046	,964	+	-,148	-,791	,436
SERVIDEUDA	+	,398***	2,982	,006	+	,282**	2,123	,044
INGTOTAL	+	-,481	-1,66	,109	+	-,529*	-1,84	,078
APALANC	+	,366***	3,288	,003	+	,426***	3,852	,001
$n=32 / R^2=0,774; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$					$R^2=0,777; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$			

Tabla No. 10. Resultado de las regresiones por MCO, Modelos 3 y 4, departamentos colombianos.

	(MODELO 3) – INA –				(MODELO 4) - IGD –			
	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.
		Beta				Beta		
CONSTANTE			2,493	,020			1,800	,084
POBTOTAL	+	,713	1,710	,100	+	,545**	2,150	,041
PENINTER	+	,241	,798	,433	+	,461**	2,505	,019
PIBDEPAR	+	,154	,476	,638	+	-,020	-,101	,921
SERVIDEUDA	+	,018	,077	,939	+	,280*	2,009	,055
INGTOTAL	+	-1,102**	-2,22	,036	+	-,715**	-2,36	,026
APALANC	+	,587***	3,073	,005	+	,486***	4,184	,000
$n=32 / R^2=0,335; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$					$R^2=0,754; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$			

Como se puede apreciar en las tablas, derivado del signo de los coeficientes, la variable *Ingresos Totales* (INGTOTAL) se relaciona de manera negativa con cada uno de los índices específicos y con el Índice Global de Divulgación. Esto significa que, en

el caso de los departamentos colombianos, no son las entidades territoriales con los ingresos más altos las que están realizando la mejor divulgación de información financiera y presupuestaria por Internet. Por consiguiente, en el caso de los departamentos colombianos, debemos rechazar la hipótesis H2<sub>a</sub>.

Por su parte, la variable *Acceso a Internet* (PENINTER) tiene una relación positiva con todos los índices específicos y con el Índice Global de Divulgación. Su impacto en el modelo del Índice Global (4) es significativo con un P-valor < 0,05, mientras que en el modelo 1, relativo al Índice de Contenido de Información, su significatividad es un poco más moderada con un P-valor < 0,1. En cuanto al modelo 2, relativo al Índice de Características Cualitativas, el Acceso a Internet muestra la mayor significatividad con un P-valor < 0,01. Por consiguiente, se puede decir que, en el caso colombiano, existe una relación positiva y significativa entre el acceso a Internet en los departamentos y la DIFI departamental. ***Por lo anterior, no es posible rechazar la hipótesis H1<sub>a</sub>.***

En el mismo sentido, la *variable Apalancamiento* (APALANC) muestra una relación positiva con todos los índices en cada uno de los modelos. Esta variable tiene una significatividad muy relevante en todos los índices, obteniendo un P-valor < 0,01. ***Por lo anterior, no podemos rechazar la hipótesis H5<sub>a</sub>.*** Así, se puede plantear que existe una probabilidad muy alta de que aquellos departamentos con mayores niveles de endeudamiento realicen una mayor divulgación de información financiera y presupuestaria en Internet.

En cuanto al *Estrés Financiero* (SERVIDEUDA), esta variable presenta una relación positiva con todos los índices. Como se identificó previamente, el Índice de Navegabilidad y Acceso no depende, mayoritariamente, de las variables socio-económicas que la teoría y los modelos definen como explicativas. Por esta razón, tampoco la variable “Estrés Financiero” resulta significativa en el modelo 3. En cuanto a los modelos 1 (ICI), 2 (ICC) y 4 (IGD), dicha variable es significativa con P-valores de 0,006, 0,044 y 0,055, respectivamente. ***En consecuencia, podemos plantear que no es posible rechazar la hipótesis H4<sub>a</sub>,*** puesto que el Estrés Financiero se relaciona

positivamente y significativamente con el contenido de la información divulgada, con las características cualitativas de tal información y con el Índice Global de Divulgación de los departamentos colombianos.

Finalmente, en cuanto a las variables de control utilizadas, la *Riqueza departamental* (PIBDEPAR) muestra una relación positiva con los modelos 1 y 3 (ICI e INA) y una relación negativa en los modelos 2 y 4 (ICC e IGD). Al mismo tiempo, su participación en los cuatro modelos no es significativa como lo manifiestan sus elevados P-valores. De esta manera, en el caso colombiano, la divulgación no está positivamente relacionada con la riqueza de los departamentos.

El incremento del PIB de los departamentos colombianos en los últimos años, ha estado fuertemente asociado al auge minero y energético<sup>122</sup>. Esto ha implicado que los departamentos con grandes reservas de recursos naturales no renovables, incrementaran su participación en el PIB nacional, con repercusión evidente en otros indicadores macroeconómicos como la renta per cápita. Esto también tiene impactos, como lo señalamos antes, en el ingreso departamental, por las transferencias de regalías a los entes territoriales. No obstante, estos son los departamentos con más bajos niveles de desarrollo e infraestructura productiva, poco acceso al internet y baja concentración poblacional. Así mismo, pese a que las cuentas nacionales asocian los aumentos del PIB a los sectores productivos y a las regiones que los producen, muchos de los recursos financieros generados no retornan directa y completamente a tales regiones (Cárdenas y Reina, 2008). Por tal razón, este incremento de la riqueza agregada, no implica necesariamente relaciones causales con otras variables contextuales y, menos aún, con una mayor cultura de la gestión y de la divulgación de información pública.

Por su parte, se verifica que la *Población* (POBTOTAL) tiene una relación positiva con todos los índices de la DIFI, presentando una significatividad con un P-valor  $< 0,10$  en los modelos de Contenido de la Información y de Características

---

<sup>122</sup> La variación más sustancial en los últimos cinco años, se ha presentado en los departamentos de Meta, Casanare, César, Chocó, Vichada y la Guajira. El informe: Cuentas Departamentales del DANE 2011, así lo muestra.

[http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/departamentales/B\\_2005/Resultados\\_2011.pdf](http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/departamentales/B_2005/Resultados_2011.pdf)

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Cualitativas. Así mismo, en el modelo del Índice Global de Divulgación la significatividad presenta un P-valor  $<0,05$ . Finalmente, no existe una relación significativa de la Población con el modelo 3, en línea con lo apuntado previamente sobre el INA. Por consiguiente, *la divulgación de los departamentos en Colombia se relaciona positiva y significativamente con el tamaño poblacional.*

**4.5.2. Variables que explican la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet – DIFI – en los departamentos del Perú**

También se realizó el *test* de Pearson para las variables independientes en el caso de los departamentos peruanos. El resultado de la prueba muestra que existen como mínimo tres (3) variables que tiene una correlación alta, pudiendo generar problemas de colinealidad. Estas variables son: Riqueza departamental (PIBDEPAR), Acceso a Internet (PENINTER) y Apalancamiento (APALANC). La tabla No. 11 resume la matriz de Pearson para las variables independientes de los departamentos del Perú. El anexo No. 9, muestra la matriz completa.

Tabla No. 11. Matriz de Correlaciones de Pearson, para variables independientes en los departamentos Peruanos.

	POBTOTAL	PENINTER	PIBDEPAR	SERVIDEUDA	MAGINVER	INGTOTAL	APALANC
POBTOTAL	1						
PENINTER	,617**	1					
PIBDEPAR	,664**	,988**	1				
SERVIDEUDA	,498**	,567**	,589**	1			
MAGINVER	,025	,678**	,671**	,467*	1		
INGTOTAL	,409*	,079	,121	,348	,044	1	
APALANC	,550**	,953**	,953**	,705**	,764**	,055	1

\*\* Sig. 0,01 (bilateral) / \* Sig. 0,05 (bilateral) / n= 26.

Los coeficientes de Pearson para las correlaciones entre Acceso a Internet y Riqueza departamental (0,988), Apalancamiento y Acceso a Internet (0,953) y entre Apalancamiento y Riqueza departamental (0,953) son extremadamente altos. En vista

#### **CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

---

de la alta correlación, se procedió a la estimación de los índices del Factor de Inflación de la Varianza (VIF) para todas las variables independientes. Los resultados pueden verse en el anexo No. 10, y muestran que la inflación de la varianza de la Riqueza departamental (PIBDEPAR) es de 73,806, del acceso a Internet (PENINTER) es de 58,851 y del Apalancamiento (APALANC) es de 46,754. De acuerdo con Neter et al., (1990), los índices del Factor de Inflación de la Varianza (VIF) superiores a 10, podrían indicar problemas de colinealidad. Cuando esto ocurre, las observaciones entre las variables independientes toman valores muy cercanos entre sí, aproximándose a una relación lineal, con lo que resulta difícil separar el efecto de cada una de ellas en la variable explicada (Cohen et al., 2003).

La concentración demográfica y la centralización administrativa y fiscal pueden explicar, en el caso de los departamentos peruanos, las altas correlaciones que se evidencian estadísticamente. *Los mayores centros poblacionales se ubican a lo largo de la región “costera” del país.* Lima Metropolitana, el Departamento de Lima y la Provincia Constitucional del Callao, congregan cerca del 34% de la población. Esto tiene implicaciones directas en la *Riqueza* (PIBDEPAR) y en el *Acceso al Internet* (PENINTER). Estas tres jurisdicciones, concentran aproximadamente el 48% del PIB total. Así mismo, conjuntamente representan el 68% de las suscripciones a Internet en el hogar.

De igual manera, el proceso de descentralización administrativa y fiscal es muy exiguo en el Perú (Ego-Aguirre, 2003; Lora, 2007). Como muestra de ello, baste señalar que sólo alrededor del 16,8% del gasto público total es ejecutado por los gobiernos regionales (Banco Mundial, 2009). La prestación de servicios públicos es ejecutada por intermedio de los gobiernos regionales y locales, pero gran parte de su planificación, financiación, control y tutela recae en organismos centrales<sup>123</sup> (Ego-Aguirre, 2003; Lora, 2007). En consecuencia, son pocos los departamentos que tienen una autonomía expedita para ejecutar y comprometer la mayor parte de los recursos públicos. Esto

---

<sup>123</sup> Las competencias que han sido trasladadas a los gobiernos locales – municipales, si han implicado una mayor descentralización en tales entidades, incluso llevando al endeudamiento de varias de ellas. No obstante, esto no articula adecuadamente procesos de descentralización (Lora, 2007).

ayuda a mantener cierta disciplina fiscal regional, pero frena la descentralización. Así, el endeudamiento territorial se encuentran limitado, ya que diversas operaciones de financiación pública son gestionadas de manera centralizada (Lora, 2007). Para el año 2010, sólo cuatro gobiernos regionales tienen deudas que podrían catalogarse como operaciones de crédito público. Del monto total de estas operaciones, Lima Metropolitana concentra casi el 70%. Las otras regiones con operaciones de deuda pública son Cajamarca, Loreto y Cusco. Por lo anterior, el Apalancamiento (APALANC) se correlaciona de manera muy fuerte con el tamaño poblacional (POBTOTAL).

Tres posibles caminos pueden seguirse para enfrentar ésta problemática. Uno sería retirar al menos dos de las variables altamente correlacionadas. En segunda instancia, se podría ampliar el tamaño de la muestra para la regresión. Finalmente, como tercera vía, podría aplicarse una regresión múltiple de pasos sucesivos (*stepwise*) por MCO. Este fue la opción seguida en trabajos como el de Gandía y Archidona (2008).

Dado que dos de las variables altamente correlacionadas son importantes para el posicionamiento teórico que hemos adoptado, y debido a que en este trabajo hemos tomado como objeto de estudio la población total de los departamentos en un periodo concreto, optaremos por la tercera vía para solucionar el problema de colinealidad identificado.

En la **regresión múltiple por pasos sucesivos** (*stepwise regression*), los modelos van incluyendo secuencialmente las variables independientes que contienen la mayor carga explicativa de la variable dependiente. En esta técnica de regresión, las variables que resultan altamente correlacionadas o no significativas son automáticamente excluidas (Cohen et al., 2003).

Las tablas No. 12 y No. 13, muestran los resultados de las regresiones múltiples por pasos sucesivos (*stepwise*) para los cuatro modelos en los departamentos del Perú.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

En los cuatro modelos, la variable que resulta positiva y significativamente relacionada con cada uno de los índices es *la Población* (POBTOTAL). En el caso de los modelos 2 (ICC), 3 (INA) y 4(IGD), la significatividad observada tiene un p-valor < 0,01. En el modelo 1 (ICI), la Población sigue siendo significativa con un P-valor<0,05. Estos resultados implican que, para el caso del Perú, el tamaño de los departamentos influye directamente en su nivel de divulgación de información financiera y presupuestaria en Internet. De esta forma, se confirman los hallazgos previos en la literatura, que han definido a esta variable de control como determinante de la DIFI (Caba et al, 2008; Gandía y Archidona, 2008; Cárcaba y García, 2008, 2010).

Tabla No 12. Resultado de las regresiones por el método de pasos sucesivos, Modelos 1 y 2, departamentos peruanos.

	(MODELO 1) – ICI –				(MODELO 2) - ICC –			
	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.
		Beta				Beta		
CONSTANTE			-1,99	,058			-2,39	,025
POBTOTAL	+	,489**	2,745	,011	+	,520***	2,981	,006
<i>n</i> =26 / <i>R</i> <sup>2</sup> =0,207; * <i>p</i> <0,10; ** <i>p</i> <0,05; *** <i>p</i> <0,01					<i>n</i> =26 / <i>R</i> <sup>2</sup> =0,24; * <i>p</i> <0,10; ** <i>p</i> <0,05; *** <i>p</i> <0,01			

Tabla No 13. Resultado de las regresiones por el método de pasos sucesivos, Modelos 3 y 4, departamentos peruanos.

	(MODELO 3) – INA –				(MODELO 4) - IGD –			
	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.
		Beta				Beta		
CONSTANTE			-1,96	,062			-2,12	,044
POBTOTAL	+	,682***	3,579	,002	+	,534***	3,090	,005
SERVIDEUDA	+	-,490**	-2,57	,017				
<i>n</i> =26 / <i>R</i> <sup>2</sup> =0,318; * <i>p</i> <0,10; ** <i>p</i> <0,05; *** <i>p</i> <0,01					<i>n</i> =26/ <i>R</i> <sup>2</sup> =0,255; * <i>p</i> <0,10; ** <i>p</i> <0,05; *** <i>p</i> <0,01			

Por su parte, sólo en el modelo 3 (INA) resulta significativa la variable *Estrés Financiero* (SERVIDEUDA). No obstante, el signo del coeficiente es negativo. Esto

significa que, en el caso de los departamentos peruanos, la divulgación de información financiera y presupuestaria no guarda una relación positiva con el Estrés Financiero, como puede plantearse desde una visión convencional por parte de las teorías económicas que explican la DIFI. *En tal sentido debemos rechazar la hipótesis H4<sub>b</sub>.*

Finalmente, los coeficientes de determinación para los cuatro modelos son moderados para el número de observaciones, lo que implica que existen otros factores que pueden explicar la DIFI y que, estadísticamente, quedarían recogidos en los residuos de estas regresiones. Por consiguiente, *las hipótesis H1<sub>b</sub> a H5<sub>b</sub> deben ser rechazadas*, puesto que no encontramos una relación positiva ni significativa entre el acceso a Internet, los ingresos departamentales, la magnitud de la inversión, el estrés financiero, ni el apalancamiento, con la divulgación de la información financiera y presupuestaria de los departamentos peruanos en Internet.

#### **4.5.3. La incorporación de la conformidad con IPSAS en la explicación de la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet en los departamentos de Colombia**

Al aplicar la prueba de Pearson introduciendo la variable “conformidad con IPSAS”, se identifica que no existen problemas de colinealidad con las demás variables explicativas previamente testeadas. La matriz de correlaciones de Pearson incluyendo esta variable puede verse en el anexo No. 11.

Las tablas No. 14 y No. 15 presentan los resultados de las regresiones para los cuatro modelos en los departamentos de Colombia, luego de la inclusión de la “Conformidad con IPSAS”. Como se observa, la introducción de esta variable ha supuesto un aumento de los coeficientes de determinación en los cuatro modelos. La estimación de los Factores de Inflación de la Varianza, muestra que los coeficientes de determinación,  $R^2$ , no están derivados de problemas de colinealidad de las variables explicativas. Con ello se puede plantear que, estadísticamente, la inclusión de la variable COOKE aumenta el ajuste y, por tanto, mejora la explicación conjunta de la DIFI.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Tabla No 14. Resultado de las regresiones por MCO, Modelos 1' y 2', incluyendo (COOKE) para departamentos colombianos.

	(MODELO 1') – ICI –				(MODELO 2') - ICC –			
	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.
		Beta				Beta		
CONSTANTE			,776	,446			1,204	,240
COOKE	+	,350**	2,591	,016		,424***	3,397	,002
POBTOTAL	+	,542**	2,431	,023	+	,548**	2,659	,014
PENINTER	+	,135	,742	,465	+	,313*	1,865	,074
PIBDEPAR	+	,109	,626	,537	+	-,026	-,164	,871
SERVIDEUDA	+	,315**	2,523	,019	+	,181	1,566	,131
INGTOTAL	+	-,550**	-2,097	,047	+	-,613**	-2,53	,018
APALANC	+	,227*	1,995	,058	+	,258**	2,45	,022
$n=32 / R^2=0,816; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$					$R^2=0,843; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$			

Tabla No 15. Resultado de las regresiones por MCO, Modelos 3' y 4', incluyendo (COOKE) para departamentos colombianos.

	(MODELO 3') – INA –				(MODELO 4') - IGD –			
	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.	Sig. Esper.	Coefficiente estandarizado	T	Sig.
		Beta				Beta		
CONSTANTE			2,601	,016			2,126	,044
COOKE	+	,448*	1,821	,081	+	,441***	3,350	,003
POBTOTAL	+	,847	2,088	,148	+	,677***	3,117	,005
PENINTER	+	-,049	-,147	,884	+	,175	,990	,332
PIBDEPAR	+	,282	,890	,382	+	,107	,630	,535
SERVIDEUDA	+	-,089	-,393	,698	+	,175	1,437	,164
INGTOTAL	+	-1,191**	-2,49	,020	+	-,803***	-3,14	,004
APALANC	+	,410*	1,976	,060	+	,311***	2,804	,010
$n=32 / R^2=0,391; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$					$R^2=0,825; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01$			

La variable **COOKE**, resulta positiva y significativamente relacionada en los cuatro modelos y, por tanto, se relaciona positivamente con los índices específicos y con el Índice Global de Divulgación. En los modelos 2' (ICC) y 4' (IGD) la conformidad con IPSAS es significativa con un P-valor < 0,01. En el modelo 1' (ICI) el P-valor es <

0,05. En el modelo de Navegabilidad y Acceso (modelo 3'), la significatividad de la conformidad con IPSAS, (COOKE), es de 0,081.

Se presentan ciertas consecuencias estadísticas por la inclusión de la nueva variable. La más relevante es el cambio de la significatividad en dos variables explicativas. Esta variación se debe a la modificación de la intensidad en la relación de las variables, por la inclusión de una adicional (Wooldridge, 2006). Concretamente la variable *Estrés Financiero* (SERVIDEUDA) pasa de una significatividad del 0,044 en el modelo 2', a un P-valor de 0,131; en el modelo 4', la significatividad de esta variable pasa de 0,055 a 0,164. En conclusión, pese a que su relación sigue siendo positiva con la DIFI, su significatividad disminuye. Ahora, esta variación no es extrema, pero podría tener implicaciones desde un punto de vista conservador para realizar inferencias. En este escenario, el nivel de confianza para señalar que el Estrés Financiero se relaciona positivamente con la divulgación de información en Internet es de, aproximadamente, el 83%. En un sentido similar, la variable *Acceso a Internet* (PENINTER) pierde significatividad en los modelos 1'(ICI) y 4'(ICC).

Otra consecuencia estadística es que la significatividad del *tamaño poblacional* (POBTOTAL) aumenta con la inclusión de la conformidad con IPSAS (COOKE) en los modelos de regresión. Esta consecuencia explica, en parte, la variación de significatividad en las anteriores variables. El resto de las variables mantienen relaciones y resultados relativamente estables, en comparación con los obtenidos en los modelos de regresión previos a la inclusión de la variable (COOKE).

En consecuencia, podemos plantear que la “conformidad con IPSAS” resulta positiva y significativamente relacionada con la DIFI en los departamentos de Colombia, con lo cual *no podemos rechazar la hipótesis H6<sub>a</sub>*.

#### 4.5.4. La incorporación de la conformidad con IPSAS en la explicación de la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet en los departamentos de Perú

Al incorporar la variable “Conformidad con IPSAS”, (COOKE), observamos que la alta correlación previamente identificada entre las variables explicativas se mantiene. En consecuencia, también realizamos regresiones por el método de pasos sucesivos.

Los resultados de estas regresiones muestran que la Conformidad con IPSAS (COOKE) se encuentra positivamente relacionada con la DIFI, con un P-valor  $<0,01$ , en los cuatro modelos. También, en el modelo 4', la variable *Población* (POBTOTAL) resulta positiva y significativamente relacionada con elIGD, con un P-valor  $<0,05$ . Estas son las únicas variables que se mantienen en todos los modelos de regresión por pasos sucesivos. No obstante la presencia de esta relación estadística, es conviene evaluar empíricamente lo que ocurre en el Perú, para conseguir una adecuada comprensión de las causas que explican la información divulgada de Conformidad con IPSAS. Los resultados de estas regresiones pueden verse en el anexo No. 12.

La aplicación del Índice de Cooke en los departamentos del Perú, dio como resultado un valor prácticamente constante en aquellos gobiernos regionales que divulgan información financiera en sus páginas web. La moda del índice es 0,68. El único departamento que divulga información financiera y en el que el índice de Cooke cambia es Huánuco (0,52). Esto se debe a que no divulga en su página web el Estado de Gestión. Los Índices de Cooke para cada departamento del Perú pueden verse en el anexo No. 6-B.

En el Perú, el desarrollo del Sistema Integrado de Administración Financiera – SIAF -, implica, a más de la integración en línea de las operaciones y transacciones de las entidades descentralizadas, la producción de los “Estados Financieros” en formatos estandarizados (Banco Mundial, 2009). En el caso del Balance General y del Estado de Gestión, los formatos estandarizados son EF-1 y EF-2, los cuales deben ser remitidos a

la Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DGCP) del Ministerio de Economía y Finanzas. Son los Estados financieros bajo tales formatos los que están disponibles en las páginas web. Cuando las operaciones y transacciones de la entidad no se relacionan con una de las partidas definidas en tal formato, la entidad que informa “rellena” el espacio correspondiente con cero (0). Incluso permanecen referencias cruzadas a notas a la información financiera, con valores presentados en cero (0). Las notas a la información financiera, como se señaló en el apartado descriptivo, no son divulgadas por los departamentos del Perú. En los anexos No. 13-A y No. 13-B se presenta los ejemplos de los formatos EF-1 y EF-2.

En este contexto, pierde sentido una explicación estadística de las correlaciones del índice de Cooke con la DIFI. La presentación de la información financiera de conformidad en un 68% con la IPSAS 1, se debe a la estandarización del formato, por parte de la DGCP, fruto del proceso de *endorsement* con las IPSAS y no a comportamientos de los preparadores, impulsados por variables políticas y socio-económicas propias del contexto de los departamentos.

En conclusión, en el caso de los departamentos peruanos, no se puede señalar que la conformidad con IPSAS esté positivamente relacionada con la DIFI, ***por lo cual debemos rechazar la hipótesis H6<sub>b</sub>***.

#### **4.5.5. Análisis *cluster* de la DIFI de los departamentos de Colombia y Perú**

El análisis *cluster* se utiliza con el objetivo de establecer clasificaciones o agrupaciones, para explicar asociaciones o similitudes entre elementos u objetos, cuando no son evidentes de manera descriptiva tales relaciones.

El estudio de los sistemas contables internacionales ha otorgado, tradicionalmente, un papel importante al análisis *cluster* (García-Benau y Gandía, 1998; Nobes, 2011). En contabilidad gubernamental, y particularmente en el estudio de la transparencia de la información, la utilización de esta técnica viene ganando terreno (Pina et al, 2009; Benito y Bastida, 2009; Pina et al, 2010b; Dasí, 2011). Esto justifica

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

el desarrollo de un análisis *cluster* para comparar los resultados de la divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet de los departamentos.

Utilizaremos una *aglomeración jerárquica* para nuestro análisis. Hemos identificado previamente que la Población (POBTOTAL) es una variable positiva y significativamente relacionada en todos los modelos de regresión, tanto para los departamentos de Colombia como para los del Perú. Así mismo, es nuestro interés comparar los resultados de la DIFI departamental de los dos países. Por consiguiente, las variables que utilizamos para realizar el análisis de conglomerados son el *Índice Global de Divulgación* (IGD) y la *Población* (POBTOTAL).

Dado que tenemos dos poblaciones independientes, para evaluar si los índices de divulgación de los departamentos de los dos países son comparables, aplicaremos primero la prueba de Mann-Whitney. Esta prueba ha sido utilizada previamente en trabajos similares (Pina et al, 2009). Dado que nuestras observaciones son 33 para Colombia y 26 para Perú, estos números se catalogan como grandes muestras, con lo que el test es aplicable estimando el estadístico Z.

Tabla No. 16. Rangos de las muestras para la DIFI de los departamentos de Colombia y Perú. Prueba de Mann-Whitney

	País	N	Rango promedio	Suma de rangos
	COLOMBIA	33	27,48	907,00
ICC	PERU	26	33,19	863,00
	Total	59		
	COLOMBIA	33	27,27	900,00
ICI	PERU	26	33,46	870,00
	Total	59		
	COLOMBIA	33	26,61	878,00
INA	PERU	26	34,31	892,00
	Total	59		
	COLOMBIA	33	26,39	871,00
IGD	PERU	26	34,58	899,00
	Total	59		

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA  
DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS  
DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

La tabla No. 16 presenta la suma de rangos y el rango promedio, resultado de la prueba de Mann-Whitney. Los rangos promedio y la suma de rangos, evidencian la tendencia de normalidad de los datos de las dos muestras (en nuestro caso, las dos poblaciones).

En la prueba de Mann-Whitney, la hipótesis nula ( $H_0$ ) es que los índices de los departamentos de Colombia y Perú no son diferentes; por su parte, la hipótesis alterna ( $H_a$ ) es que los índices de los departamentos de ambos países son diferentes. La regla de decisión es que si la probabilidad crítica  $p$  es  $< 0,5$  se rechaza la hipótesis  $H_0$ . La tabla No. 17 presenta los estadísticos de contraste de la prueba.

Tabla No 17 Estadísticos de Mann-Whitney para la DIFI en los departamentos de Colombia y Perú

<b>Contraste<sup>a</sup></b>	ICC	ICI	INA	IGD
U de Mann-Whitney	346,000	339,000	317,000	310,000
W de Wilcoxon	907,000	900,000	878,000	871,000
Z	-1,273	-1,387	-1,719	-1,817
Sig. asintót. (bilateral)	,203	,165	,086	,069
Sig. exacta (bilateral)	,206	,168	,086	,070
a. Variable de agrupación: País				

A partir de los resultados observados para la U de Mann-Whitney, concluimos que ***no podemos rechazar la hipótesis nula ( $H_0$ )*** para ninguno de los tres índices específicos, ni para el Índice Global de Divulgación, puesto que, en todos los casos, la significatividad es superior a 0,05. Por lo tanto, ***los índices no son diferentes y la posibilidad de comparación y agrupación es consistente***. Esta constatación robustece el análisis descriptivo realizado previamente para la DIFI. La conjugación de los resultados de los IGD de los departamentos de ambos países, nos permitirá construir agrupaciones para realizar comparaciones.

Procedemos al análisis *cluster*, definiendo a priori una ***aglomeración en tres (3) grupos***.

Gráfica No. 7. Dendrograma para el análisis *Cluster*

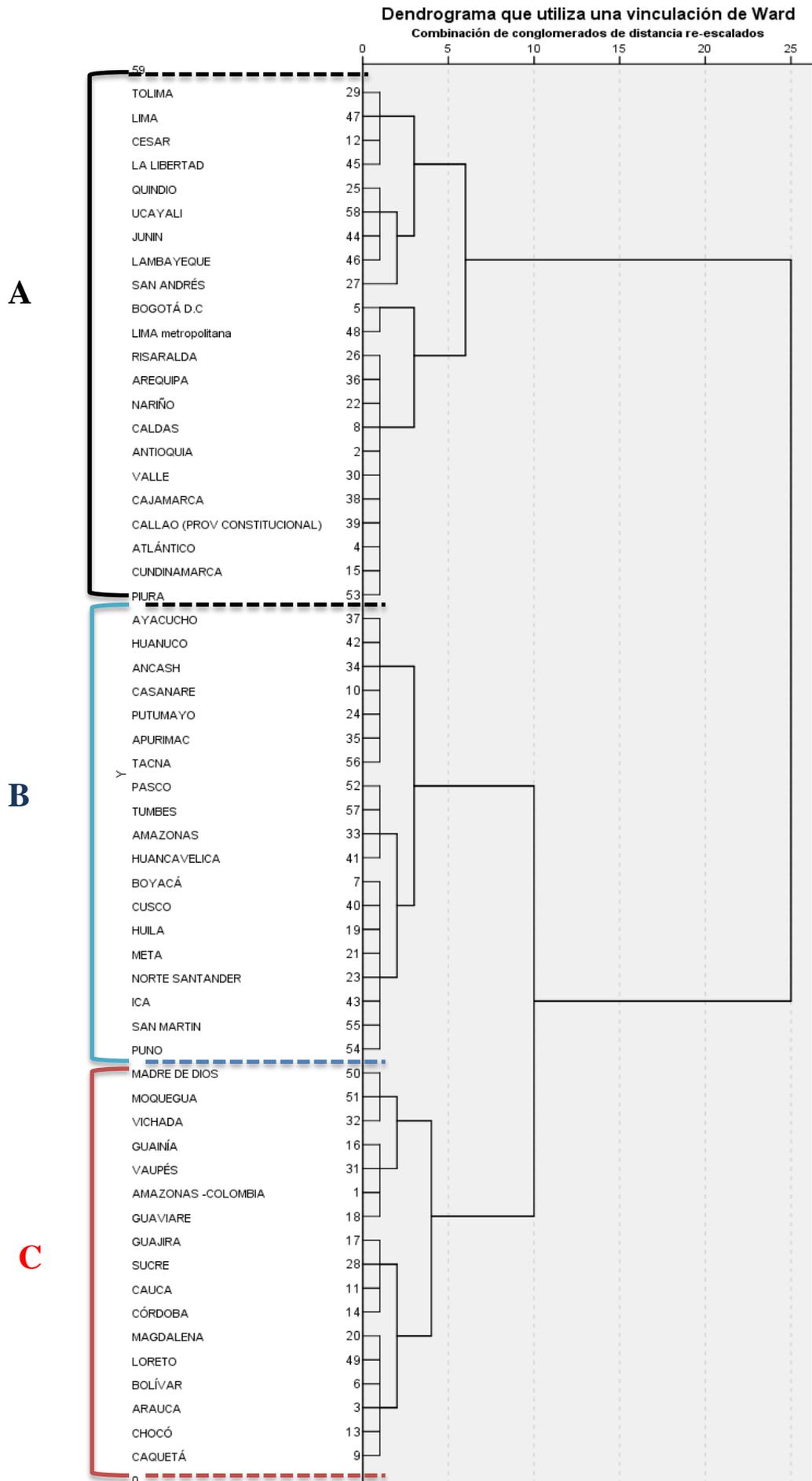


Tabla N 18 Resumen del procesamiento de los casos configuración de conglomerados.					
Casos <sup>a</sup>					
Válidos		Perdidos		Total	
N	Porcentaje	N	Porcentaje	N	Porcentaje
58	100,0%	0	0,0%	58	100,0%

a. Invertida Absoluta Distancia euclídea al cuadrado usada

La gráfica No. 7 presenta el dendograma clasificando los departamentos en tres grupos. Seleccionamos la distancia euclidiana al cuadrado para medir el grado de similitud. El método utilizado para la agrupación ha sido la vinculación de **Ward**. Este método se diferencia de otros, porque usa una perspectiva de análisis de la varianza para evaluar las distancias entre los *clusters*. La inclusión en la aglomeración o grupo, se basa en calcular la suma de las desviaciones al cuadrado respecto a la media del *cluster* (Burns y Burns, 2008).

La síntesis del procesamiento de los casos se presenta en la tabla No. 18. La observación del departamento de Santander fue eliminada previamente por considerarse un *outlier*. Como se observa en la tabla, la totalidad de los casos incluidos han sido válidos en la conformación de los conglomerados.

El **grupo A**, recoge aquellas entidades territoriales en las que los niveles de divulgación son altos y, a la vez, cuentan con el mayor volumen de población. Por su parte, en el **cluster B**, se agrupan los departamentos en los que existe un nivel medio de divulgación y que tienen un tamaño medio de población. Finalmente, en el **grupo C** se recogen aquellos departamentos que obtienen los más bajos niveles de divulgación y sus poblaciones varían entre un volumen medio y bajo. El anexo No. 14 presenta los conglomerados de pertenencia de cada departamento.

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

Tabla No 19. Estadísticos descriptivos del análisis *cluster*

		N	Media	Desviación típica	Error típico	Mínimo	Máximo
<b>IGD</b>	<b>A</b>	22	11,526515	1,8790453	,4006138	8,1500	13,8500
	<b>B</b>	19	6,155263	,8512528	,1952908	4,6500	7,4667
	<b>C</b>	17	2,972549	,8883885	,2154659	1,0000	4,3500
	<b>TOTAL</b>	58	7,259770	3,8296487	,5028575	1,0000	13,8500
<b>POBTOTAL</b>	<b>A</b>	22	14,196666	1,0046814	,2141988	11,2026	15,8444
	<b>B</b>	19	13,362327	,5939113	,1362526	12,3082	14,1175
	<b>C</b>	17	12,654398	1,3482845	,3270070	10,5539	14,4986

La tabla No. 19 recoge los estadísticos descriptivos de los tres (3) conglomerados identificados. Las cifras que se presentan para la variable Población (POBTOTAL) se encuentran normalizadas, a partir del Logaritmo Neperiano.

El grupo de divulgación alta (A), incluye el mayor número de entidades, dado que 22 departamentos, esto es el 37,9%, se encuentran en éste intervalo. El *cluster* de divulgación media (B), por su parte, recoge 19 departamentos de ambos países, lo que representa el 32,8%. Finalmente, el grupo de divulgación baja (C), está constituido por 17 departamentos, el 29,03%.

Tabla No. 20. Prueba ANOVA de un factor para los *clusters*

		Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
IGD	Inter-grupos	736,156	2	368,078	202,812	,000
	Intra-grupos	99,818	55	1,815		
	Total	835,974	57			
POBTOTAL	Inter-grupos	23,146	2	11,573	11,239	,000
	Intra-grupos	56,632	55	1,030		
	Total	79,778	57			

\*\*\* p<0,01

**CAPÍTULO 4. EVIDENCIAS EMPÍRICAS DE LOS EFECTOS DE LAS REFORMAS SOBRE LA  
DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LOS  
DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA Y PERÚ**

---

Hemos realizado la prueba ANOVA para determinar si la clasificación en los tres grupos es significativa. Esta prueba estima si las varianzas de cada *cluster* muestran desemejanzas entre sí. Como se puede apreciar en la tabla No. 20, **la prueba muestra, con un  $p$ -valor < 0,01, que los grupos son diferentes entre sí.**

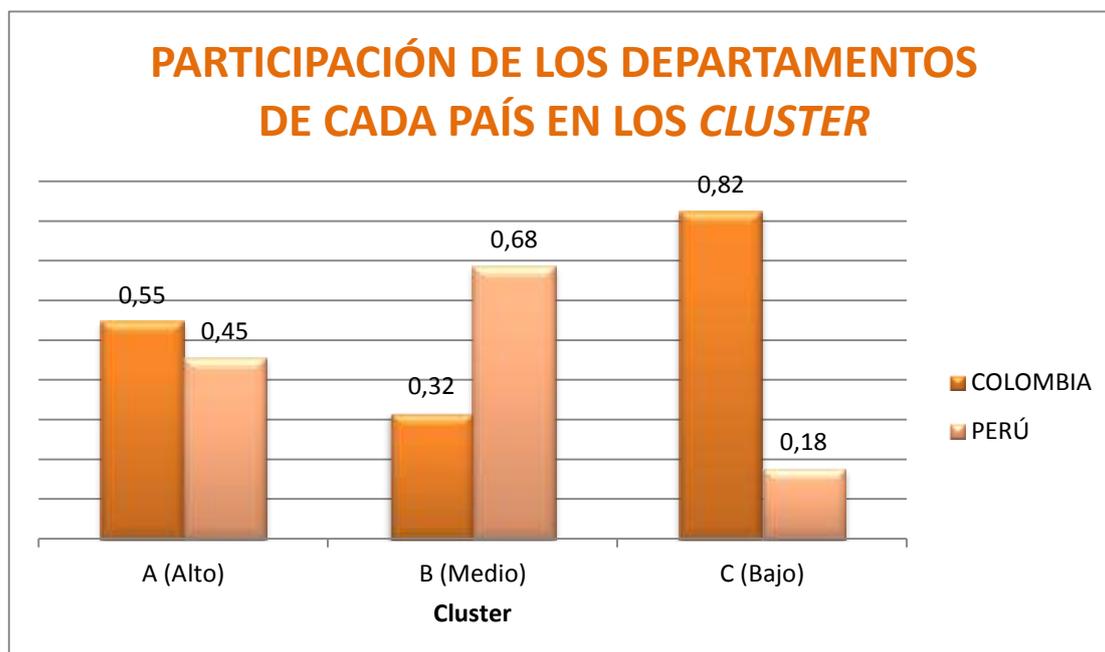
Una consecuencia práctica de los estadísticos descriptivos, es la definición de los rangos que permiten identificar cuáles son los niveles máximo y mínimo de divulgación de información para cada uno de los grupos. La tabla No 21, resume los tres *clusters* con sus respectivos niveles y con los límites inferiores y superiores para cada rango de información divulgada.

Tabla No. 21. *Clusters* y niveles de divulgación DIFI

<b>Cluster</b>	<b>Nivel DIFI</b>	<b>Rango Superior</b>	<b>Rango Inferior</b>
<b>A</b>	ALTO	76,94%	45,28%
<b>B</b>	MEDIO	41,48%	25,83%
<b>C</b>	BAJO	24,17%	5,56%

A partir de estos rangos se puede identificar que **el nivel bajo de divulgación** (Cluster C), está constituido fundamentalmente por departamentos **Colombianos (el 82%)**, mientras que el Perú sólo cuenta con 3 gobiernos regionales en tal rango (el 18%). En el grupo B (**Nivel medio de divulgación**), los departamentos **peruanos se tornan preponderantes**, con una participación del 68%, mientras que sólo 6 departamentos colombianos (el 32%) se ubican en tal rango de divulgación. Finalmente, el *cluster* A, **nivel alto de Divulgación**, tiene una mayor participación de **departamentos colombianos, el 55%**, mientras que en tal rango se ubican 10 departamentos del Perú. Esta participación de los departamentos en cada uno de los *clusters*, es representada en la gráfica No. 8.

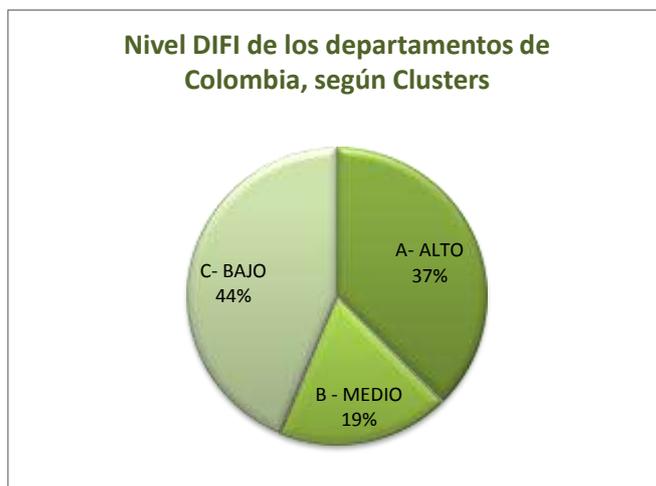
Gráfica No.8. Porcentaje de participación de los departamentos colombianos y peruanos en cada *Cluster*



Otro resultado que se hace visible gracias al análisis *cluster*, es la identificación de la composición de la divulgación de los departamentos de cada país, conforme a las aglomeraciones. Es decir, nos permite conocer la tendencia agregada de la divulgación. Las gráficas No. 9 y No. 10 presentan esquemáticamente los niveles agregados de divulgación de los departamentos, según el análisis *cluster*, para Colombia y Perú, respectivamente.

El análisis *cluster* confirma que el nivel de divulgación de los departamentos del Perú es más uniforme y tiene un mayor promedio que el alcanzado por los departamentos de Colombia. Mientras que el 50% de los departamentos peruanos tiene un nivel de divulgación medio, el 44% de los departamentos colombianos tiene un bajo nivel DIFI. Los niveles de divulgación altos, son prácticamente similares comparados dentro de la población de cada país, aunque, como señalamos previamente, un mayor número de departamentos Colombianos conforman tal *cluster* (esto se debe al mayor tamaño de la población de departamentos colombianos). ***En síntesis, los departamentos peruanos consiguen mejores promedios, concentrándose en el nivel medio y alto de divulgación.***

Gráfica No.9. Nivel de divulgación DIFI de los departamentos de Colombia según el análisis *Cluster*.



Gráfica No.10. Nivel de divulgación DIFI de los departamentos del Perú según el análisis *Cluster*.



Hemos señalado anteriormente, que el mejor promedio de divulgación en el Perú se debe a las regulaciones específicas y al grado de centralización administrativa y fiscal en el país (Ego-Aguirre, 2003; Lora, 2007). La existencia de una ley de transparencia, en vigencia desde el año 2003, aporta sin duda a la consecución de mejores niveles de divulgación. No obstante, en la medida en que predomina el cumplimiento legal, *es difícil evaluar si el mandato de la ley ha logrado transformar*

*los comportamientos voluntarios y las actitudes hacia la divulgación de la información y la transparencia por parte de los gestores públicos.*

Hemos identificado que la divulgación de información que no está expresamente prescrita por la Ley, por ejemplo la divulgación de la información financiera y los indicadores de gestión, es más baja en el Perú que la realizada por los departamentos de Colombia. Sin embargo, en el caso de Colombia, a la fecha de esta investigación no existe una Ley de transparencia que obligue a presentar información concreta en internet por parte de las entidades públicas<sup>124</sup>. Esta circunstancia nos hace pensar que, en el caso de Perú, el mero cumplimiento legal no ha llegado a promover un cambio efectivo de comportamiento hacia la mayor divulgación y la transparencia de carácter voluntario en los departamentos.

El nivel de descentralización del Perú, ha sido evaluado por organizaciones internacionales y multilaterales. Daughters y Harper (2007) desarrollaron un índice de madurez de la descentralización para valorar las reformas del Estado en Latinoamérica. A partir de la aplicación de este índice, se estableció que el Perú ocupa el noveno (9°) lugar en la región, con un índice cercano al 45% de madurez. Por su parte, Colombia se ubica en el tercer (3°) lugar en la madurez de la descentralización territorial, con un índice cercano al 70%, luego de Argentina y Brasil. Al mismo tiempo, otro indicador del nivel de descentralización fiscal lo constituye el porcentaje del gasto público total ejecutado por las entidades de gobierno regional (Daughters y Harper, 2007). Durante los años 2006 al 2009, el gasto público sub-nacional en el Perú se ha ubicado alrededor del 17%, mientras que en Colombia oscilaba entre el 40 al 43% (Banco Mundial, 2009; MHCP, 2009).

El grado de centralización en el Perú ha promovido el cumplimiento de ciertas metas fiscales, ha conseguido la estandarización de diferentes procesos administrativos (gestionados desde agencias públicas centrales, como el Ministerio de Economía y

---

<sup>124</sup> A la fecha de conclusión de esta investigación, la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública en Colombia, fue aprobada por el Congreso de la República, surtió el trámite de revisión constitucional y está a la espera de la sanción presidencial.

Finanzas) y, como consecuencia de ello, promueve unos indicadores en divulgación que, en promedio, resultan cuantitativamente mejores a los observados en los departamentos Colombianos. No obstante, la descentralización es un ingrediente determinante para la satisfacción de las necesidades ciudadanas y para aproximar la administración pública a la sociedad. La descentralización evitaría las asimetrías regionales y los consiguientes efectos en el sobredimensionamiento y la macrocefalia metropolitana de Lima (Ego-Aguirre, 2003).

La divulgación estandarizada y esencialmente impulsada por el cumplimiento legal en el Perú, no permite evidenciar las particularidades, el profesionalismo, ni los énfasis democráticos de los gobiernos regionales y de los políticos que los gestionan.

El hecho de que el 55% de los departamentos que componen el *cluster A*, nivel alto de divulgación, sean colombianos, nos lleva a concluir que la divulgación y la transparencia de la información, necesariamente, van más allá del cumplimiento normativo. Esto también se evidencia en los mejores puntajes obtenidos con el índice de Cooke por tales entidades territoriales. El 40% de los departamentos colombianos que divulgan información financiera, consiguen mejores niveles de conformidad con IPSAS, en comparación con el máximo puntaje en los departamentos peruanos. El análisis multivariante nos ha permitido identificar las variables que podrían explicar esta situación. No obstante, se requiere de más investigación empírica que permita probar otras hipótesis y variables, tales como: la orientación política de los gobiernos regionales, el profesionalismo de los funcionarios encargados de la confección y auditoría de la información, y la dinámica de demanda y uso de la información por los diversos *stakeholders*, entre otras.

*El análisis cluster nos permite llegar a conclusiones sobre los encadenamientos observados al interior de cada uno de los tres grupos.* Por ejemplo, el análisis del dendograma en el *cluster A*, nivel alto de divulgación, evidencia tres situaciones significativas. En primer lugar, *el departamento de San Andrés, en Colombia*, aparece como un elemento que se encadena tan sólo en un segundo nivel a otro grupo de departamentos, pero que se diferencia por el tamaño poblacional y por el

nivel de divulgación que consigue. En efecto, en la observación empírica para la construcción de los índices en San Andrés, *se identificó una cultura de divulgación germinal, pero creciente*; esto se manifiesta en el buen nivel de contenido de la información que se divulga y en las características cualitativas de la misma, que no siguen la tendencia de departamentos de su tamaño y características socio-económicas. Hasta hace poco, San Andrés hacía parte de las llamadas “Intendencias y Comisarias”, al ser un territorio insular colindante con Nicaragua. Sus resultados de divulgación contrastan con los de otros departamentos de condiciones socioeconómicas similares, tales como Amazonas, Arauca y Casanare. Por ello, se podrían calificar como muy positivos los resultados observados.

Así mismo, se identifica que *Lima metropolitana y Bogotá*, las dos capitales de los países estudiados, *están dentro de un encadenamiento diferencial* en el nivel alto de divulgación (*Cluster A*). Pese a que el contenido (ICI) y la calidad (ICC) de la información que divulga Bogotá son significativamente superiores a la divulgación de Lima, *la hiper-concentración poblacional de la capital peruana* (el 30% de la población nacional) hace que estas dos ciudades se encadenen en un subgrupo.

Finalmente, *el caso de Loreto es también importante de resaltar*. Este departamento, que cuenta con una población cercana a un millón de habitantes, lo que lo hace un departamento de tamaño medio-alto, resulta ubicado en el *cluster C* (baja divulgación). Esto se debe a sus resultados en los índices DIFI, para los que sólo alcanza un nivel global del 16,20%, convirtiéndose en el peor posicionado en el país Inca. La divulgación de este departamento está incluso por debajo de los mínimos exigidos en la Ley de transparencia (por ejemplo, no divulga la información presupuestaria obligatoria).

En general, los resultados que el análisis *cluster* entrega, nos permiten confirmar la caracterización descriptiva y explicativa que hemos realizado previamente.

#### 4.6. Conclusiones del capítulo

Se han medido los índices específicos (ICI, ICC e INA) y el Índice Global de Divulgación (IGD) en los departamentos de Colombia y Perú. En promedio, la *divulgación de la información financiera y presupuestaria pública en Internet – DIFI* – que realizan los departamentos del Perú (nivel del 38,03%) es superior a la alcanzada por los departamentos Colombianos (nivel del 31,18%). No obstante, los niveles de divulgación de las entidades de gobierno territorial son más bajos, cuando se comparan con los resultados obtenidos por algunos de los gobiernos centrales de varios países latinoamericanos (Rodríguez et al, 2006). Esto puede deberse, entre otros factores, a que los gobiernos nacionales se encuentra más expuestos a las presiones de los organismos internacionales, al control de las entidades de fiscalización y a que cuentan con mejores recursos financieros y humanos (Torres, 2004; Caba y López, 2007; Rodríguez et al, 2006).

El *análisis cluster* nos ha permitido identificar tres grupos de departamentos que se aglomeran por su nivel *DIFI* y su *tamaño poblacional*. Estos grupos son de alta, media y baja divulgación. El **87%** de los departamentos del Perú se ubican en el nivel alto y medio de divulgación. Mientras tanto, el **56%** de las entidades de gobierno departamental en Colombia se sitúan en tales niveles. Es de resaltar que en ambos países el **37%** de los departamentos se ubican en el nivel de alta divulgación.

El tipo de información que más se divulga es la *presupuestaria*. Esto no sólo es impulsado por la cultura administrativa y la preponderancia del presupuesto (Benito et al, 2007), sino además por las regulaciones específicas que exigen la publicación electrónica de este tipo de informes. En el caso de la *información contable* y de los indicadores de gestión, encontramos que la divulgación que realizan los departamentos de Colombia (**42,42%**) es superior a la de los departamentos del Perú (**27,27%**). Actualmente, la divulgación de información financiera no presupuestaria de las entidades públicas en internet es voluntaria en ambos países.

Mayoritariamente, los departamentos en Colombia que tienen los peores niveles DIFI, son regiones con bajos niveles de desarrollo económico, social y con baja concentración demográfica. En el Perú, los niveles más bajos de divulgación son de departamentos ubicados en la región selvática y de la sierra. De esta manera, se podría plantear que *el nivel de desarrollo regional impacta en la implementación de reformas de la gestión financiera pública y del e-government* (Godfrey et al., 1996). No obstante, estas zonas son fuentes de recursos naturales no renovables, lo que implica que en el actual auge minero-energético que experimenta Latinoamérica, se presenten grandes desafíos para la gestión pública, de cara a conseguir un mejor bienestar social regional (Cárdenas y Reina, 2008; MHCP, 2009)

Al someter la divulgación de los *departamentos peruanos* a un análisis explicativo por medio de regresiones por pasos sucesivos, constatamos que *las variables socio-económicas del contexto departamental no se relacionan positivamente con la DIFI*. Esto implica que los mejores niveles en los promedios de divulgación, se explican mayoritariamente por la existencia de leyes, que obligan la disposición y mantenimiento de sitios web oficiales y que prescriben la divulgación de tipos específicos de información.

En el caso de los departamentos del Perú, también se evidencia que la información divulgada de *conformidad con las IPSAS* (el índice de Cooke) se explica mayoritariamente por la estandarización de formatos y por su gestión centralizada desde la Dirección Nacional de Contabilidad Pública. Este proceso promueve el cumplimiento legal, pero no garantiza otros objetivos del proceso de *endorsement* de las IPSAS.

De esta manera, en el caso de los departamentos peruanos, se puede plantear que la obligatoriedad de la Ley no necesariamente implica una mejora en la actitud de los gestores públicos hacia la transparencia. Los mejores niveles de divulgación se explicarían más por el *Isomorfismo Coercitivo y Normativo*, derivado de la presión simbólica y la obligación legal, so pena de sanción. También influye la necesidad de legitimación, mostrándose como entidades y gestores comprometidos con los valores de

la modernización de la administración pública (Lapsley, 1998; Collin et al, 2009; Pina et al, 2010b; Pollanen y Loiselle-Lapointe, 2012; Adhikari et al., 2013).

En el caso de los departamentos de Colombia, se identifica que existe una relación positiva y significativa entre la *DIFI* y el *Acceso a Internet* (PENINTER), el *Apalancamiento* (APALANC) y la *población departamental* (POBTOTAL). Estos resultados en Colombia, confirman la relación de estas variables con la DIFI, en consonancia con lo observado en el contexto internacional. También aportamos evidencia sobre el impacto positivo que tiene el *Estrés Financiero* (SERVIDEUDA) en la divulgación de información por parte de los gestores públicos departamentales.

En el contexto colombiano, el endeudamiento de los departamentos inició una senda de crecimiento después de la Constitución de 1991 y de los procesos de descentralización profundizados durante la década de 1990 (MHCP, 2009; Clavijo, 2011). Los departamentos con mayor tamaño poblacional se endeudaron, en parte, para cubrir las necesidades derivadas del traslado de mayores competencias y por la necesidad de acometer inversiones en infraestructuras para los servicios públicos bajo su responsabilidad (Sandoval, Gutiérrez y Guzmán, 2000). En el marco de las hipótesis de la teoría de la agencia, esto explica la relación positiva encontrada en el caso colombiano.

Como consecuencia del aumento del endeudamiento a finales de los años 1990, muchos departamentos vivieron crisis de deuda y tuvieron que reestructurar sus obligaciones con los acreedores a inicios de los años 2000 (Gómez y García, 2007; MHCP, 2009). Hemos señalado que, desde el marco de la teoría de la agencia, los acreedores juegan un rol como principales, sobre cuyas expectativas los gerentes públicos buscan incidir con la provisión de información financiera. Dado que el servicio de la deuda es una medida que recoge tanto el costo financiero como la amortización del principal, esta variable puede representar un mejor indicador de la presión financiera a la que están expuestas las administraciones públicas endeudadas (Luder, 1992). Esto explica la relación positiva y significativa de esta variable, encontrada en los modelos planteados. Estamos viendo que los departamentos con

*mayor endeudamiento y un mayor servicio de la deuda* para el año 2010, tienen unos *mejores índices de divulgación* de la información financiera y presupuestaria en Internet. Esto nos lleva a reforzar el argumento planteado en el primer capítulo, según el cual esta variable podría ser un estímulo en las etapas por venir en el proceso de reforma de la gestión financiera pública.

Hemos señalado previamente que el tratamiento de ciertos gastos recurrentes y los efectos de los ingresos por regalías en la *gestión del gasto de inversión*, explican las correlaciones negativas observadas en la variable “Magnitud de la Inversión” (MAGINVER), que limitan el sentido estadístico de su contrastación. Así mismo, planteamos que la dinámica económica promovida por el auge minero energético y las condiciones socioeconómicas de las regiones que originan tales regalías, explican la *relación negativa identificada para la variable Riqueza* (PIBDEPAR), en dos de los cuatro modelos de regresión.

Finalmente, hemos identificado que la incorporación de la *Conformidad con las IPSAS* (COOKE) en las regresiones que explican la DIFI en Colombia, incrementa la capacidad explicativa de los modelos. Con lo anterior podemos señalar que, en el caso de los departamentos colombianos, la conformidad con IPSAS se relaciona positivamente con los niveles de divulgación de información financiera y presupuestaria en Internet. En un entorno carente de divulgación obligatoria de información financiera por internet, se pone de manifiesto *una asimilación paulatina, pero positiva, del proceso de modernización del sistema de contabilidad gubernamental*, que ha implicado un *endorsement* (armonización) con las IPSAS. A su vez, esto parece repercutir en una mejora de la DIFI.

## CONCLUSIONES

En los últimos treinta años, las reformas de la administración pública han ocupado un lugar privilegiado en la agenda de los políticos, los programas de gobierno, las actividades de los funcionarios, las expectativas de los ciudadanos y se han constituido en un mercado para los consultores (Broadbent y Guthrie, 2008; Lapsley, 2009; Humphrey y Miller, 2012). El *New Public Management*, lejos de haberse agotado luego de años de uso por parte de los reformadores, ha evolucionado, se ha fusionado con otras corrientes y, apoyado en diversos avances teóricos y tecnológicos, continúa impulsando las reformas.

Quizás una de las características de estos años de “modernización” del Sector Público, es que el lenguaje y las expectativas han sido más ambiciosos que las transformaciones y los logros en eficiencia y bienestar (Pollitt, 2011). Muchos países han implementado reformas, pero no todos han convergido plenamente hacia ellas. Las diferencias culturales, institucionales, sociales, históricas, macro, micro y meso económicas, influyen en la aceptación, el grado de asimilación y en los resultados

alcanzados. Comprender las condiciones en que los modelos de gestión pública se “trasladan” y expanden a diferentes países, es determinante para el desarrollo de las ciencias económicas y sociales. A la vez, identificar las variables del contexto, de comportamiento y la dinámica de instrumentalización de las reformas, resulta determinante para el diseño y la evaluación de las políticas públicas.

En esta tesis contribuimos a la comprensión de las reformas de la gestión financiera pública en el contexto Latinoamericano. Particularmente, la investigación se ha centrado en caracterizar la reforma de la contabilidad gubernamental en Colombia y Perú y en valorar sus efectos en la transparencia y la divulgación de información financiera y presupuestaria en Internet. Metodológicamente la investigación siguió un enfoque holístico, interrelacionando una perspectiva cualitativa y un enfoque empírico. Esta integración nos permitió ampliar la capacidad comprensiva de los resultados explicativos, teniendo presente el contexto de los casos abordados.

Las principales conclusiones de nuestra investigación pueden agruparse siguiendo la secuencia de los capítulos de la tesis.

En relación al *Capítulo 1, “Innovaciones en Contabilidad Gubernamental en Latinoamérica: Los Casos de Colombia y Perú”*, podemos plantear:

1. Las reformas de la contabilidad gubernamental en Colombia y en Perú, **son innovaciones en gobernanza**. Pese a que existen diferentes estímulos, **la reforma del Estado, la doctrina dominante** y el papel de **los organismos e instituciones financieras multilaterales**, se tornan determinantes para introducir las agendas de las reformas.

Las reformas que se han llevado a cabo en Colombia y Perú para transformar sus Sistemas Contables Públicos, han implicado a varios agentes, organizaciones, marcos normativos y esquemas operativos. Esto ha supuesto modificaciones de los acuerdos institucionales y de las interacciones entre los gestores públicos, los funcionarios, los

productores de la información, los auditores y los usuarios. Los cambios, aunque con diferentes niveles de profundidad, no han sido simplemente técnicos, sino que tienen implicaciones sociales. Se transforma la manera de ver y de intervenir en la gestión pública, por medio de la información financiera. Por consiguiente, las reformas innovan las relaciones de gobernanza del Sector Público.

Al mismo tiempo, estas reformas se enmarcan en proyectos de mayor envergadura que buscan transformar integralmente al Estado. Aunque las crisis macroeconómica y fiscal juegan un papel importante, puesto que evidencian la urgencia de las reformas, se ha podido establecer que, en los casos estudiados, los organismos multilaterales y sus propuestas han actuado como los principales impulsores para transformar la contabilidad gubernamental. Los estímulos son, en ocasiones, directos y están asociados a préstamos y ayudas para el desarrollo. En otras ocasiones, los impulsos son más sutiles, difundidos por medio del mensaje simbólico de estar a la vanguardia y de implementar las recomendaciones de punta que los expertos internacionales recomiendan en materia de gestión y de contabilidad. La doctrina dominante en gestión pública es el *New Public Management*. En contabilidad, la doctrina dominante promulga la adopción del devengo y la convergencia a un único juego de normas, concretamente las de mayor visibilidad internacional.

2. La interacción entre las **variables de contexto** y las **variables de comportamiento** es determinante para la asimilación real, las etapas y los logros concretos de las reformas. El **contexto es determinante** para que las reformas se implementen y para que consigan los objetivos planteados. No obstante, se evidencia la predominancia de unas variables sobre otras.

Al caracterizar las variables de contexto, las variables de comportamiento y las variables instrumentales, se ha podido evidenciar la convergencia de factores que actúan como fuerzas que se contraponen, o que disminuyen el ritmo, en los procesos de reforma. Por un lado, los promotores y los conductores convergen para justificar y planificar los cambios con la mayor diligencia, esperando el menor traumatismo (se

introducen instrumentos y modificaciones legales). Por otro lado, la estructura administrativa, el cuerpo de funcionarios y la cultura del Sector Público, actúan ralentizando las reformas o implicando ajustes de diseño.

Una lectura de esta situación desde la doctrina dominante, señala que el cambio organizacional siempre encuentra resistencia, debido a que los funcionarios y la cultura administrativa se dedican a la defensa de las prácticas pasadas o de situaciones que les son favorables (el *statu quo*). Los funcionarios buscarían evadir el costo personal del cambio y la cultura “burocrática” evita sistemas de supervisión que exijan mayores esfuerzos.

No obstante, una lectura heterodoxa señala que no siempre las reformas encuentran resistencia deliberada por causas oportunistas. Los obstáculos a las reformas, podrían deberse a que las condiciones contextuales no permiten asimilar adecuadamente un modelo diseñado en entornos culturales, sociales y administrativos diferentes. También, se explicaría debido a que un proceso de esta envergadura, reclama una gestión del cambio que puede sobrepasar las expectativas y los costos establecidos en la concepción y en la estrategia original de la reforma.

En los casos de Colombia y Perú, se evidencia que el grado de descentralización administrativa y financiera, influye de manera determinante en la expansión e implementación de las reformas. El gobierno central logra asimilar con mayor diligencia y menores traumatismos las reformas, puesto que hay una mejor dotación de recursos y operan de forma más directa los mecanismos de incentivos y de supervisión. Por su parte, en las regiones hay un déficit de recursos técnicos capacitados, no se evidencian los beneficios directos de los procesos y los órganos de supervisión actúan con limitaciones significativas. También hay factores políticos diferenciales en las regiones (clientelismo, populismo, rescoldos de conflictos sociales y armados, entre otros).

Todo lo señalado nos lleva a plantear que las condiciones del contexto son determinantes para la asimilación, las etapas y la consecución de los objetivos planteados en la reforma. Por esta razón los plazos originalmente fijados para conseguir

los resultados han tenido que ser ajustados, impulsando una modificación en la estrategia inicial (de un solo paso).

En el Perú, el propio contexto y los obstáculos encontrados, hacen surgir tendencias que muestran el posible cambio de la estrategia de adopción, para conducir el proceso hacia una armonización de las IPSAS.

3. Algunas reformas e innovaciones, tales como **la adopción de las IPSAS**, se dan en un contexto de **Isomorfismo normativo, coercitivo y mimético**. En los casos estudiados no existían evidencias o diagnósticos que señalaran la “necesidad” de armonizar o adoptar las IPSAS, por parte de los Sistemas Contables Públicos de cada país.

Una vez la reforma ha sido introducida, múltiples factores actúan para mantener la senda de “mejoramiento”. La etapa de introducción de las reformas se caracteriza por la adopción del devengo. El paso posterior implica incrementar la calidad y la utilidad de la información producida. Se plantea que este incremento se consigue implementando las mejores prácticas contables que, a la luz de las reformas internacionales, serían las IPSAS. En todo este proceso hay una influencia directa, pero sutil, de estímulos externos, ya que las instituciones financieras internacionales proveen instrumentos, asesoría y recursos financieros para alinearse con tales normas.

En este contexto, los conductores y promotores de las reformas no esperan a una evaluación global de los logros del proceso previo. Es más, quizás no los necesitan, porque ya vienen prescritas las etapas en los documentos de los organismos multilaterales (Por ejemplo, *The Reports on the Observance of Codes and Standards – ROSC*).

Adoptar o armonizar las IPSAS (realizar el *endorsement* legal) es el elemento más estratégico para impulsar la siguiente etapa de la reforma. Todo comienza a reforzarse, pues el marco legal promueve y “obliga” la modernización. Con esto los

funcionarios en los niveles directivos de las organizaciones se alinean con los cambios para dar respuesta a las exigencias de la ley.

Pero, al mismo tiempo, mantener el liderazgo para estar en consonancia con las tendencias de modernización, se convierte en una prioridad que auto-justifica a los técnicos que se comprometen con las reformas. Es una señal distintiva de su condición de “agentes modernos”, de su compromiso con la eficiencia y el cambio.

Estos procesos son característicos del isomorfismo coercitivo, normativo y mimético y se sintonizan con los resultados de un amplio número de investigaciones sobre los procesos de reforma en el entorno internacional.

4. Dentro de los **principales logros** de las reformas de la gestión financiera pública, están la consecución de la **estabilidad fiscal** y la mejora en el **seguimiento de las finanzas públicas**. Los principales aspectos que aún no evidencian logros, se relacionan con la **utilidad de la información financiera** patrimonial para la **toma de decisiones** y con su uso por parte de los ciudadanos para la **ampliación de la democracia**.

La búsqueda de estabilidad fiscal y la mejora del manejo de las finanzas públicas, han sido objetivos vinculados a las reformas de la contabilidad gubernamental. Estos propósitos fueron más evidentes en el caso peruano, debido a los profundos desequilibrios de las décadas de 1980 y 1990. En el caso colombiano, luego de profundizada la descentralización territorial, hacia finales de 1990, la crisis fiscal y de endeudamiento de los departamentos se tornó en un impulso importante para continuar las reformas.

En ambos casos, se evidencia que las reformas de los Sistemas Integrados de Administración Financiera, han conseguido una senda de estabilidad fiscal. La información financiera y presupuestaria ha participado en estos logros, puesto que ha permitido visualizar el endeudamiento público acumulado, desplegando instrumentos

útiles para el control de las finanzas públicas. En el caso colombiano, los límites de endeudamiento de las entidades territoriales están basados en un esquema de categorización en el que es determinante la información financiera relativa a los pasivos y a los ingresos causados (ley 715/2001). En el Perú, por la integración de la información de la deuda, de tesorería, presupuestaria y contable en un mismo sistema, es indudable que la reforma ha contribuido a la estrategia de seguimiento y gestión de las finanzas públicas (Banco Mundial, 2009).

En el mismo sentido, las reformas han obligado a clarificar y definir cuáles son los bienes y derechos que cada entidad administra. Los procesos de levantamiento de inventarios y de depuración de las cuentas por cobrar, evidencian acciones generadas por las reformas y que potencian el control y salvaguarda del patrimonio público.

Sigue siendo necesario articular la información financiera patrimonial con la toma de decisiones en las entidades públicas. La preponderancia del presupuesto es manifiesta en la asignación de recursos, en la definición de las políticas micro y macroeconómicas, así como en la rendición de cuentas. Uno de los retos que surge a este respecto, es definir si la información financiera que se está produciendo, responde a las necesidades de “gestión” de las entidades públicas.

Finalmente, es necesario establecer el papel que juegan los ciudadanos como usuarios de la información financiera y presupuestaria pública. Es cierto que, de manera indirecta, los ciudadanos pueden beneficiarse de índices o informes de entidades privadas o de ONG’s, que se basan en la información financiera pública. También podríamos plantear, *a priori*, que es preferible que exista esta información a su inexistencia. No obstante, la utilización directa de esta información por parte de los ciudadanos, así como su aporte a la consolidación de una mejor democracia, están por clarificarse. Este es un campo de investigación que requiere mayor avance.

5. Fruto del aprendizaje de los procesos de Colombia y Perú, se identifica que el **diseño Legal de la Reforma** y la **existencia de Entidades Líderes**, resultan determinantes para los procesos de modernización. Por ello convendría evaluar su posible incorporación al *MRGF*.

El diseño legal de la reforma es una variable importante en sí misma, que convendría incluir en el *Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera – MRGF–*. Se refiere a la manera específica en que se concibe a la contabilidad pública y a su jerarquía, ubicación y responsabilidades dentro de la estructura del Estado. Así, una mirada *sistémica* de la contabilidad, que la articule con otros sistemas, como el control, el presupuesto e incluso las Cuentas Nacionales, es determinante para las reformas. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública, en Colombia, y el Sistema Nacional de Contabilidad, en el Perú, evidencian la importancia del diseño legal de la reforma.

También se identifica que, cuando a los organismos reguladores de la información contable del Sector Público se les entregan responsabilidades en los ámbitos de las entidades de gobierno y de las empresas, es probable que su cualificación y capacidad técnica aumente. Esto se debe a que el proceso de regulación en las empresas es más dinámico y está expuesto a mayores innovaciones, lo que potencia un mejor conocimiento técnico. A la vez, esto hace que resulte más fácil el proceso de convergencia hacia unos mismos criterios.

Un segundo aporte de estas experiencias, consiste en hacer relevante la existencia de entidades que están sujetas a la aplicación de las reformas, pero que no son agentes pasivos del proceso, por el contrario, son *Entidades Líderes*. Estas entidades no están esperando las definiciones que realicen los conductores de la reforma o los organismos de regulación. Los ministerios, las grandes entidades encargadas de las infraestructuras, las empresas públicas de mayor tamaño, entre otras, son entidades para las que las decisiones de la reforma pueden tener impactos profundos. Dado que gozan de recursos humanos cualificados, de medios financieros para emprender proyectos de modernización y de experiencia acumulada, estas entidades interactúan en la reforma

siendo proclives o reactivas a la misma. Buscan influenciar, en uno u otro sentido, a los responsables directos, y se acompañan de otros usuarios estratégicos de la información, para reclamar su participación en las definiciones importantes del proceso. Por ello convendría incluir esta variable en el *MRGF*.

En cuanto al *Capítulo 2. “El Contenido de la Modernización de la Información Financiera Gubernamental: El papel de las IPSAS”*, podemos concluir:

6. Es admitido que **el devengo podría potenciar una mejor información** para la rendición de cuentas y la toma de decisiones públicas. No obstante, la preponderancia de la información presupuestaria implica limitaciones a la utilidad de la información contable basada en el devengo.

Los sistemas contables públicos evolucionan, en la medida en que las variables que los definen se transforman. La entrada del devengo a la contabilidad gubernamental, no es sólo un promotor de cambios, es también respuesta a la paulatina modificación de la lógica y la operatividad del Sector Público. Se admite ampliamente que la contabilidad basada en el devengo provee un mayor contenido informativo para reconocer los activos, los pasivos y el patrimonio públicos, que la información basada en caja. A la vez, el devengo estructura un sistema de información que refleja de manera más adecuada el proceso operativo público, mostrando los resultados futuros de las decisiones actuales. Esto sin duda redundará en mejores mecanismos de decisión y de control en la gestión pública.

No obstante, el proceso de cambio es complejo. El presupuesto está instalado, por razones prácticas e históricas, en la dinámica de la administración pública. Muchas operaciones del Sector Público no logran ser representadas bajo la lógica del devengo pleno. Soslayar estos impases, puede implicar la coexistencia de diversas bases y la permanencia de la información presupuestaria basada en caja. Por tanto, la duplicación de sistemas de información podría poner en cuestión los objetivos de eficiencia y economía que la reforma misma promueve.

7. El modelo contable de las **IPSAS está en evolución**. Los proyectos de regulación en que trabaja el IPSASB muestran la **tendencia** a dar respuesta a las **especificidades del Sector Público**. En este marco, existen varios retos para el regulador y para el modelo que promueven las IPSAS. Uno de ellos es la consecución de **legitimidad de las normas**.

El modelo contable para el Sector Público, basado en el devengo, con mayor visibilidad internacional, es el que se consigue con la aplicación de las IPSAS.

A pesar de que el objetivo de convergencia a un único juego de principios está en la agenda internacional, varios de los proyectos que desarrolla actualmente el IPSASB parecen mostrar la tendencia a emitir normas que respondan a las especificidades del Sector Público. La redacción de un Marco Conceptual propio, implica un proceso de evaluación de la coherencia y consistencia del modelo contable para darle identidad. Por tanto, la coherencia del modelo resulta compleja, cuando retoma criterios que buscan satisfacer las necesidades y los objetivos de información para diferentes usuarios, bastante heterogéneos. La información útil para rendir cuentas y tomar decisiones en el Sector Público no es necesariamente la misma que es útil para la toma de decisiones bajo el enfoque que prioriza a los inversores y proveedores de financiación, como lo hacen las IFRS. Esto impone retos al modelo contable internacional para el Sector Público.

El debate sobre la legitimidad de una regulación que proviene de una entidad privada y que impactará a las entidades del Sector Público tampoco ha concluido. La definición de los criterios a observar en la contabilidad gubernamental puede tomar matices de política pública. En tal sentido, externalizar la definición de la política pública, parece ir en contravía con los valores y preceptos de la democracia constitucional liberal. IFAC trabaja en robustecer los mecanismos de supervisión sobre el IPSASB, de cara a asegurar una participación equilibrada en términos de grupos de interés, orígenes geográficos y participación de entidades multilaterales. Diferentes organismos internacionales están comprometidos en conseguir legitimidad para el modelo de las IPSAS, basándose en el argumento de su naturaleza eminentemente

técnica. De esta manera, la legitimidad provendría de la utilidad de la información que se produzca con base en tales normas.

8. **El uso de las IPSAS está incrementándose**, pero aún no es claro el estado internacional de su aplicación por parte de los gobiernos nacionales. La adopción de estas normas por parte de **organizaciones supranacionales e instituciones multilaterales**, revela su rol activo **en la promoción** de las IPSAS.

La aplicación de las IPSAS está en expansión. Hemos concluido, en el primer capítulo, que las reformas de la gestión financiera pública impulsan la incorporación de estas normas en las estructuras legales de los países, para conseguir su posterior aplicación. No obstante, aún existe poca claridad sobre la dinámica internacional del *endorsement* de las IPSAS. Los datos de IFAC también tienden a generar confusión, pues no establecen con claridad cuáles son los países que aplican plenamente las normas. Esto puede deberse a que es un esquema regulativo relativamente reciente y a que los cambios en el Sector Público toman mucho más tiempo que las dinámicas de innovación en el sector privado. Sin duda, influye también el vacío de legitimidad “democrática” de este marco regulatorio y la resistencia que ello genera, para su introducción, en los cuerpos políticos los países.

Precisamente, buscando legitimidad para las IPSAS, las organizaciones supranacionales y las instituciones multilaterales se han comprometido en promover su adopción (FMI, BM, BID, entre otros) así como en implementarlas en la producción de su propia información financiera (OCDE, ONU, OTAN, OEA, UE). Esto pretende mostrar la conveniencia de un lenguaje homogéneo entre los países y las organizaciones multilaterales en que participan los gobiernos. No obstante, también surgen dudas acerca de la conveniencia de extrapolar los éxitos de la aplicación de estas normas desde organismos supranacionales hacia los gobiernos.

9. En Latinoamérica, **seis países** han realizado procesos de *endorsement* de las **IPSAS**: Perú, Colombia, Costa Rica, Brasil, Chile y Uruguay. Otros **diez países** **están evaluando el camino a seguir**. Los países que a la fecha muestran avances concretos significativos en la implementación de las normas son: Colombia, Perú y Costa Rica.

En las últimas décadas, los países latinoamericanos han puesto en marcha diversas reformas de la Administración Pública. Esto ha supuesto la implantación de sistemas integrados de administración financiera, que se han traducido ya en resultados concretos fruto de su aplicación. Por ello hay una tradición en la utilización del devengo como base de la contabilidad gubernamental y existe una mayor disposición a continuar con reformas que busquen incrementar la calidad y la utilidad de la información financiera pública.

Por esta razón, la siguiente fase de las reformas, consistente en establecer el *endorsement* legal de las IPSAS, se está llevando a cabo en la región. Concretamente hay seis (6) países que ya han realizado la adopción de estas normas o la armonización de acuerdo con ellas. Los procesos de adopción, supondrían la incorporación total del marco normativo de las IPSAS. Esta opción podría calificarse como radical y reclama un nivel de desarrollo previo de los Sistemas Contables Públicos. Entre otros elementos, se requiere que existan: adecuados sistemas de registro en cada entidad, inventarios individualizados de los activos y pasivos, disposición de medios y recursos para implementar normas que están en permanente evolución, y capacitación del personal.

La estrategia de armonización implica incorporar algunos de los criterios técnicos contenidos en las IPSAS, efectuando una adaptación de las normas en armonía con las condiciones legales, económicas y contextuales de una jurisdicción específica. Esta es una estrategia menos rupturista que la adopción, pero tiene menor impacto “*mediático*” internacional, en el campo de las modernizaciones. La armonización, parece permitir una mayor sostenibilidad de las reformas en el medio plazo y podría potenciar el tránsito hacia sistemas contables más avanzados.

En la región, actualmente diez países están estudiando los posibles impactos de escoger uno de estos caminos para continuar las reformas de la contabilidad gubernamental.

10. Se pueden caracterizar **tres tipos de críticas** a la implementación del devengo y a la adopción de las IPSAS en el Sector Público. Las primeras señalan los **débiles resultados del proceso**, por la preponderancia del presupuesto. Las segundas destacan las limitaciones **de la contabilidad empresarial** para dar cuenta de la **dinámica económica y de la lógica socio-política** del Sector Público. Finalmente, el tercer tipo de críticas, plantea que este proceso no es simplemente técnico y que implica una **transformación de la racionalidad del Sector Público**, con impactos en el bienestar general.

El primer tipo de críticas señala que existe una preponderancia de la información presupuestaria, por lo que la implantación del devengo resulta ineficiente, en términos de los costos y beneficios de las reformas. Por tal razón, prevalece una retórica y un proceso de isomorfismo, con lo que las entidades terminan produciendo información financiera que no impulsa la toma de decisiones ni una mejor rendición de cuentas y que, en cambio, cumple roles de racionalización y de legitimación. Se plantea que, de hecho, en el plano económico la toma de decisiones continúa basándose en la información obtenida a partir del presupuesto.

El segundo grupo de críticas señala que la dinámica económica gubernamental difiere de la lógica convencional empresarial. Esto implica que varios elementos conceptuales y operativos de la contabilidad empresarial no resultan adecuados para la economía del Sector Público. Su traslado genera una inadecuada representación de la situación económico-financiera de las entidades públicas. Los reparos son doctrinarios y operativos, y abordan la definición y reconocimiento de activos, de intangibles, de provisiones, la medición en ausencia de mercados y transacciones comerciales, entre otros. Se critica que las IPSAS se fundamenten en el modelo contable dirigido a satisfacer necesidades de información para los mercados financieros (IFRS), por la

preponderancia de mediciones del desempeño basadas en la lógica de la maximización del valor bursátil. Por ello, estas críticas plantean que el desempeño financiero es un indicador que carece de sentido como medida de la actividad gubernamental para proveer bienes y servicios públicos.

En cuanto al tercer tipo de críticas, estas señalan que la implementación del devengo y la adopción de las IPSAS, despliegan procesos que no son simplemente técnicos ni neutrales, sino que implican transformaciones en la racionalidad política y en la concepción misma del Estado. Con ello se incorpora un punto de vista ideológico (neoliberal) con profundos efectos sobre los procesos democráticos y el bienestar social. La lógica de cálculo financiero que promueven las IPSAS, no permite reconocer las externalidades positivas fruto de la acción del Estado y que no logran ser captadas por los flujos de caja descontados circunscritos a una sola entidad. Con ello se difumina la distinción esencial de la economía pública. La incorporación de esta nueva racionalidad, hace que el Sector Público quede expuesto a las acciones y decisiones de agentes sintonizados con el entramado financiero: inversores, agencias calificadoras y especuladores, entre otros.

En relación al *Capítulo 3. Transparencia y Divulgación de la Información Financiera y Presupuestaria: Los Efectos Esperados con las Reformas*, se puede concluir que:

11. La reforma de la contabilidad gubernamental, particularmente **la implementación del devengo**, ha sido promovida argumentado que será un motor para **mejorar la transparencia** del Sector Público. **Expresamente las IPSAS** pretenden mejorar la rendición de cuentas y la toma de decisiones públicas, lo que implicaría **mayor transparencia**.

La transparencia se ha posicionado globalmente como un precepto, un valor, una política, un conjunto de prácticas, entre otras conceptualizaciones, que debe guiar la acción pública y privada. Particularmente, para el gobierno, la transparencia es un

ingrediente determinante de la rendición de cuentas ante los ciudadanos y otros grupos de interés. Por ello, por su carácter imperativo en tiempos de globalismo, puede correr el riesgo de un uso retórico. Una visión “instrumental” que permite evaluar la transparencia de manera concreta, vincula su definición y operación con la disposición de información que, cumpliendo con unas características cualitativas, potencie su acceso para el mayor volumen de usuarios por medio de Internet.

Esta concepción de la transparencia entrega una relevancia significativa a la información financiera y presupuestaria, como un importante vehículo que hace visibles las decisiones públicas del gobierno y sus impactos sobre los recursos financieros y el patrimonio públicos. En un contexto de ampliación de la financiación pública por medio de los mercados, la información financiera también da cuenta de la responsabilidad intergeneracional de la gestión pública, puesto que permite evidenciar el grado en que se comprometen los recursos públicos futuros, en el desarrollo de proyectos y acciones en el presente. Bajo este esquema, las IPSAS se han posicionado, y auto-promovido, como un marco regulativo que promueve la transparencia.

12. Otras reformas sintonizadas con el *NPM*, tales como la implementación del **Gobierno Electrónico**, se articulan estratégicamente con la modernización de la gestión financiera pública. Esto potencia **la utilización de Internet para ampliar la divulgación de información financiera y presupuestaria** de las entidades públicas.

La implantación del Gobierno Electrónico viene a potenciar la transparencia por medio de la Divulgación de Información Financiera y Presupuestaria en Internet - DIFI, ya que disminuye los costos de distribución y abre la posibilidad de un acceso indiferenciado, mitigando el riesgo de discriminación, con costos directos marginales. También, esta potencialidad positiva se acompaña de algunas incógnitas o puntos oscuros. La confiabilidad y consistencia de la información divulgada es aún un aspecto que requiere mejora. Por ende, el volumen de información divulgada puede en ocasiones eclipsar la calidad de la misma. También, la disposición de información no

garantiza capacidad de comprensión, interpretación y uso, para ejercer alguna forma de control de los gestores públicos por parte de los ciudadanos.

Múltiples frentes de investigación se han posibilitado gracias a la implementación del *E-government* y al auge de la DIFI. Los resultados de estos trabajos evidencian un significativo compromiso institucional para potenciar el uso de Internet como herramienta de interacción del gobierno con los ciudadanos. La disposición de información y la interactividad aumentan y generan nuevas relaciones que pueden estar modificando a la administración pública y a las expectativas ciudadanas. El tránsito hacia fases más avanzadas del Gobierno Electrónico, reclama modificaciones en los estilos de administración y en la cultura organizacional, cambios que parecen estar en marcha.

La literatura es abundante y nos ha permitido relacionar, conceptual y operativamente, la transparencia con la divulgación de información en Internet. A la vez, hemos podido vincular la conformidad con un determinado marco regulativo con el aumento de transparencia. Fruto de este proceso hemos seleccionado dos índices, como instrumentos operativos para nuestra investigación empírica. El Índice de divulgación, DIFI, desarrollado por Caba et al (2008) y el índice de conformidad, Cooke, ajustado y contrastado por Torres (2004), fueron seleccionados para nuestra investigación.

En cuanto al *Capítulo 4. “Evidencias empíricas de los Efectos de las Reformas sobre la Divulgación de la Información Financiera y Presupuestaria en los Departamentos de Colombia y Perú”*, podemos concluir:

13. En promedio, la *divulgación de la información financiera y presupuestaria pública en Internet – DIFI –* que realizan los **departamentos del Perú** (nivel del 38,03%) **es superior** a la alcanzada por los **departamentos de Colombia** (nivel del 31,18%).

El más alto nivel promedio observado en la divulgación de la información de los departamentos en el Perú, se explica por la prescripción legal de contar con un sitio web y de publicar en Internet los informes presupuestarios. Cuando se mide la divulgación de información que no es obligatorio publicar electrónicamente, el nivel DIFI de los departamentos de Colombia es mayor. Esto ocurre, por ejemplo, con la información financiera y los indicadores de gestión. En su conjunto, para este tipo de informes, los departamentos colombianos alcanzan un nivel de 42,42%, mientras que los departamentos peruanos obtienen un nivel de 27,27%.

Esto nos lleva a concluir que la existencia de una Ley promueve un comportamiento más homogéneo de los departamentos. El mandato de la Ley opera aquí. No obstante, el cumplimiento legal no garantiza una modificación de la actitud hacia la transparencia por parte de los gestores públicos, puesto que aquellos tipos de información que quedan por fuera de la ley, no son divulgados electrónicamente, aun cuando han sido producidos por las entidades.

14. La divulgación de la Información Financiera y Presupuestaria en Internet – **DIFI** – por parte de los **departamentos de Colombia**, está positiva y significativamente relacionada con el tamaño de la **Población, el Acceso a Internet, el Apalancamiento y el Estrés Financiero**. Así mismo, hemos identificado que el grado de **Conformidad con IPSAS**, en la información financiera de estas entidades, se relaciona positiva y significativamente con el nivel de divulgación **DIFI**.

Las variables Población, Acceso a Internet y Apalancamiento han sido ampliamente contrastadas en la literatura que versa sobre transparencia y divulgación de información por medio de Internet. Un aporte de esta tesis, para el caso Colombiano, es contrastar las variables Estrés Financiero y Conformidad con las IPSAS.

El Estrés Financiero, medido a partir del servicio de la deuda (gastos financieros más amortizaciones del capital), es una variable más comprensiva de la capacidad de

una entidad pública para hacer frente a sus obligaciones futuras. En un contexto de crisis de deuda, como el que vivieron los departamentos en Colombia a finales de los años 1990 y que comenzó a superarse a partir de 2002, se tornó importante para los prestamistas y proveedores de financiación conocer la capacidad que tienen las gobernaciones para honrar sus deudas. De esta manera, parece que los departamentos que cuentan con un monto más elevado de servicio de la deuda, están realizando una mayor divulgación de información por medio de internet, con el objetivo de mantener la confianza de sus acreedores.

Así mismo, los departamentos que están divulgando información financiera, atendiendo a una mayor conformidad con los criterios contenidos en la IPSAS 1, están obteniendo mejores niveles de DIFI. En estos departamentos parece existir un mayor compromiso e identidad con las reformas y la modernización de la contabilidad gubernamental.

15. El tamaño de **la Población**, es la única variable independiente que se relaciona de manera positiva y significativa con los niveles de divulgación, **DIFI**, en los **departamentos del Perú**. Al mismo tiempo, el nivel de **Conformidad con IPSAS**, tampoco aporta a la explicación de los niveles de divulgación observados.

Los modelos de regresión de la divulgación de información por parte de los departamentos del Perú, evidencian que la mayoría de las variables socio-económicas del contexto departamental no están relacionadas, ni positiva ni significativamente, con la DIFI. Esto implica, como lo hemos señalado previamente, que los mejores niveles de divulgación, en promedio, se explican mayoritariamente por la existencia de leyes, que obligan la disposición y manteniendo de sitios web oficiales y que prescriben la divulgación de tipos específicos de información.

Únicamente la variable “Población” resultó positiva y significativamente relacionada con la DIFI. En el contexto peruano, esto se debe a la alta concentración

poblacional en la ciudad de Lima, así como en el departamento de Lima y en la provincia del Callao (también en otros departamentos de la zona costera). En estos tres departamentos se concentra la tercera parte de la población del país. Al mismo tiempo, estas son las regiones que se ubican en los más altos niveles de divulgación.

En el caso de los departamentos del Perú, también se evidencia que el nivel de conformidad con las IPSAS (el índice de Cooke) en la información financiera divulgada, se debe a la estandarización de formatos y a su gestión centralizada desde la Dirección Nacional de Contabilidad Pública. Este proceso promueve el cumplimiento legal, pero no garantiza otros objetivos del proceso de *endorsement* de las IPSAS

16. El **análisis cluster** nos ha permitido comparar y agrupar los departamentos, atendiendo a su nivel de DIFI y al tamaño de su población. Esto nos permitió identificar tres grupos de departamentos, con **Alta, Media y Baja divulgación**. El análisis de los departamentos con los más bajos niveles de divulgación, nos permite inferir que el **desarrollo regional** y el grado de **descentralización** impactan en la implementación de las reformas.

El análisis *cluster* nos permitió identificar que los departamentos con baja divulgación son el 29% del total. Mientras que aquellos que obtienen altos niveles de divulgación representan el 38% de los departamentos. En la divulgación baja, son preponderantes los departamentos colombianos (82%), pero, al mismo tiempo, también representan la mayor proporción en el grupo de alta divulgación (55%). Esto confirma que la divulgación en el Perú, concentrada en un nivel medio, es impulsada por el cumplimiento de unas obligaciones legales que garantizan homogeneidad.

Al mismo tiempo, el análisis de los niveles bajo y medio de divulgación, nos permite ver que en aquellos departamentos que tienen los niveles de desarrollo económico y la concentración poblacional más bajos, es donde se presenta un menor avance en la DIFI. El análisis detallado que permite el levantamiento de los datos para nuestros índices, así como la búsqueda de la información estadística de las variables

explicativas, nos evidenció problemas de contenido y de calidad en la información divulgada por estos departamentos. Esto ocurre en los departamentos de ambos países que se ubican en este grupo de baja divulgación. Por lo tanto, podemos inferir que el nivel de desarrollo regional impacta en la implementación de las reformas de la gestión financiera pública y del *E-government*.

Igualmente, cuando se estudian la especificidades de los departamentos que constituyen los niveles medio y alto de divulgación, particularmente en el caso del Perú, se evidencia que la homogeneidad que permite el SIAF-SP, junto con los formatos estandarizados para la producción de los informes financieros, tienen efectos positivos y negativos para las reformas. Los aspectos positivos, se refieren a la mayor expansión de los aplicativos y al proceso menos “traumático” de implementación. En cuanto a los efectos negativos, la estandarización no promueve una actitud hacia la transparencia, ni potencia el reconocimiento de las condiciones contextuales, es decir, el fondo socio-económico de las actividades de los gobiernos regionales. El proceso de reforma se podría reducir así, a una dinámica de operar aplicativos y rellenar formatos, sin modificar la cultura administrativa ni potenciar la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos.

17. Los casos de los departamentos de **Colombia y Perú**, nos permiten identificar que las **reformas de la gestión financiera pública están impactando en la transparencia**. Particularmente en el caso Colombiano, podemos identificar una relación positiva entre la Conformidad con las IPSAS y la divulgación de información que amplía la transparencia.

En uno u otro sentido, se evidencian elementos que nos permiten señalar que hay un impacto de las reformas en el aumento de la transparencia de la información financiera y presupuestaria en los departamentos de los dos países. Esto puede venir de la mano de la obligación legal, o de la paulatina modificación y asimilación del ideario de las reformas. También existen comportamientos que siguen un isomorfismo, bien a causa del mimetismo, la coerción simbólica o la imposición técnica. No obstante, y pese

a que los niveles de divulgación aún son bajos, no es aventurado señalar que hoy existe más información abierta al público sobre la gestión financiera de las entidades estatales que antes de las reformas. En este sentido, la convergencia de las reformas de la gestión financiera y del Gobierno Electrónico ha sido muy relevante.

Queda un camino importante por recorrer. Por ello se requiere más trabajo, por ejemplo, por parte de las organizaciones de la sociedad civil, para lograr traducir este mayor flujo de información en conocimiento y en acción de la ciudadanía, para conseguir que las decisiones de los gestores públicos atiendan prioritariamente al interés público y la búsqueda del bienestar social.

En el caso de los departamentos colombianos, la conformidad con IPSAS se relaciona positivamente con los niveles de divulgación de información financiera y presupuestaria en Internet. Por ello, podemos plantear que, en un entorno carente de divulgación obligatoria de información financiera por Internet, se pone de manifiesto una asimilación paulatina, pero positiva, del proceso de modernización de la contabilidad gubernamental, que ha implicado un *endorsement* (armonización) con las IPSAS. A su vez, esto parece repercutir en una mejora de la DIFI.

Como *síntesis general de nuestro trabajo* señalamos que:

Las aportaciones de esta tesis son cuatro (4). Primero, aplicamos a dos casos un modelo metodológico de caracterización (*MRGF*) que permite la comparación internacional de los procesos de reforma. En segundo lugar, caracterizamos el estado del *endorsement* internacional de las IPSAS y sistematizamos los retos y críticas que enfrentan, tanto el devengo como estas normas, por su aplicación en el Sector Público. Tercero, aportamos evidencia empírica sobre los niveles de divulgación de la información financiera y presupuestaria en Internet por parte de los departamentos de los dos países. A la vez identificamos algunas de las variables que explican tal divulgación. Finalmente, en cuarto lugar, hemos contrastado la incidencia de las reformas (la conformidad con las IPSAS) en la mejora de la transparencia y aportamos

## CONCLUSIONES

---

la contrastación del estrés financiero, como una variable directamente relacionada con la DIFI y que no ha sido ampliamente retomada en la literatura previa.

Las reformas continúan y los ciudadanos empiezan a seguir estos procesos con más detenimiento. Las tensiones se profundizan, porque surgen efectos no esperados, o al menos no señalados públicamente, fruto de las reformas. La investigación académica puede aportar diagnósticos en este campo. No obstante, la agenda de acción no debería recaer solamente en manos de “expertos”, porque con estos cambios se determina el rumbo de la democracia.

**ANEXOS**



**Anexo No. 1.****ENTREVISTA SEMI-ESTRUCTURADA PARA AGENTES PRIVILEGIADOS.****Objetivo de la entrevista:**

Identificar las percepciones de actores privilegiados, sobre el proceso de reforma de la gestión financiera, particularmente de la contabilidad gubernamental, en los casos estudiados.

**Estructura de la entrevista**

La entrevista está constituida por dos partes con un total de doce (12) preguntas abiertas y semi-estructuradas. La primera parte indaga por aspectos estructurales y comportamentales del proceso de reforma. La segunda parte pregunta por aspectos puntuales y resultados de la reforma.

***Parte I. El proceso de reforma.***

*Pregunta de control general de la entrevista.* Se concibe que el cambio en los sistemas de contabilidad gubernamental se enmarca en reformas mayores de la gestión financiera pública o de la administración pública como un todo. ¿Este ha sido el caso de su país?

1. En su opinión, cuáles han sido los hitos más significativos en la transformación de la contabilidad gubernamental en su país, en los últimos 20 años?
2. De los siguientes estímulos, por favor indique cuáles han resultado determinantes en el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental:
  - a. Crisis Fiscales / Económicas
  - b. Escándalos Financieros
  - c. Doctrina Dominante
  - d. Exigencias de reforma del Sector Público
3. Por favor identifique cuales han sido los promotores<sup>125</sup> y los conductores<sup>126</sup> más significativos de la reforma y díganos por qué?
4. Por favor indíquenos, de fondo, quienes son los usuarios reales o grupos de interés que se han beneficiado con la reforma? Cuáles han sido los usuarios más activos en el proceso de reforma de la contabilidad gubernamental?
5. Cuales han sido los obstáculos más significativos que han enfrentado y enfrentan los procesos de reforma de la contabilidad gubernamental?

---

<sup>125</sup> Agentes que impulsan la reforma: Políticos, Miembros del Gobierno, Organismos internacionales.

<sup>126</sup> Comisiones Gubernamentales, Asociaciones Profesionales, Instituciones de Auditoría, Órganos Reguladores, Firms Consultoras, Redes de Académicos

**Parte II. Resultados concretos y aspectos puntuales de la reforma. Particular énfasis en las IPSAS**

6. El sistema contable público integra la contabilidad financiera-patrimonial y la presupuestaría? Quién emite la regulación de la contabilidad presupuestaría? Quién armoniza los criterios?
7. ¿Cuál era el estado de la regulación y de la información financiera y presupuestaria antes de las IPSAS (Calidad, cobertura y divulgación – Dictamen o auditoría sobre la información contable financiera) y cual ha sido el mayor avance con las IPSAS?
8. ¿El mandato legal obliga la consolidación de la información financiera gubernamental? En qué niveles y qué tipo de entidades integra? Qué criterios se siguen para la consolidación (IPSAS 6)? La información territorial y local tiene algún tipo de consolidación? Cómo se homogeneizan los criterios para la consolidación?
9. ¿Qué prevalece en la producción de la información contable financiera, la esencia o la forma y porque?
10. ¿Cuales son los obstáculos más grandes, distintos al desarrollo de plataformas tecnológicas, para la implementación de las IPSAS en su país?.
11. De los siguientes tipos de información, cual prevalece en los procesos de toma de decisiones en las entidades gubernamentales y cuales en la rendición de cuentas a la ciudadanía:
  - a. Cuentas Nacionales
  - b. Estadísticas de las Finanzas Públicas
  - c. Contabilidad Financiera Gubernamental
  - d. Contabilidad Presupuestaria
  - e. Contabilidad analítica o de costos.
12. En el nivel territorial-departamental, hay una tradición de divulgación de la información contable gubernamental a los ciudadanos? Esta información es de Calidad?

## Anexo No. 2. ORGANISMOS REGULADORES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LATINOAMÉRICA.

País	Institución	Sitio Web
Argentina	Contaduría General de la Nación	<a href="http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/">www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/</a>
Bolivia	Dirección General de Contabilidad Fiscal	<a href="http://www.economiayfinanzas.gob.bo">www.economiayfinanzas.gob.bo</a>
Brasil	Conselho Federal de Contabilidade, por delegación de la Secretaría del Tesoro Nacional	<a href="http://www.cfc.org.br">www.cfc.org.br</a>
Chile	Contraloría General de la República – División de Análisis contable	<a href="http://www.contraloria.cl">www.contraloria.cl</a>
Colombia	Contaduría General de la Nación	<a href="http://www.contaduria.gov.co">www.contaduria.gov.co</a>
Costa Rica	Dirección General Contabilidad Nacional	<a href="http://www.hacienda.go.cr">www.hacienda.go.cr</a>
Cuba	Dirección de contabilidad y Finanzas – MFP.	<a href="http://www.mfp.cu/mfp.php">www.mfp.cu/mfp.php</a>
Ecuador	Subsecretaría de Contabilidad gubernamental – Ministerio de Finanzas.	<a href="http://www.finanzas.gob.ec">www.finanzas.gob.ec</a>
El salvador	Dirección General de Contabilidad gubernamental	<a href="http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/MH_Fin_OLD/MH_CONTABILIDAD_GUBERNAMENTAL">www.mh.gob.sv/portal/page/portal/MH_Fin_OLD/MH_CONTABILIDAD_GUBERNAMENTAL</a>
Guatemala	Dirección de Contabilidad del Estado.	<a href="http://www.minfin.gob.gt/autoridades/149-catdespacho/dependencias/1188-dependenciacontabilidadestado.html">http://www.minfin.gob.gt/autoridades/149-catdespacho/dependencias/1188-dependenciacontabilidadestado.html</a>
Haití	N.D.	N.D.
Honduras	Contaduría General de la República	<a href="http://www.sefin.gob.hn/?page_id=2333">http://www.sefin.gob.hn/?page_id=2333</a>
México	Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC)	<a href="http://www.conac.gob.mx/consejo.html">www.conac.gob.mx/consejo.html</a>
Nicaragua	Dirección General de Contabilidad gubernamental	<a href="http://www.hacienda.gob.ni/Direcciones/contabilidad">http://www.hacienda.gob.ni/Direcciones/contabilidad</a>
Panamá	Contraloría General de la República	<a href="http://www.contraloria.gob.pa/index.php?opcion=Attribu">http://www.contraloria.gob.pa/index.php?opcion=Attribu</a>
Paraguay	Dirección General de Contabilidad	<a href="http://www.hacienda.gov.py/web-contabilidad/index.php">http://www.hacienda.gov.py/web-contabilidad/index.php</a>
Perú	Dirección Nacional de Contabilidad Pública	<a href="http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&amp;view=section&amp;id=34&amp;Itemid=100808&amp;lang=es">http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&amp;view=section&amp;id=34&amp;Itemid=100808&amp;lang=es</a>
República Dominicana	Dirección General de Contabilidad gubernamental	<a href="https://www.digecog.gov.do/">https://www.digecog.gov.do/</a>
Uruguay	Contaduría General de la Nación	<a href="http://www.cgn.gub.uy/">http://www.cgn.gub.uy/</a>
Venezuela	Oficina Nacional de Contabilidad Pública	<a href="http://www.oncop.gob.ve/vista/">www.oncop.gob.ve/vista/</a>

**Anexo No. 3. ÍNDICE DEPARTAMENTAL DE TRANSPARENCIA POR COLOMBIA.**

	DEPARTAMENTO	Versión 1.			Versión 2.
		2004-2005	2005-2006	2006-2007	2008-2009
1	AMAZONAS	35,05	58,79	58,43	47,10
2	ANTIOQUIA	70,68	64,12	75,13	71,70
3	ARAUCA	60,89	59,11	66,49	71,40
4	ATLÁNTICO	59,27	63,70	65,47	77,90
5	BOGOTÁ D.C	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
6	BOLÍVAR	49,90	56,73	55,82	67,90
7	BOYACÁ	64,43	62,56	63,91	80,30
8	CALDAS	64,64	72,18	75,23	81,70
9	CAQUETÁ	51,89	57,22	56,61	67,00
10	CASANARE	63,91	65,38	72,23	64,00
11	CAUCA	52,70	61,96	63,82	65,20
12	CESAR	55,75	58,23	61,91	51,40
13	CHOCÓ	24,62	41,87	41,73	49,20
14	CÓRDOBA	52,34	69,44	72,42	70,90
15	CUNDINAMARCA	54,32	59,31	68,49	78,20
16	GUAINÍA	42,17	32,25	31,37	53,70
17	GUAJIRA	29,10	56,39	52,42	40,10
18	GUAVIARE	48,63	53,23	54,96	66,40
19	HUILA	59,84	57,44	62,82	57,20
20	MAGDALENA	52,77	33,11	29,05	69,50
21	META	50,51	60,57	61,91	66,80
22	NARIÑO	62,91	62,69	65,83	76,80
23	NORTE SANTANDER	69,83	64,12	65,03	77,70
24	PUTUMAYO	43,73	52,02	54,51	51,50
25	QUINDIO	70,75	65,95	69,47	78,30
26	RISARALDA	66,10	71,88	72,84	78,40
27	SAN ANDRÉS	53,49	51,15	54,87	64,00
28	SANTANDER	63,72	78,13	78,15	84,00
29	SUCRE	59,49	67,55	62,95	65,30
30	TOLIMA	64,53	68,87	72,51	68,20
31	VALLE	64,10	71,77	72,28	73,10
32	VAUPÉS	25,47	36,09	44,92	49,60
33	VICHADA	50,04	52,89	49,99	54,80

**Anexo No 4. COMPOSICIÓN, CRITERIOS Y PUNTAJES DEL ÍNDICE DE DIFI SELECCIONADO. Ajustado de Caba et al (2008).**

<b>ÍNDICE DE DIVULGACIÓN Y TRANSPARENCIA E-GOVERNMENT</b>	<b>PUNTAJES POR ÍTEM</b>	<b>PUNTAJE TOTAL</b>
<b>1. CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN PROVISTA</b>		<b>6</b>
<b>1.A. Información presupuestal y flujo de caja</b>	<b>2</b>	
1.A.1. Información del presupuesto del año fiscal	0,40	
1.A.2. Gastos ejecutados	0,40	
1.A.3. Ingresos ejecutados	0,40	
1.A.4. Resultado presupuestal	0,40	
1.A.5. Modificaciones presupuestales	0,40	
<b>1.B. Posición Financiera</b>	<b>2</b>	
1.B.1. Balance General	0,40	
1.B.2. Estado de Actividad	0,40	
1.B.3. Estados de Cambios en el patrimonio	0,40	
1.B.4. Notas a los Estados Contables	0,40	
1.B.5. Información del Endeudamiento	0,40	
<b>1.C. Información no Financiera</b>	<b>2</b>	
(relacionados con la gestión de la administración pública)		
1.C.1. Indicadores de Eficiencia	0,67	
1.C.2. Indicadores de Economía	0,67	
1.C.3. Indicadores de Eficacia	0,67	
<b>2. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN</b>		<b>6</b>
<b>2.A. Integridad</b>	<b>1</b>	
La página web debe ser tan informativa como sea posible		
2.A.1. Las cuentas anuales pueden ser consultadas en la página web	1	
<b>2.B. Oportunidad</b>	<b>1</b>	
Provee información de manera más regular que simplemente anual		
2.B.1. Conveniencia oportunidad de la información provista (mensual-trimestral)	1	
<b>2.C. Comparabilidad</b>	<b>1</b>	
Provee información para tres o más periodos		
2.C.1. Existe la posibilidad de hacer comparaciones	0,5	
2.C.2. Son provistos resúmenes comparativos de la inf. contable.	0,5	
<b>2.D. Comprensibilidad</b>	<b>1</b>	
Hay gráficos y ratios, con comentarios explicativos		
2.D.1. Ratios, gráficos o figuras de respaldo se han introducido a la información	0,5	
2.D.2. Son incluidos comentarios a la información contable.	0,5	
<b>2.E. Relevancia</b>	<b>1</b>	
Provisión de reportes técnicos sobre el desempeño gerencial		
2.E.1. Están disponible reportes técnicos de la propia entidad.	0,5	
2.E.2. La información ofrecida está ordenada y clasificada	0,5	
<b>2.F. Confiabilidad</b>	<b>1</b>	
La información es verificada por auditores.		
2.F.1. La información Financiera oficial está certificada	0,5	
2.F.2. La información auditada y no auditada es claramente diferenciada	0,5	

<b>ÍNDICE DE DIVULGACIÓN Y TRANSPARENCIA E-GOVERNMENT</b>	<b>PUNTA- CIÓN POR ÍTEM</b>	<b>PUNTA JE TOTAL</b>
<b>3. NAVEGABILIDAD, DISEÑO Y ACCESO</b>		<b>6</b>
<b>3.A. Fácil acceso a la información</b>	<b>1</b>	
Existencia de un mapa del sitio y de una sección sobre inf. Financiera		
3.A.1. La página web tiene una sección para inf. Financiera y presupuestal pública.	0,5	
3.A.2. El mapa del sitio muestra la inf. que está disponible.	0,5	
<b>3.B. Categorización de la accesibilidad a los usuarios</b>	<b>1</b>	
Se establecen diferentes perfiles de acceso a la información		
3.B.1. Se establece acceso limitado a ciertas áreas por perfil del usuario	1	
<b>3.C. Fácil desplazamiento a través de las áreas de inf. Financiera.</b>	<b>1</b>	
Se establecen hipervínculos dentro de las secciones de inf. financiera.		
3.C.1. Un sistema de hipervínculos para la inf. es provisto.	1	
<b>3.D. Fácil gestión de los datos.</b>	<b>1</b>	
La información esta disponible en diferentes formatos para descarga.		
3.D.1. Formato: html.	0,25	
3.D.2. Formato: pdf o doc	0,25	
3.D.3. Formato: xls.	0,5	
<b>3.E Fácil uso en un contexto internacional</b>	<b>1</b>	
Es positivo que la información esté disponible en diferentes idiomas		
3.E.1. El contenido de la información está en diferentes idiomas	1	
<b>3.F. Interactividad con el usuario.</b>	<b>1</b>	
Medios disponibles para la interactividad entre el usuario y la administración		
3.F.1. Hay un e-mail disponible diferente al webmaster, para explicaciones y requerimientos.	0,5	
3.F.2. Una lista de correos electrónicos es provista.	0,5	
<b>TOTAL</b>		<b>18</b>

**Anexo No 5. DIRECCIONES ELECTRÓNICAS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES ESTUDIADAS. COLOMBIA Y PERÚ.**

<b>ENTIDADES TERRITORIALES DEPARTAMENTALES DE COLOMBIA</b>	
<b>DEPARTAMENTO</b>	<b>Página web</b>
AMAZONAS	<a href="http://www.amazonas.gov.co/index.shtml">http://www.amazonas.gov.co/index.shtml</a>
ANTIOQUIA	<a href="http://www.antioquia.gov.co/">http://www.antioquia.gov.co/</a>
ARAUCA	<a href="http://www.arauca.gov.co/">http://www.arauca.gov.co/</a>
ATLÁNTICO	<a href="http://www.atlantico.gov.co/">http://www.atlantico.gov.co/</a>
BOGOTÁ D.C	<a href="http://www.bogota.gov.co/portel/libreria/php/01.27.html">http://www.bogota.gov.co/portel/libreria/php/01.27.html</a>
BOLÍVAR	<a href="http://www.bolivar.gov.co/">http://www.bolivar.gov.co/</a>
BOYACÁ	<a href="http://www.boyaca.gov.co/">http://www.boyaca.gov.co/</a>
CALDAS	<a href="http://www.gobernaciondecaldas.gov.co/">http://www.gobernaciondecaldas.gov.co/</a>
CAQUETÁ	<a href="http://caqueta.gov.co/">http://caqueta.gov.co/</a>
CASANARE	<a href="http://www.casanare.gov.co/">http://www.casanare.gov.co/</a>
CAUCA	<a href="http://www.cauca.gov.co/">http://www.cauca.gov.co/</a>
CESAR	<a href="http://www.gobcesar.gov.co/gobercesar/">http://www.gobcesar.gov.co/gobercesar/</a>
CHOCÓ	<a href="http://www.choco.gov.co/index.shtml">http://www.choco.gov.co/index.shtml</a>
CÓRDOBA	<a href="http://www.cordoba.gov.co/">http://www.cordoba.gov.co/</a>
CUNDINAMARCA	<a href="http://www1.cundinamarca.gov.co/gobernacion/">http://www1.cundinamarca.gov.co/gobernacion/</a>
GUAINÍA	<a href="http://www.guainia.gov.co/index.shtml">http://www.guainia.gov.co/index.shtml</a>
GUAJIRA	<a href="http://www.laguajira.gov.co/web/">http://www.laguajira.gov.co/web/</a>
GUAVIARE	<a href="http://www.guaviare.gov.co/index.shtml">http://www.guaviare.gov.co/index.shtml</a>
HUILA	<a href="http://www.huila.gov.co/">http://www.huila.gov.co/</a>
MAGDALENA	<a href="http://www.magdalena.gov.co/index.shtml">http://www.magdalena.gov.co/index.shtml</a>
META	<a href="http://www.meta.gov.co/">http://www.meta.gov.co/</a>
NARIÑO	<a href="http://www.narino.gov.co/">http://www.narino.gov.co/</a>
NORTE SANTANDER	<a href="http://www.nortedesantander.gov.co/">http://www.nortedesantander.gov.co/</a>
PUTUMAYO	<a href="http://www.putumayo.gov.co/">http://www.putumayo.gov.co/</a>
QUINDIO	<a href="http://www.quindio.gov.co/home/index.php">http://www.quindio.gov.co/home/index.php</a>
RISARALDA	<a href="http://www.risaralda.gov.co/">http://www.risaralda.gov.co/</a>
SAN ANDRÉS	<a href="http://www.sanandres.gov.co/">http://www.sanandres.gov.co/</a>
SANTANDER	<a href="http://www.santander.gov.co/gobernacion_mm/estatica/index.php">http://www.santander.gov.co/gobernacion_mm/estatica/index.php</a>
SUCRE	<a href="http://www.sucres.gov.co/index.shtml">http://www.sucres.gov.co/index.shtml</a>
TOLIMA	<a href="http://www.tolima.gov.co/tolima/index.php">http://www.tolima.gov.co/tolima/index.php</a>
VALLE	<a href="http://www.valledelcauca.gov.co/">http://www.valledelcauca.gov.co/</a>
VAUPÉS	<a href="http://www.vaupes.gov.co/index.shtml">http://www.vaupes.gov.co/index.shtml</a>
VICHADA	<a href="http://gobvichada.gov.co/joomla/">http://gobvichada.gov.co/joomla/</a>

## Anexo No 5. (Continuación).

<b>ENTIDADES TERRITORIALES DEPARTAMENTALES DEL PERÚ.</b>		
<b>REGIONES - GOBIERNOS REGIONALES</b>		
	<b>Región</b>	<b>Sitio Web</b>
1	AMAZONAS	<a href="http://www.regionamazonas.gob.pe/sede/">http://www.regionamazonas.gob.pe/sede/</a>
2	ANCASH	<a href="http://www.regionancash.gob.pe/">http://www.regionancash.gob.pe/</a>
3	APURIMAC	<a href="http://www.regionapurimac.gob.pe/inicio/">http://www.regionapurimac.gob.pe/inicio/</a>
4	AREQUIPA	<a href="http://www.regionarequipa.gob.pe/">http://www.regionarequipa.gob.pe/</a>
5	AYACUCHO	<a href="http://www.regionayacucho.gob.pe/gra/">http://www.regionayacucho.gob.pe/gra/</a>
6	CAJAMARCA	<a href="http://www.regioncajamarca.gob.pe/">http://www.regioncajamarca.gob.pe/</a>
7	CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	<a href="http://www.regioncallao.gob.pe/regionCallao/">http://www.regioncallao.gob.pe/regionCallao/</a>
8	CUSCO	<a href="http://www.regioncusco.gob.pe/">http://www.regioncusco.gob.pe/</a>
9	HUANCAVELICA	<a href="http://www.regionhuancavelica.gob.pe/region/">http://www.regionhuancavelica.gob.pe/region/</a>
10	HUANUCO	<a href="http://www.regionhuanuco.gob.pe/portal_2012/">http://www.regionhuanuco.gob.pe/portal_2012/</a>
11	ICA	<a href="http://www.regionica.gob.pe/">http://www.regionica.gob.pe/</a>
12	JUNIN	<a href="http://www.regionjunin.gob.pe/portal/">http://www.regionjunin.gob.pe/portal/</a>
13	LA LIBERTAD	<a href="http://www.regionlalibertad.gob.pe/">http://www.regionlalibertad.gob.pe/</a>
14	LAMBAYEQUE	<a href="http://www.regionlambayeque.gob.pe/">http://www.regionlambayeque.gob.pe/</a>
15	LIMA	<a href="http://www.regionlima.gob.pe/">http://www.regionlima.gob.pe/</a>
16	LIMA metropolitana	<a href="http://www.munlima.gob.pe/">http://www.munlima.gob.pe/</a>
17	LORETO	<a href="http://www.regionloreto.gob.pe/">http://www.regionloreto.gob.pe/</a>
18	MADRE DE DIOS	<a href="http://www.regionmadrededios.gob.pe/portal/">http://www.regionmadrededios.gob.pe/portal/</a>
19	MOQUEGUA	<a href="http://www.regionmoquegua.gob.pe/web13/">http://www.regionmoquegua.gob.pe/web13/</a>
20	PASCO	<a href="http://www.regionpasco.gob.pe/portal/">http://www.regionpasco.gob.pe/portal/</a>
21	PIURA	<a href="http://www.regionpiura.gob.pe/">http://www.regionpiura.gob.pe/</a>
22	PUNO	<a href="http://www.regionpuno.gob.pe/web/">http://www.regionpuno.gob.pe/web/</a>
23	SAN MARTIN	<a href="http://www.regionsanmartin.gob.pe/">http://www.regionsanmartin.gob.pe/</a>
24	TACNA	<a href="http://www.regiontacna.gob.pe/grt1/indexn.php">http://www.regiontacna.gob.pe/grt1/indexn.php</a>
25	TUMBES	<a href="http://www.regiontumbes.gob.pe/">http://www.regiontumbes.gob.pe/</a>
26	UCAYALI	<a href="http://www.regionucayali.gob.pe/">http://www.regionucayali.gob.pe/</a>

**Anexo No. 6-A. ÍNDICES DIFI E ÍNDICE COOKE PARA LOS  
DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA.**

DEPARTAMENTO	ICI	ICC	INA	IGD	COOKE (IPSAS 1)	Nivel de Divulgación*
AMAZONAS	0,00	0,00	2,50	2,50	0,00	13,89%
ANTIOQUIA	4,93	4,50	4,00	13,43	0,60	74,63%
ARAUCA	1,20	1,00	1,00	3,20	0,00	17,78%
ATLÁNTICO	4,27	4,50	4,50	13,27	0,64	73,70%
BOGOTÁ D.C	4,67	4,50	3,00	12,17	0,92	67,59%
BOLÍVAR	0,80	0,50	1,25	2,55	0,00	14,17%
BOYACÁ	2,40	2,00	1,75	6,15	0,60	34,17%
CALDAS	4,27	4,00	4,50	12,77	0,92	70,93%
CAQUETÁ	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	5,56%
CASANARE	1,20	2,00	1,75	4,95	0,88	27,50%
CAUCA	1,20	0,50	1,75	3,45	0,00	19,17%
CESAR	3,33	2,00	3,50	8,83	0,72	49,07%
CHOCÓ	0,00	0,00	2,50	2,50	0,00	13,89%
CÓRDOBA	1,47	1,00	1,25	3,72	0,00	20,65%
CUNDINAMARCA	3,47	5,50	4,50	13,47	0,60	74,81%
GUAINÍA	0,00	0,00	2,25	2,25	0,00	12,50%
GUAJIRA	1,60	1,00	1,75	4,35	0,00	24,17%
GUAVIARE	0,00	0,00	2,25	2,25	0,00	12,50%
HUILA	2,27	1,50	2,75	6,52	0,00	36,20%
MAGDALENA	0,00	0,00	2,50	2,50	0,00	13,89%
META	1,87	2,00	2,25	6,12	0,68	33,98%
NARIÑO	4,13	4,00	4,25	12,38	0,64	68,80%
NORTE SANTANDER	1,60	1,00	3,25	5,85	0,00	32,50%
PUTUMAYO	0,40	0,50	3,75	4,65	0,00	25,83%
QUINDIO	2,27	5,00	2,75	10,02	0,52	55,65%
RISARALDA	4,00	4,50	3,75	12,25	0,84	68,06%
SAN ANDRÉS	3,60	2,50	4,75	10,85	0,52	60,28%
SANTANDER	0,00	0,00	1,50	1,50	0,00	8,33%
SUCRE	0,80	0,50	2,75	4,05	0,00	22,50%
TOLIMA	2,40	3,50	2,25	8,15	0,52	45,28%
VALLE	3,60	5,00	5,25	13,85	0,88	76,94%
VAUPÉS	0,00	0,00	2,00	2,00	0,00	11,11%
VICHADA	0,00	0,00	3,50	3,50	0,00	19,44%
Promedio	<b>1,8707</b>	<b>1,9091</b>	<b>2,7955</b>	<b>6,5753</b>	<b>0,3176</b>	<b>36,53%</b>
N	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>33</b>

\*el nivel de divulgación es = IGD (alcanzado)/ IGD (esperado) = IGD<sub>i</sub> / 18.

**Anexo No. 6-B. ÍNDICES DIFI E ÍNDICE COOKE PARA LOS  
DEPARTAMENTOS DE PERÚ.**

DEPARTAMENTO/REGIÓN	ICI	ICC	INA	IGD	COOKE	Nivel %*
AMAZONAS	1,47	2,00	4,00	7,47	0,68	41,48%
ANCASH	1,07	0,00	3,75	4,82	0,00	26,76%
APURIMAC	1,20	2,00	2,75	5,95	0,00	33,06%
AREQUIPA	4,00	4,00	4,25	12,25	0,68	68,06%
AYACUCHO	1,60	1,00	2,75	5,35	0,00	29,72%
CAJAMARCA	4,33	5,00	4,25	13,58	0,68	75,46%
CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	4,27	5,50	4,00	13,77	0,68	76,48%
CUSCO	1,60	2,00	2,75	6,35	0,00	35,28%
HUANCAVELICA	1,87	1,50	3,25	6,62	0,68	36,76%
HUANUCO	1,53	1,00	2,75	5,28	0,52	29,35%
ICA	1,60	2,50	2,75	6,85	0,00	38,06%
JUNIN	3,60	4,00	3,75	11,35	0,68	63,06%
LA LIBERTAD	2,93	3,00	3,25	9,18	0,68	51,02%
LAMBAYEQUE	2,93	3,50	4,25	10,68	0,68	59,35%
LIMA	3,47	2,00	2,75	8,22	0,68	45,65%
LIMA metropolitana	2,93	4,50	3,00	10,43	0,68	57,96%
LORETO	0,67	0,00	2,25	2,92	0,00	16,20%
MADRE DE DIOS	1,60	0,00	2,25	3,85	0,00	21,39%
MOQUEGUA	1,20	0,50	2,25	3,95	0,00	21,94%
PASCO	2,27	2,00	2,75	7,02	0,00	38,98%
PIURA	4,00	4,50	4,50	13,00	0,68	72,22%
PUNO	1,60	2,00	3,25	6,85	0,00	38,06%
SAN MARTIN	1,60	2,50	3,25	7,35	0,00	40,83%
TACNA	1,60	2,00	2,25	5,85	0,00	32,50%
TUMBES	1,47	2,50	3,00	6,97	0,68	38,70%
UCAYALI	2,93	3,50	3,25	9,68	0,68	53,80%
<b>Promedio</b>	<b>2,28</b>	<b>2,42</b>	<b>3,20</b>	<b>7,91</b>	<b>0,36</b>	<b>43,93%</b>
<b>N</b>	<b>26,00</b>	<b>26,00</b>	<b>26,00</b>	<b>26,00</b>	<b>26,00</b>	<b>26,00%</b>

\*el nivel de divulgación es = IGD (alcanzado)/ IGD (esperado) = IGD<sub>i</sub> / 18.

**Anexo No. 7-A. ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS. VARIABLES INDEPENDIENTES DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS.**

**Estadísticos descriptivos**

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
POBTOTAL	32	10,5539	15,8121	13,404593	1,3933925
PENINTER	32	,0007	,1208	,031184	,0274684
PIBDEPAR	32	,0002	,2585	,028905	,0504703
MAGINVER	32	,5555	,9541	,830384	,0911495
SEVIDEUDA	32	,0000	12,8909	6,546868	4,3926564
INGTOTAL	32	10,9199	15,8752	12,967725	1,0921953
APALANC	32	,0000	,3050	,091551	,0823171
N válido (según lista)	32				

## Anexo 7-B. MATRIZ DE PEARSON COMPLETA. VARIABLES INDEPENDIENTES DEPARTAMENTOS COLOMBIANOS.

		Correlaciones						
		POBTOTAL	PENINTER	PIBDEPAR	MAGINVER	SEVIDEUDA	INGTOTAL	APALANC
POBTOTAL	Correlación de Pearson	1	,707**	,622**	-,123	,576**	,809**	,414*
	Sig. (bilateral)		,000	,000	,503	,001	,000	,018
	N	32	32	32	32	32	32	32
PENINTER	Correlación de Pearson	,707**	1	,805**	-,314	,547**	,701**	,447*
	Sig. (bilateral)	,000		,000	,080	,001	,000	,010
	N	32	32	32	32	32	32	32
PIBDEPAR	Correlación de Pearson	,622**	,805**	1	-,335	,469**	,750**	,448*
	Sig. (bilateral)	,000	,000		,061	,007	,000	,010
	N	32	32	32	32	32	32	32
MAGINVER	Correlación de Pearson	-,123	-,314	-,335	1	-,248	-,059	-,601**
	Sig. (bilateral)	,503	,080	,061		,172	,747	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
SEVIDEUDA	Correlación de Pearson	,576**	,547**	,469**	-,248	1	,659**	,617**
	Sig. (bilateral)	,001	,001	,007	,172		,000	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
INGTOTAL	Correlación de Pearson	,809**	,701**	,750**	-,059	,659**	1	,490**
	Sig. (bilateral)	,000	,000	,000	,747	,000		,004
	N	32	32	32	32	32	32	32
APALANC	Correlación de Pearson	,414*	,447*	,448*	-,601**	,617**	,490**	1
	Sig. (bilateral)	,018	,010	,010	,000	,000	,004	
	N	32	32	32	32	32	32	32

\*\* . La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral). \* . La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

**Anexo No. 8. ESTIMACIÓN FACTORES DE INFLACIÓN DE LA VARIANZA – DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA,  
RETIRANDO MAGINVER.**

**Coefficientes<sup>a</sup>**

Modelo	Estadísticos de colinealidad	
	Tolerancia	FIV
1 POBTOTAL	,123	8,110
PENINTER	,234	4,268
PIBDEPAR	,206	4,856
SEVIDEUDA	,408	2,451
INGTOTAL	,087	10,483
APALANC	,587	1,704

a. Variable dependiente: ICI, ICC, INA, IGD

**Anexo No. 9. MATRIZ DE PEARSON COMPLETA. VARIABLES INDEPENDIENTES DEPARTAMENTOS PERUANOS.**

		POBTOTAL	PENINTER	PIBDEPART	SERVIDEUDA	MAGINVER	INGTOTAL	APALANC
POBTOTAL	Correlación de Pearson	1	,617**	,664**	,498**	,025	,409*	,550**
	Sig. (bilateral)		,001	,000	,010	,902	,038	,004
	N	26	26	26	26	26	26	26
PENINTER	Correlación de Pearson	,617**	1	,988**	,567**	,678**	,079	,953**
	Sig. (bilateral)	,001		,000	,003	,000	,700	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26
PIBDEPART	Correlación de Pearson	,664**	,988**	1	,589**	,671**	,121	,953**
	Sig. (bilateral)	,000	,000		,002	,000	,556	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26
SERVIDEUDA	Correlación de Pearson	,498**	,567**	,589**	1	,467*	,348	,705**
	Sig. (bilateral)	,010	,003	,002		,016	,082	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26
MAGINVER	Correlación de Pearson	,025	,678**	,671**	,467*	1	,044	,764**
	Sig. (bilateral)	,902	,000	,000	,016		,832	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26
INGTOTAL	Correlación de Pearson	,409*	,079	,121	,348	,044	1	,055
	Sig. (bilateral)	,038	,700	,556	,082	,832		,791
	N	26	26	26	26	26	26	26
APALANC	Correlación de Pearson	,550**	,953**	,953**	,705**	,764**	,055	1
	Sig. (bilateral)	,004	,000	,000	,000	,000	,791	
	N	26	26	26	26	26	26	26

**Anexo No. 10. TEST DE MULTICOLINEALIDAD. FACTORES DE INFLACIÓN DE LA VARIANZA PARA VARIABLES INDEPENDIENTES DE LOS DEPARTAMENTOS PERUANOS.**

**Coefficientes<sup>a</sup>**

Modelo	Correlaciones			Estadísticos de colinealidad	
	Orden cero	Parcial	Semiparcial	Tolerancia	FIV
POBTOTAL	,489	,168	,126	,117	8,583
PENINTER	,274	,248	,189	,017	58,851
PIBDEPART	,276	,031	,023	,014	73,806
1 SERVIDEUDA	-,012	,074	,055	,214	4,662
MAGINVER	-,183	-,028	-,021	,106	9,473
INGTOTAL	,160	-,064	-,047	,384	2,602
APALANC	,106	-,318	-,249	,021	46,754

a. Variables dependientes: ICI, ICC, INA, IGD

**Anexo No. 11. MATRIZ DE CORRELACIONES DE PEARSON INCLUYENDO “CONFORMIDAD CON LAS IPSAS (COOKE)”. DEPARTAMENTOS DE COLOMBIA.**

		COOKE	POBTOTAL	PENINTER	PIBDEPAR	SEVIDEUDA	INGTOTAL	APALANC
COOKE	Correlación de Pearson	1	,463**	,653**	,487**	,662**	,518**	,679**
	Sig. (bilateral)		,008	,000	,005	,000	,002	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
POBTOTAL	Correlación de Pearson	,463**	1	,707**	,622**	,576**	,809**	,414*
	Sig. (bilateral)	,008		,000	,000	,001	,000	,018
	N	32	32	32	32	32	32	32
PENINTER	Correlación de Pearson	,653**	,707**	1	,805**	,547**	,701**	,447*
	Sig. (bilateral)	,000	,000		,000	,001	,000	,010
	N	32	32	32	32	32	32	32
PIBDEPAR	Correlación de Pearson	,487**	,622**	,805**	1	,469**	,750**	,448*
	Sig. (bilateral)	,005	,000	,000		,007	,000	,010
	N	32	32	32	32	32	32	32
SEVIDEUDA	Correlación de Pearson	,662**	,576**	,547**	,469**	1	,659**	,617**
	Sig. (bilateral)	,000	,001	,001	,007		,000	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
INGTOTAL	Correlación de Pearson	,518**	,809**	,701**	,750**	,659**	1	,490**
	Sig. (bilateral)	,002	,000	,000	,000	,000		,004
	N	32	32	32	32	32	32	32
APALANC	Correlación de Pearson	,679**	,414*	,447*	,448*	,617**	,490**	1
	Sig. (bilateral)	,000	,018	,010	,010	,000	,004	

\*\* La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral). \* La correlación es significante al nivel 0,05 (bilateral).

**Anexo No. 12. REGRESIONES POR EL MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS (*STEPWISE*) CON LA INCLUSIÓN DE LA VARIABLE “CONFORMIDAD CON IPSAS” (COOKE). DEPARTAMENTOS DE PERÚ.**

**Estadísticos descriptivos**

	Media	Desviación típica	N
ICI	2,282051	1,1069570	26
COOKE	,3600	,34129	26
POBTOTAL	13,553409	,8780051	26
PENINTER	,038462	,1007454	26
PIBDEPART	,034765	,0679682	26
SERVIDEUDA	2,268592	5,5890742	26
MAGINVER	,322621	,1357685	26
INGTOTAL	19,252689	,7120531	26
APALANC	,100689	,4247742	26

**Anexo 12. MODELO 1'. ÍNDICE DE CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN, CON LA INCLUSIÓN DE COOKE. MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS, DEPARTAMENTOS DE PERÚ.**

**Coefficientes<sup>a</sup>**

Modelo	Coefficients no estandarizados		Coefficients tipificados	t	Sig.	Intervalo de confianza de 95,0% para B		Estadísticos de colinealidad	
	B	Error típ.	Beta			Límite inferior	Límite superior	Tolerancia	FIV
1 (Constante)	1,445	,227		6,370	,000	,977	1,913		
COOKE	2,326	,461	,717	5,041	,000	1,374	3,278	1,000	1,000

a. Variable dependiente: ICI

**Variables excluidas<sup>a</sup>**

Modelo	Beta dentro	t	Sig.	Correlación parcial	Estadísticos de colinealidad		
					Tolerancia	FIV	Tolerancia mínima
POBTOTAL	,251 <sup>b</sup>	1,694	,104	,333	,854	1,171	,854
PENINTER	,075 <sup>b</sup>	,499	,623	,103	,918	1,089	,918
PIBDEPART	,082 <sup>b</sup>	,543	,592	,113	,921	1,085	,921
1 SERVIDEUDA	,005 <sup>b</sup>	,038	,970	,008	,999	1,001	,999
MAGINVER	-,132 <sup>b</sup>	-,925	,365	-,189	,995	1,005	,995
INGTOTAL	,237 <sup>b</sup>	1,726	,098	,339	,989	1,011	,989
APALANC	-,020 <sup>b</sup>	-,134	,895	-,028	,970	1,031	,970

a. Variable dependiente: ICI

b. Variables predictoras en el modelo: (Constante), COOKE

## Resumen del modelo

Modelo	R	R cuadrado	R cuadrado corregida	Error típ. de la estimación	Estadísticos de cambio				
					Cambio en R cuadrado	Cambio en F	gl1	gl2	Sig. Cambio en F
1	,717 <sup>a</sup>	,514	,494	,7873749	,514	25,413	1	24	,000

a. Variables predictoras: (Constante), COOKE

**Anexo 12. MODELO 2'. ÍNDICE DE CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS, CON LA INCLUSIÓN DE COOKE.  
MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS, DEPARTAMENTOS DE PERÚ.**

**Coefficientes<sup>a</sup>**

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes tipificados	t	Sig.	Intervalo de confianza de 95,0% para B		Estadísticos de colinealidad	
	B	Error típ.	Beta			Límite inferior	Límite superior	Tolerancia	FIV
1 (Constante)	1,338	,340		3,938	,001	,637	2,039		
COOKE	3,015	,691	,665	4,363	,000	1,589	4,441	1,000	1,000

a. Variable dependiente: ICC

**Variables excluidas<sup>a</sup>**

Modelo	Beta dentro	t	Sig.	Correlación parcial	Estadísticos de colinealidad		
					Tolerancia	FIV	Tolerancia mínima
POBTOTAL	,311 <sup>b</sup>	1,999	,058	,385	,854	1,171	,854
PENINTER	,222 <sup>b</sup>	1,423	,168	,284	,918	1,089	,918
PIBDEPART	,191 <sup>b</sup>	1,213	,238	,245	,921	1,085	,921
1 SERVIDEUDA	,111 <sup>b</sup>	,721	,478	,149	,999	1,001	,999
MAGINVER	-,069 <sup>b</sup>	-,443	,662	-,092	,995	1,005	,995
INGTOTAL	,115 <sup>b</sup>	,742	,465	,153	,989	1,011	,989
APALANC	,142 <sup>b</sup>	,914	,370	,187	,970	1,031	,970

a. Variable dependiente: ICC b. Variables predictoras en el modelo: (Constante), COOKE

**Anexo No 12. MODELO 3'. ÍNDICE DE NAVEGABILIDAD Y ACCESO, CON LA INCLUSIÓN DE COOKE. MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS, DEPARTAMENTOS DE PERÚ.**

**Coefficientes<sup>a</sup>**

Modelo	Coefficients no estandarizados		Coefficients tipificados	t	Sig.	Intervalo de confianza de 95,0% para B		Estadísticos de colinealidad	
	B	Error típ.	Beta			Límite inferior	Límite superior	Tolerancia	FIV
1 (Constante)	2,737	,157		17,413	,000	2,413	3,062		
COOKE	1,291	,320	,636	4,038	,000	,631	1,951	1,000	1,000

a. Variable dependiente: INA

**Variables excluidas<sup>a</sup>**

Modelo	Beta dentro	t	Sig.	Correlación parcial	Estadísticos de colinealidad		
					Tolerancia	FIV	Tolerancia mínima
POBTOTAL	,228 <sup>b</sup>	1,360	,187	,273	,854	1,171	,854
PENINTER	-,157 <sup>b</sup>	-,956	,349	-,195	,918	1,089	,918
PIBDEPART	-,158 <sup>b</sup>	-,961	,347	-,196	,921	1,085	,921
1 SERVIDEUDA	-,135 <sup>b</sup>	-,852	,403	-,175	,999	1,001	,999
MAGINVER	-,210 <sup>b</sup>	-1,352	,190	-,271	,995	1,005	,995
INGTOTAL	,251 <sup>b</sup>	1,639	,115	,323	,989	1,011	,989
APALANC	-,192 <sup>b</sup>	-1,214	,237	-,245	,970	1,031	,970

a. Variable dependiente: INA

b. Variables predictoras en el modelo: (Constante), COOKE

**Anexo No. 12. MODELO 4'. ÍNDICE GLOBAL DE DIVULGACIÓN, CON LA INCLUSIÓN DE COOKE. MÉTODO DE PASOS SUCESIVOS, DEPARTAMENTOS DE PERÚ.**

Modelo	Coeficientes <sup>a</sup>								
	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes tipificados	t	Sig.	Intervalo de confianza de 95,0% para B		Estadísticos de colinealidad	
	B	Error típ.	Beta			Límite inferior	Límite superior	Tolerancia	FIV
1 (Constante)	5,519	,618		8,924	,000	4,243	6,796		
COOKE	6,632	1,258	,732	5,271	,000	4,035	9,229	1,000	1,000
2 (Constante)	-8,268	6,558		-1,261	,220	-21,835	5,299		
COOKE	5,604	1,273	,619	4,402	,000	2,971	8,238	,854	1,171
POBTOTAL	1,045	,495	,297	2,110	,046	,021	2,068	,854	1,171

a. Variable dependiente: IGD

Variables excluidas <sup>a</sup>							
Modelo	Beta dentro	t	Sig.	Correlación parcial	Estadísticos de colinealidad		
					Tolerancia	FIV	Tolerancia mínima
POBTOTAL	,297 <sup>b</sup>	2,110	,046	,403	,854	1,171	,854
PENINTER	,103 <sup>b</sup>	,700	,491	,144	,918	1,089	,918
PIBDEPART	,089 <sup>b</sup>	,609	,549	,126	,921	1,085	,921
1 SERVIDEUDA	,027 <sup>b</sup>	,192	,849	,040	,999	1,001	,999
MAGINVER	-,129 <sup>b</sup>	-,923	,366	-,189	,995	1,005	,995
INGTOTAL	,199 <sup>b</sup>	1,456	,159	,290	,989	1,011	,989
APALANC	,021 <sup>b</sup>	,145	,886	,030	,970	1,031	,970
PENINTER	-,092 <sup>c</sup>	-,545	,591	-,115	,616	1,623	,573
PIBDEPART	-,148 <sup>c</sup>	-,848	,405	-,178	,558	1,791	,517
2 SERVIDEUDA	-,177 <sup>c</sup>	-1,144	,265	-,237	,698	1,433	,596
MAGINVER	-,145 <sup>c</sup>	-1,119	,275	-,232	,992	1,009	,847
INGTOTAL	,084 <sup>c</sup>	,553	,586	,117	,753	1,328	,650
APALANC	-,177 <sup>c</sup>	-1,143	,265	-,237	,696	1,437	,613

a. Variable dependiente: IGD

b. Variables predictoras en el modelo: (Constante), COOKE

c. Variables predictoras en el modelo: (Constante), COOKE, POBTOTAL

## Anexo No. 13-A. FORMATO EF-1. BALANCE GENERAL. DEPARTAMENTOS PERÚ

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
Dirección General de Contabilidad Pública  
Versión 12.01.02

**BALANCE GENERAL**  
Al 31 de diciembre de 2011 y 2010  
( EN NUEVOS SOLES )

Fecha : 17/07/2012  
Hora : 14:54:11  
Pag. : 1 de 1  
F. Int. : 22/03/2012 06:37:12 PM

EF-1

ENTIDAD : 461 GOBIERNO REGIONAL TUMBES

ACTIVO		2011	2010	PASIVO Y PATRIMONIO		2011	2010
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>				<b>PASIVO CORRIENTE</b>			
	Nota				Nota		
Efectivo y Equivalente de Efectivo	3	13,464,713.14	12,432,194.94	Obligaciones Tesoro Público	15	4,007,801.36	3,255,240.29
Inversiones Disponibles	4	1,383,667.94	1,383,667.94	Sobregiros Bancarios	16	0.00	31,986.14
Cuentas por Cobrar (Neto)	5	85,319.86	97,505.92	Cuentas por Pagar	17	16,635,854.87	11,132,973.25
Otras Cuentas por Cobrar (Neto)	6	494,708.42	555,638.37	Operaciones de Crédito	18	0.00	0.00
Existencias (Neto)	7	7,766,328.61	4,446,480.58	Parte Cte. Deudas a Largo Plazo	19	0.00	0.00
Gastos Pagados por Anticipado	8	76,779,936.18	12,787,583.10	Otras Cuentas del Pasivo	20	24,015,047.37	16,416,849.89
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>99,974,674.15</b>	<b>31,703,070.85</b>	<b>TOTAL PASIVO CORRIENTE</b>		<b>44,658,703.60</b>	<b>30,837,049.57</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>				<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>			
Cuentas por Cobrar a Largo Plazo	9	0.00	0.00	Deudas a Largo Plazo	21	0.00	0.00
Otras Ctas. por Cobrar a Largo Plazo	10	0.00	0.00	Beneficios Sociales y Oblig. Prev.	22	80,523,202.28	73,147,117.75
Inversiones (Neto)	11	0.00	0.00	Ingresos Diferidos	23	0.00	0.00
Edificios, Estructuras y Act. no Prod. (Neto)	12	335,809,546.69	245,197,553.35	Otras Cuentas del Pasivo	24	0.00	0.00
Vehículos, Maquinarias y Otros (Neto)	13	27,959,879.05	18,330,786.08	Provisiones	25	17,022,432.58	15,846,928.32
Otras Cuentas del Activo (Neto)	14	48,014,412.00	101,848,843.63	<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>97,545,634.86</b>	<b>88,994,046.07</b>
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>411,783,837.74</b>	<b>365,377,183.06</b>	<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>142,204,338.46</b>	<b>119,831,095.64</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>511,758,511.89</b>	<b>397,080,253.91</b>	<b>PATRIMONIO</b>			
Cuentas de Orden	30	559,036,341.06	482,382,373.80	Hacienda Nacional	26	834,113,396.10	833,856,572.32
				Hacienda Nacional Adicional	27	( 292,819.43)	256,823.78
				Reservas	28	0.00	0.00
				Resultados Acumulados	29	( 464,266,403.24)	( 556,864,237.83)
				<b>TOTAL PATRIMONIO</b>		<b>369,554,173.43</b>	<b>277,249,158.27</b>
				<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>		<b>511,758,511.89</b>	<b>397,080,253.91</b>
				Cuentas de Orden	30	559,036,341.06	482,382,373.80

CONTADOR GENERAL  
MAT. N°

DIRECTOR GENERAL DE  
ADMINISTRACIÓN

TITULAR DE LA ENTIDAD

- Las Notas forman parte integrante de los Estados Financieros

## Anexo No. 13-B. FORMATO EF-1. ESTADO DE GESTIÓN. DEPARTAMENTOS PERÚ

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
Dirección General de Contabilidad Pública  
Versión Release 12.05.04

Fecha : 03/04/2013  
Hora : 09:40:58  
Pag : 1 de 1  
F.Int: 28/03/2013 11:34:26 AM

**ESTADO DE GESTION**  
Por los años terminados el 31 de diciembre de 2012 y 2011  
( EN NUEVOS SOLES )

EF-2

ENTIDAD : 457 GOBIERNO REGIONAL PIURA

		2012	2011
<b>INGRESOS</b>			
Ingresos Tributarios Netos	31	0.00	0.00
Ingresos No Tributarios	32	25,502,891.53	25,578,895.59
Trasposos y Remesas Recibidas	33	1,131,750,008.53	811,722,443.63
Donaciones y Transferencias Recibidas	34	49,200,759.25	80,020,759.99
<b>TOTAL INGRESOS</b>		<b>1,206,453,659.31</b>	<b>917,322,099.21</b>
<b>COSTOS Y GASTOS</b>			
Costo de Ventas	35	( 1,170,735.56)	( 1,941,474.21)
Gastos en Bienes y Servicios	36	( 185,886,907.25)	( 113,116,341.88)
Gastos de Personal	37	( 914,199,526.96)	( 651,590,909.89)
Gastos por Pens.Prest.y Asistencia Social	38	( 10,030,439.44)	( 25,647,723.45)
Donaciones y Transferencias Otorgadas	39	( 13,086,667.32)	( 19,526,224.17)
Trasposos y Remesas Otorgadas	40	0.00	( 169,854.45)
Estimaciones y Provisiones del Ejercicio	41	( 146,992,498.77)	( 150,173,463.82)
<b>TOTAL COSTOS Y GASTOS</b>		<b>( 1,271,366,775.32)</b>	<b>( 962,165,991.87)</b>
<b>RESULTADO DE OPERACION</b>		<b>( 64,913,116.01)</b>	<b>( 44,843,892.66)</b>
<b>OTROS INGRESOS Y GASTOS</b>			
Ingresos Financieros	42	43,103.78	77,441.50
Gastos Financieros	43	( 1,869.86)	( 2,545,457.18)
Otros Ingresos	44	47,318,662.87	28,652,841.86
Otros Gastos	45	( 109,825,034.07)	( 93,908,511.13)
<b>TOTAL OTROS INGRESOS Y GASTOS</b>		<b>( 62,465,157.28)</b>	<b>( 67,723,684.95)</b>
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO SUPERAVIT ( DEFICIT )</b>		<b>( 127,378,273.29)</b>	<b>( 112,567,577.61)</b>

CONTADOR GENERAL  
MAT. N°

DIRECTOR GENERAL DE  
ADMINISTRACIÓN

TITULAR DE LA ENTIDAD

- Las Notas forman parte integrante de los Estados Financieros

**Anexo No. 14. CONGLOMERADO DE PERTENENCIA. VARIABLES ESTUDIADAS POBTOTAL E IGD**

Conglomerado de pertenencia		
Caso	3 conglomerados	2 conglomerados
1: AMAZONAS -COLOMBIA	1	1
2: ANTIOQUIA	2	2
3: ARAUCA	1	1
4: ATLÁNTICO	2	2
5: BOGOTÁ D.C	2	2
6: BOLÍVAR	1	1
7: BOYACÁ	3	1
8: CALDAS	2	2
9: CAQUETÁ	1	1
10: CASANARE	3	1
11: CAUCA	1	1
12: CESAR	2	2
13: CHOCÓ	1	1
14: CÓRDOBA	1	1
15: CUNDINAMARCA	2	2
16: GUAINÍA	1	1
17: GUAJIRA	1	1
18: GUAVIARE	1	1
19: HUILA	3	1
20: MAGDALENA	1	1
21: META	3	1
22: NARIÑO	2	2
23: NORTE SANTANDER	3	1
24: PUTUMAYO	3	1
25: QUINDIO	2	2
26: RISARALDA	2	2
27: SAN ANDRÉS	2	2
28: SUCRE	1	1
29: TOLIMA	2	2
30: VALLE	2	2
31: VAUPÉS	1	1
32: VICHADA	1	1
33:AMAZONAS	3	1
34:ANCASH	3	1
35:APURIMAC	3	1
36:AREQUIPA	2	2

Conglomerado de pertenencia		
Caso	3 conglomerados	2 conglomerados
37:AYACUCHO	3	1
38:CAJAMARCA	2	2
39:CALLAO (PROV CONSTITUCIONAL)	2	2
40:CUSCO	3	1
41:HUANCAVELICA	3	1
42:HUANUCO	3	1
43:ICA	3	1
44:JUNIN	2	2
45:LA LIBERTAD	2	2
46:LAMBAYEQUE	2	2
47:LIMA	2	2
48:LIMA metropolitana	2	2
49:LORETO	1	1
50:MADRE DE DIOS	1	1
51:MOQUEGUA	1	1
52:PASCO	3	1
53:PIURA	2	2
54:PUNO	3	1
55:SAN MARTIN	3	1
56:TACNA	3	1
57:TUMBES	3	1
58:UCAYALI	2	2



## BIBLIOGRAFÍA

- Adhikari, P., Kuruppu, C., and Matilal, S. (2013). Dissemination and Institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213-230.
- AECA (2005). *Código de buenas prácticas para la divulgación de información en internet*. Documento 1 – serie Nuevas tecnologías y contabilidad. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración.
- Aglietta, M. y Reberieux, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva. El debate sobre el gobierno de la empresa*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado.
- Alesani, D., Jensen, G. and Steccolini, I. (2012). IPSAS adoption by the World Food Programme: an application of the contingency model to intergovernmental organisations. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2 (1), 61-80.
- Alt, J. and Laseen, D. (2006). Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review*, 50 (6), pp 1403-1439.
- American Society for Quality (2008). American Customer Satisfaction Index 4<sup>th</sup> quarter. Obtenido el 14 de marzo de 2012 del sitio web: <http://www.theacsi.org/>

- Anderson, J., and Zahaf, M. (2007). Profiling consumer to consumer and Business to Consumer Buyers: Who buys what? *International Journal of Business Research*, Vol. 7 (6), 85-99.
- Anessi-Pessina, E. and I. Steccolini, I. (2007). Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 23 (2). 113–131.
- Araya, C. (2011). Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de la región centroamericana. *Revista Ciencias Económicas*, 29,1, pp 503-527.
- Araya, C., Caba, C. y López. (2011a). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *INNOVAR*, 21 (41), 111-123.
- Araya, C., Caba, C., y López, A.M. (2011b). *Convergence of the Central American Integration System member countries to IPSAS of the IFAC*. 13<sup>th</sup> – Biennial CIGAR conference –. Ghent.
- Arellano-Gault, D. and Lepore, W. (2011). Transparency Reforms in the Public Sector: Beyond the New Economics of Organization. *Organization Studies*, 32 (8), pp. 1029-1050.
- Baker, R. (2005). What is the meaning of public interest?: Examining the ideology in American Public Accounting Profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (5), 690-703.
- Ball, I and Pflugrath, G. (2012). Government Accounting. Making Enron look good. *World Economics*, 13 (1), pp 9-26.
- Banco Mundial (2009). Perú, Informe de la gestión de las finanzas públicas. Basado en el marco de referencia para la medición del desempeño (PEFA). Documento de la Unión Europea, Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo. [www.pefa.org/en/assessment/files/117/rpt/281](http://www.pefa.org/en/assessment/files/117/rpt/281)
- Banker, R.D. and Patton, J.M. (1987). Analytical agency theory and municipal accounting: an introduction and an application. *Research in Governmental and Non Profit Accounting*, Vol. 3, pp. 29-50.
- Basadre, J. (1983). *Historia de la República del Perú 1822-1933*. Lima. Editorial Universitaria.
- Benito, B. (1996). El Concepto de Entidad en Contabilidad Pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXV, (88), 683-713.
- Benito, B., and Brusca, I. (2004). International classification of local government accounting systems, *Journal of Comparative Policy Analysis*, 6(1), 57–80.

- Benito, B., and Bastida, F. (2009). Budget Transparency, Fiscal Performance, and Political Turnout: An International Approach. *Public Administration Review*, 69 (3), pp 403-417.
- Benito, B., Brusca, I and Montesinos, V. (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, No. 2, 293-317.
- Biondi, Y. (2012). Should Business and Non-Business Accounting be Different? A Comparative Perspective Applied to the French Central Government Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 35, 603-619.
- Biondi, Y., and Soverchia, M. (2011). Accounting rules for the European Communities: A Theoretical Analysis. 13<sup>th</sup> – Biennial CIGAR conference –. Ghent. 9-10 June.
- Brandsma, G., and Schillemans, T. (2012). The Accountability Cube: Measuring Accountability. *Journal of Public Administration Research and Theory first published online September 18*, doi:10.1093/jopart/mus034
- Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008). Public sector to public service: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 129-180.
- Broadbent, J., Dietrich, M., and Laughlin, R. (1996). The Development of Principal-Agent, Contracting and Accountability Relationships in the Public Sector: Conceptual and Cultural Problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 259-284.
- Bromwich, M., Macve, R and Sunder, S (2010). Hicksian income in the conceptual framework. *Abacus*, 46 (3). 348-376.
- Brusca, I., and Montesinos, V. (2010). *Accrual Financial Reporting in Public Sector: Is It a Reality?* 12th Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Biennial Conference, Modena, Italy.
- Burki, S., Perry, G., and Dillinger, W. (1999). *Beyond center: Decentralizing the State*. Washington. World Bank Latin American and Caribbean Studies.
- Burns, R. and Burns, R. (2008). *Business Research Methods and Statics using SPSS*. London: SAGE Publications Ltd.
- Büthe, T., and Mattli, W. (2011). *The New Global Rulers. The privatization of regulation in the World Economy*. Princeton University Press.
- Caba, C. (2001) *Los sistemas contables públicos en Iberoamérica: Una propuesta para su comparación*. Tesis Doctoral. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada.

- Caba, C. y López, A. (2003). La difusión de la información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSAS de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças*, N 33, 90-100.
- Caba C., López, A.M. and Rodríguez, M. (2005), Citizens' access to on-line governmental financial information: practices in the European Union countries. *Government Information Quarterly*, 22 (2), 258-76.
- Caba, C., and López, A. (2007). Latin-american Public Financial Reporting: Recent and Future Development. *Public Administration and Development*, 27, 139-157.
- Caba C., Rodríguez, M. and López, A.M. (2008), e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 32 (3), 379-400.
- Caba, C., López, A. and Ortiz, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29(5), 429-440.
- Cano, C.G. (2010). *Regla fiscal y estabilidad macroeconómica en Colombia*. Borradores de Economía No. 607. Bogotá. Banco de la República – Colombia.
- Cano, J. (2006). *Actualidad y Perspectivas de la Regulación Contable Pública en Colombia: Una mirada hacia las Normas Internacionales*. Ponencia presentada en el VIII Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. Santa Cruz de la Sierra. Bolivia.
- Caperchione, E and Lapsley, I. (2011). Making Comparisons in Government Accounting. *Financial Accountability & Management*, 27, (2), 103-106.
- Caperchione, E. (2006). *The New Public Management. A perspective for Finance Practitioners*. FEE Public Sector Committee.
- Cárcaba, A. and García, J. (2010): Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities. *Local Government Studies*, 36, (5), 679-69.
- Cárcaba, A. y García, J. (2008). Determinantes de la divulgación de información contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXVII, No. 137, 63-84.
- Cárdenas, M, Mejía, C, Olivera, M. (2006). *La economía política del proceso presupuestal en Colombia*. Fedesarrollo, working paper No 31. Informe preparado para el Banco Interamericano de Desarrollo.
- Cárdenas, M. y Reina, M. (2008). *La minería en Colombia: Impacto socio-económico y fiscal*. Fundación para la Educación y el Desarrollo – Fedesarrollo. Bogotá.

- Carlin, T. (2005). Debating the impact of accrual Accounting and Reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21 (3), pp 309-336.
- Castells, M. (1999). *La era de la información, Vol. I: la sociedad red*. México: Siglo XXI editores.
- CGN (2006). *La contabilidad y el control públicos*. Textos de Contabilidad Pública No. 1. Contaduría General de la Nación.
- CGN (2013). Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Bogotá. Contaduría General de la Nación.
- Chan, J. (2002). Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues and Strategies. In: Montesinos, V. and Vela, J.M. (Eds) *Innovations in Governmental Accounting*. London. Kluwer Academic Publishers.
- Chan, J. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23 (1), pp 13–20.
- Chan, J. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In: Lande, E. and Scheid J.C. (Eds). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. (31-42). Expert Comptable Media.
- Chan, J. (2008). International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. In: D'Amore, M. *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*. (19-33). McGraw-Hill.
- Chan, J. and Rubin, M. (1987). "The Role of Information in a Democracy and in Government Operations: The Public Choice Methodology," *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Volume 3, Part B, 3-27.
- Chan, J. and Xiaoyue, C. (eds). (2002). *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*. OECD Journal on Budgeting, 2, (1). Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Chan, J., Jones, R., and Lüder, K. (1996). Modeling governmental accounting innovation: an assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1-19.
- Chapman, R. (1991). Concepts and issues in public sector reform: the experience of the United Kingdom in the 1980s. *Public Policy & Administration*, 6, 2, 1- 19.

- Christensen, M.J. and Rocher, S. (2010). *Accounting for Changed Accounting: A Translation View Comparing Accrual Accounting Implementations in France and Australia*. 12<sup>th</sup> Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Biennial Conference. Modena. Italy.
- Christensen, M.J. and Skaerbaek, P. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 524–545.
- Christiaens, J., Reyniers, B., and Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76 (3), 537-554.
- Clavijo, S. (2011). *Estructura Fiscal de Colombia y Ajustes Requeridos 2010-2020*. Premio a la Investigación “Germán Botero de los Ríos”- Fedesarrollo. Asociación Nacional de instituciones Financieras – ANIIF. Bogotá.
- Cohen, J., Cohen, P., and West, S. (2003). *Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for the Behavioral Sciences*. Lawrence Erlbaum Associates Publishers, Third edition.
- Collin, S., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., and Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting* 20, 141–174.
- Comisión de la Verdad y Reconciliación. (2003). *Informe Final de la Comisión de la Verdad y Reconciliación*. Lima. Obtenido el 20 de Enero de 2013 en el sitio: <http://www.cverdad.org.pe/ifinal/index.php>
- Consejo Europeo (2011). *DIRECTIVA 2011/85/UE del Consejo, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros*. Bruselas.
- Contraloría General de la República del Perú (2007). *Informe de Auditoría a los Estados Financieros e Información Presupuestaria de la Cuenta General de la República – 2006*. Lima. Contraloría General de la República.
- Contraloría General de la República del Perú (2008). *Informe de Auditoría a los Estados Financieros e Información Presupuestaria de la Cuenta General de la República – 2007*. Lima. Contraloría General de la República.
- Cooke, T. (1989). Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies. *Accounting and Business Research*, 19 (74), pp 113-124.
- Cortázar, J.C. (2008). *La reforma de la administración pública peruana, 1990-1997: conflicto y estrategias divergentes en la elaboración de políticas*. XII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Buenos Aires.

- D'Agostino, M., Schwester, R., Carrizales, T., & Melitski, J. (2011). A Study of E-government and E-governance: An Empirical Examination of Municipal Websites. *Public Administration Quarterly*, 35,1, pp 3-26.
- DAFP. (2005). *Guía para la Rendición de cuentas de la Administración Pública a la Ciudadanía*. Bogotá. Departamento Administrativo de la Función Pública.
- Dasí, R.M. (2011). *Información Contable y Estabilidad Presupuestaria. Análisis del Procedimiento de Déficit Excesivo en los Países de la Unión Europea*. Tesis Doctoral. Departamet de Comptabilitat. Univesitat de València.
- Daughters, R. and Harper, L. (2007). Fiscal and Political Decentralization Reforms. Lora, E. (Ed). *The State of State Reform in Latin America*. Inter – American Development Bank. New York. Stanford University Press.
- Debrecny, R, Gray, G., and Rahman, A. (2002). The determinants of Internet financial reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(4-5), 371-394.
- DiMaggio, P., and Powell W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, 147-160.
- Du Gay, P. (2012). *En elogio de la burocracia. Weber –Organización – Ética*. Madrid. Siglo XXI de España Editores.
- Ego-Aguirre, D. (2003). *La descentralización en el Perú a inicios del siglo XXI: de la reforma institucional al desarrollo territorial*. Serie gestión pública No 31. Santiago de Chile. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES –. CEPAL.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2006). A Bridge too far: A common conceptual framework for commercial and public benefit entities. *Accounting and Business Research*, 36 (1), 19–32.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2007). Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
- Ernst & Young, (2011). *Toward transparency. A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*. Research project between Ernst & Young and the Institute of Public Management at the Zurich University of Applied Sciences. Zurich.
- Ernst and Young. (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the EU Member Status*. Eurostat.

- Espinosa, I. (2012). Intervención de la Contadora Nacional Sra. Irene Espinosa Alvarado. Mesa Redonda: “El proceso de implementación de las NICSP en Costa Rica: Estado de Situación”. Contraloría General de la República. Noviembre 22.
- Eurostat (2012). *Document accompanying the public consultation on the suitability of the international Public Sector Accounting Standards for EU Member States*. Public Consultation Paper. February 2012. European Commission.
- Falleti, T. (2005). A Sequential Theory of Decentralization: Latin American Cases in Comparative Perspective. *American Political Science Review*, 99(3), 327-346.
- Fals - Borda, O (1993). Términos de referencia sociológicos para el Ordenamiento Territorial. *Misión Local*. Año 2, No. 2, ene/mar. 34 – 42.
- FASB (2000). *Electronic Distribution of Business Reporting information*. Steering Committee Report Series. Financial Accounting Standards Board. Norwalk.
- FASB. (2002). *Memorandum of Understanding*. Financial Accounting Standards Board and International Accounting Standards Board. Norwalk. United States of America.
- FEE. (2007). *Accrual Accounting in The Public Sector*. A paper from FEE Public Sector Committe. Fédération des Experts Comptables Européens.
- Fernández, D., Jouravlev, A., Lentini, E. y Yurquina, A. (2009). *Contabilidad Regulatoria, sustentabilidad financiera y gestión mancomunada: temas relevantes en servicios de agua y saneamiento*. N. 146. Serie Recursos Naturales e Infraestructura. Santiago de Chile. CEPAL – Naciones Unidas.
- FMI. (2001). *Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas*. Departamento de Estadísticas. Washington. D.C. Fondo Monetario Internacional.
- ForeSee (2011). *ForeSee Results’ E-Government Transparency Index (2010 Year in Review)*. Quantifying the Impact of Transparency. Obtenido el 20 de octubre de 2012 de: <http://www.foreseeresults.com/research-white-papers/e-gov-transparency-2010-in-review-form-2011-foresee.shtml>
- Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. (1998a). *Sistemas de Contabilidad y Administración de Algunos Países Iberoamericanos Tomo I, Brasil, Colombia y Chile*. Madrid. Intervención General de la Administración del Estado, IGAE.
- Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. (1998b). *Sistemas de Contabilidad y Administración de Algunos Países Iberoamericanos Tomo II, Costa Rica, Ecuador, España, Perú*. Madrid. Intervención General de la Administración del Estado, IGAE.

- Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 10,(4), 327-345.
- Gaffikin, M. (2006). *The Critique of Accounting Theory*. Working Paper 06/25. Faculty of Commerce – School of Accounting and Finance. University of Wollongong.
- Gandía, J.L (2011). “Es verdad está en internet...”.Transparencia y credibilidad de la información corporativa digital. *Revista AECA No 95*. 23-26.
- Gandía, J.L y Archidona, M.C.(2008). Determinants of web site information by Spanish city councils. *Online Information Review*, 32, (1), 35-57.
- García-Benau, M.A. y Gandía, J.L. (1998). Análisis del grado de armonización europeo basado en los sistemas contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVII, No. 97, 951-978.
- García, M. (2013). *La Ley de Acceso a la Información Pública: Cumplimiento de las Obligaciones de Transparencia Online en el Ámbito Latinoamericano*. Tesis Doctoral. Departamento de Economía y Empresa. Universidad de Almería.
- Godfrey, A., Devlin, P., and Merrouche, M. (1996). Governmental Accounting in Kenya, Tanzania and Uganda. In: Chan, J. Et al (eds). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol 9. 193-208.
- Gomes, L., and Vaz de Lima, D. (2011). *Disclosure of accounting government reports: a comparative study between Brazil and Mercosul countries members from IPSAS perspectives*. 13<sup>th</sup> – Biennial CIGAR conference –. Ghent. Obtenido el 5 de marzo de 2012 del sitio web: [http://www.feb.ugent.be/accoeco/Papers\\_Cigar2011/57.%20Disclosure%20of%20accounting%20government%20reports.pdf](http://www.feb.ugent.be/accoeco/Papers_Cigar2011/57.%20Disclosure%20of%20accounting%20government%20reports.pdf)
- González, L.A. (2003). Aproximación crítica a la naturaleza y filosofía del Plan General de Contabilidad Pública Colombiano. *Revista internacional Legis de contabilidad & auditoría*, 13, 13-68.
- Gore, P. (1992). *The FASB Framework Conceptual Project 1973-1985*. Manchester University Press.
- Grossi, G., y Soverchia, M. (2011). European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. *Abacus*, 47, (4), 525-552.
- Guillamón, M.D., Bastida, F. and Benito, B. (2011). The Determinants of Local Government’s Financial Transparency. *Local Government Studies*, Vol. 37, (4), 391-406.

- Guthrie, J. (1998) Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality? *Financial Accountability and Management*, 14 (1), 1–18.
- Guzmán, C. (2003). *Las Relaciones de Gobierno entre el Poder Ejecutivo y el Parlamento*. Lima. Fondo Editorial, Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Hatfield, H. (1966). Some Variations in Accounting Practices In England, France, Germany and the U.S. *Journal of Accounting Research*, Vol 4, (2), 160-182.
- Ho, A. (2002), ‘Reinventing Local Governments and the E-Government Initiative’, *Public Administration Review*, 62,(4), 434–44.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20, (2/3), 93-109.
- Hood, C. (2010). Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple? *West European Politics*, 33, (5), 989–1009.
- Humphrey, C., and Miller, P. (2012). Rethinking impact and redefining responsibility. The parameters and coordinates of accounting and public management reforms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25, 2, 295-327.
- IASB (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres. International Accounting Standards Board.
- IASB. (2011). *International Financial Reporting Standard No. 13: Fair Value Measurement*. London. International Accounting Standards Board.
- IASC (1999). *Business Reporting on Internet. International Accounting Standards Committee discussion paper*. London. International Accounting Standards Committee.
- IFAC. (2011). *Transición a la base contable de acumulación (o devengo): Directrices para entidades del sector público*. Tercera Edición. Nueva York. Federación Internacional de Contadores.
- IFAC. (2012a). *Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The use of International Public Sector Accounting Standards*. Policy Position Paper No 4. IPSASB. March. New York.
- IFAC. (2012b). *A definition of Public Interest*. IFAC Policy Position No 5. Obtenido el 6 de agosto de 2012 del sitio web: <http://www.ifac.org/publications-resources/definition-public-interest>
- IMF. (2012). *Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs and Statistics Departments.

- IPSASB. (2006). *Update No.5*. International Public Sector Accounting Standards Board. The International Federation of Accountants.
- IPSASB, (2011). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. Edición 2011. New York. The International Federation of Accountants.
- IPSASB. (2012a). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements*. Exposure Draft 2. The International Federation of Accountants.
- IPSASB. (2012b). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*. Exposure Draft 3. The International Federation of Accountants.
- IPSASB. (2012c). *International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet*, April. New York. The International Federation of Accountants.
- IPSASB. (2013). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. Chapters 1 to 4. Role and Authority of Framework; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity. The International Federation of Accountants.
- Items, I and Moreno, H. (2007). *E-government architectures, technical and political situation in Latin America*. Project Documents collection N 19. Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL y Oficina de cooperación para la Ayuda Europea. Santiago de Chile.
- Jacobs, K. (2012). Making Sense of Social Practice: Theoretical Pluralism in Public Sector Accounting Research. *Financial Accountability & Management*, 28 (1), 1-25.
- Jagalla, T., Becker, S., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. *Financial Accountability and Management*, 27, (2), 134-165.
- Jarne, J. I. (1997). *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*. Madrid. Ediciones AECA.
- Jorge, S. (2003). *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*. PhD Thesis in Accounting and Finance. Birmingham Business School. University of Birmingham. Obtenido el 11 de octubre de 2012 del sitio: <http://etheses.bham.ac.uk/99/1/Jorge03PhD.pdf>
- Jorge, S. (2005). The reform of Governmental Accounting in Portugal: An application of Lüder's Contingency Model. In: A. Bourmistrov & F. Mellemvik. *International Trends and Experiences in Government Accounting*. 28-48.

- Jorge, S. (2007). A comparative international theory for Portuguese Local Governmental Accounting. *Polytechnical Studies Review*, Vol. IV, No. 7, 211-234.
- Khan, A., and Mayes, S. (2009). *Transition to Accrual Accounting. Technical Notes and Manuals*. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund.
- King, J. (2006). Democracy in the information age. *Australian Journal of Public Administration*, 65, (2), 16-32.
- Kurunmäki, L, Lapsley, I., and Miller, P (2011). Accounting within and beyond the state. *Management Accounting Research*, 22, pp 1-5.
- La Porte, T.M., Demchak, C., and de Jong, M. (2002). Democracy and bureaucracy in the age of the web. Empirical findings and theoretical speculations. *Administration and Society*, 34, (4), 411-446.
- Lande, E. (2006). Accrual Accounting in the public sector: Between institutional Competitiveness and the search for Legitimacy. In: Lande, E. (Ed). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*.19-30
- Lande, E. and Rocher, S. (2011). Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. *Public Money & Management*, 31, (3), 219-222.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3 & 4, 201–207.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of Human Spirit? *Abacus*, 45, 1, 1-21.
- Lapsley, I. and Miller, P. (2010). The E-government project. *Financial Accountability and Management*, 26, 1, 1-2.
- Lapsley, I., Mussari, R., and Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the Public Sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18 (4), 719-723.
- Laswad, F., Fisher, R. and Oyelere, P. (2005). Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24, 101-121.
- Laura-Vargas, C. (2007). Fundamentos Teórico de la Contabilidad gubernamental. *Ciencia y Desarrollo* No 10, 125-130. Obtenido el 26 de noviembre de 2012 del sitio: <http://www.unjbg.edu.pe/coin2/revista10.htm>
- Laval, C. y Dardot, P. (2013). *La nueva razón del mundo. Ensayo sobre la sociedad neoliberal*. Barcelona. Gedisa editorial.

- López, A., Caba, C., and Rodríguez, M. (2002). The presentation of Governmental financial Information on the Internet: an International View. En: Montesinos, V and Vela, J.M. (Eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Kluwer Academic Publishers.
- Lora, E. (Ed) (2007). *The State of State Reform in Latin America*. Inter – American Development Bank. New York. Stanford University Press..
- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations, in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Lüder, K. (1994). The contingency modal reconsiderad: experiences from Italy, Japan and Spain. In: Bushor E & Schnedler K. (Eds.). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accountin* (1-16). Bern: Haupt.
- Lüder, K. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting over the last decade –Achievements and Problems–. En: Montesinos, V and Vela, J.M. (Eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Kluwer Academic Publishers.
- Lüder, K., and Jones, R. (Eds) (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Fachverlag Moderne Wirtschaft. Pricewaterhousecoopers.
- Matheson, A. and Kwon, H. (2003). Public Sector Modernisation: A new agenda. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 1-24.
- Mattessich, R. (1964). *Accounting and Analytical Methods*. Richard Irwin, Inc, Home wood, Illinois.
- Mautz, R.K. (1989). Not-for-profit financial reporting: another view. *Journal of Accountancy*, August, 60–66.
- MHCP (2009). *10 Años de Transformación Fiscal Territorial en Colombia*. Dirección de Apoyo Fiscal. Bogotá. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Millennium Project. (2011). *2011 State of the Future*. Think tank global institute. Washington D.C. Obtenido el 12 de octubre de 2012 del sitio: [www.stateofthefuture.org](http://www.stateofthefuture.org)
- Montesinos, V. (2003). Panorama actual de la contabilidad pública: análisis de la situación española dentro de su entorno internacional. *Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa, CIRIEC, No. 45*, 159-185.
- Montesinos, V. (2004). Incidencia del Marco Internacional en la Reforma Contable de la Comisión Europea. *Revista Española de Control Externo*, 6, (17), 73-94.

- Montesinos, V. (2009). Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información en tiempos de crisis. *Revista AECA N.87, especial XV congreso*, 26-28.
- Montesinos, V, and Brusca, I. (2010). *The Adoption of the IPSAS by the Spanish Public Sector: A Path Toward International Harmonization*. CIGAR workshop 2010. Tempere.
- Moon, M.J. (2002). The Evolution of E-Government Among Municipalities: Rhetoric or Reality? *Public Administration Review*, Vol. 62, No. 4, 424–33.
- Moore, M, and Hartley, J. (2008). Innovations in Governance. *Public Management Review*, 10, 1, 3-20.
- MTIC (2011). *El gobierno en línea en Colombia 2010-2011*. Programa Gobierno en Línea. Bogotá. Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.
- Muller-Marqués, T. (2012). *IPSAS Explained. A summary of International Public Sector Accounting Standards*. Great Britain. WILEY and E&Y.
- National Audit Office. (2002). *Better Public Service through E-government*. London. Stationery Office.
- Navarro, A. and Rodríguez, M.P. (2007). The contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM in Developing and Developed Countries. *Public Administration and Development*, 27, 413-425.
- Navarro, A. and Rodríguez, M.P. (2010). Can Government Accountability be Enhanced with International Financial Reporting Standards? *Public Money & Management*, 30, (6), 379-384.
- Navarro, A. and Rodríguez, M.P. (2011). Modernizing governments in Transitional and Emerging Economies through financial reporting based on international standards. *International Review of Administrative Sciences*, 77 (3), 609-640.
- Neter, J., Wasserman, W. and Kutner, M. (1990). *Applied Linear Statistical Models*. 3rd ed. M.A: Irwin.
- Nieto, A. y Laverde, M.C. (2011). *Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva Contabilidad Pública*. Bogotá. Siglo del Hombre Editores.
- Nobes, C. (2011). IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. *Abacus*, Vol. 47, No. 3, 267-283.

- OEA. (2011). *Primer Informe de Avance Sobre la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) en la Organización de los Estados Americanos*. Comisión de Asuntos Administrativos y Presupuestarios. Organización de Estados Americanos. CP/CAAP-3100/11.
- OECD. (2002). *Accrual Accounting and Budgeting. Key Issues and Recent Developments*. PUMA/SBO(2002)10. Organisation for Economic Co-operation and Development. Washington.
- OECD. (2003). *Public Sector Transparency and International Investment Policy*. Direction for financial, fiscal and enterprise affairs. Organisation for Economic Co-operation and Development.
- OECD. (2003b). *The E-government imperative*. Paris. OECD e-Government Studies. Organisation for Economic Co-operation and Development.
- OECD. (2004). *Lessons Learned on Donor Support to Decentralisation and Local Governance*. DAC evaluation series. Paris. Organisation for Economic Co-operation and Development.
- OECD. (2008). *E-government for better Government*. Paris. OECD e-Government studies.
- ONGEI. (2006). *Estrategia Nacional de Gobierno Electrónico*. Oficina Nacional de Gobierno Electrónico e Informática. Lima.
- ONGEI. (2011). *Análisis y Evaluación de la Encuesta de Portales Institucionales de la Administración Pública–2010*. Oficina Nacional de Gobierno Electrónico e Información. Lima.
- ONGEI. (2012). *Estrategia Nacional de Gobierno Electrónico 2013-2017*. Oficina Nacional de Gobierno Electrónico e Información. Lima.
- ONU. (2010). *Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)*. Dependencia Común de Inspección. Ginebra. JIU/REP/2010/6. Obtenido el 28 de septiembre de 2012 del sitio: [https://www.unjiu.org/es/reports-notes/JIU%20Products/JIU\\_REP\\_2010\\_6\\_Spanish.pdf](https://www.unjiu.org/es/reports-notes/JIU%20Products/JIU_REP_2010_6_Spanish.pdf)
- ONU. (2012). *Estudio de las Naciones Unidas sobre Gobierno Electrónico 2012: gobierno Electrónico para el Pueblo*. New York. Naciones Unidas.
- OTAN. (2010). *Annual Activities Report for 2009*. International Board of Auditors for NATO. IBA-M(2010). Obtenido el 5 de febrero de 2012 del sitio web: [http://www.nato.int/issues/iban/iban\\_report\\_2009-e.pdf](http://www.nato.int/issues/iban/iban_report_2009-e.pdf)
- Ouda, H. (2004). Basic Requirements Model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *Public Fund Digest*, 4,1, 78–99.

- Ouda, H. (2010). A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government. *International Journal of Governmental Financial Management*, X, 1, 63-94.
- Pacter, P. (2005). What exactly is convergence? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2, (1/2), 67–83.
- Pajuelo, O. (2011). Panorama actual de la contabilidad en el Perú. Entrevista. *Revista Análisis Tributario, No. 1, suplemento*, 8–11.
- Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5 (1), 38–59.
- Pallot, J. (1997). Infrastructure accounting for local authorities. *Financial Accountability and Management*, 13(3), 225–242.
- Pardo, R. (2011). *20 años de la Constitución Política de Colombia 1991-2011. Homenaje al expresidente Cesar Gaviria Trujillo*. Bogotá. Instituto de Pensamiento Liberal.
- Perry, G. (2011). La Contaduría General de la Nación: génesis e importancia. En: Nieto, A. y Laverde, M.C. (eds). *Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva Contabilidad Pública*. (112-117). Siglo del Hombre Editores.
- Piedrafita, S., Steinberg, F. y Torreblanca, J.I. (2006). *20 años de España en la Unión Europea*. Madrid. Real Instituto Elcano – Parlamento Europeo – Comisión Europea.
- Pietrowski, S., and Van Ryzin, G. (2007). Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*, 37, 306-323.
- Pihlanto, P. (2003). The role of the individual actor in different accounting research perspectives. The holistic individual image as a tool for analysis. *Scandinavian Journal of Management*, 19, 2, 153-172.
- Pilcher, R. (2011). Implementing IFRS in Local Government: Institutional Isomorphism as NPM Goes Mad?, *Local Government Studies*, 37,4, 367–389.
- Pina, V., and Torres, L (2003). Reshaping Public Sector Accounting: International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20, (4), 334-350.
- Pina, V., Torres, L., and Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18 (4), 765-807.

- Pina, V., Torres, L., y Royo, A. (2010a). Is e-government leading to more accountable and transparent local governments? An overall view. *Financial Accountability and Management*, 26, (1), 3–20.
- Pina, V., Torres, L., y Royo, A. (2010b) Is e-government promoting convergence towards more accountable local governments? *International Public Management Journal*, 13,4, 350-380.
- PNUD. (2013). *El Ascenso del Sur: Progreso Humano en un Mundo Diverso. Informe sobre el desarrollo humano 2013*. New York. Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.
- Pollanen, R. and Loiselle-Lapointe, K. (2012). Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption and Impact. *Financial Accountability & Management*, 28 (4), 359-377.
- Pollitt, C. (1990). *Managerialism and the Public Service*. Basil Blackwell, Cambridge. M.A.
- Pollitt, C. (2011). 30 Years of Public Management Reforms: Has There Been a Pattern? World Bank's consultation exercise. Obtenido el 5 de Diciembre de 2012 del sitio web: <http://blogs.worldbank.org/governance/30-years-of-public-management-reforms-has-there-been-a-pattern>
- Portocarrero, J. (Ed). (2006). *Desafíos de la Política Fiscal en el Perú*. Consorcio de Investigación Económica y Social –CIES, Ministerio de Economía y Finanzas, Universidad del Pacífico. Lima.
- Pozzoli, S. (2008). The International Public Sector Accounting Standards between “Convergence” and Conceptual Framework”. In: D’Amore, M. *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*. (3-18). McGraw-Hill.
- Pulgarín, H. y Cano, J. (2000). Historia de la Contabilidad Pública en Colombia. *Revista Contaduría. Universidad de Antioquia*, número 37, 87-125.
- Pulgarín, H. y Cano, J. (2001). El Sistema de Contabilidad Pública en Colombia. *Visión Contable No. 2. Universidad Autónoma Latinoamericana*, 35-63.
- Robb, A. and Newberry, S. (2007). Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. *Socio-economic Review*, 5, 725-754.
- Robinson, M. (1998). Accrual Accounting and the efficiency of the core public sector. *Financial Accountability and Management*, 14 (1), 21-37.

- Rodríguez, M. (2006). *Investigación sobre el estado de avance del gobierno electrónico en Colombia a nivel municipal, regional y nacional*. Cátedra Software AG- Alianza Sumaq en e-Government. Bogotá. Facultad de Administración. Universidad de los Andes.
- Rodríguez, M., Caba, C., López, A. (2006). Cultural contexts and governmental digital reporting. *International Review of Administrative Sciences*, 72, (2), 269-290.
- Roldán, R.M. y Gómez, M. (2011). La Contabilidad Pública: el control y la rendición de cuentas sobre los recursos públicos. En: Nieto, A. y Laverde, M.C. (eds). *Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva Contabilidad Pública*. (153-169). Siglo del Hombre Editores.
- Ryan, B, Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Academic Press, Thomson Business Press; 2a edition.
- Saleh, Z. (2005). Development in Governmental Accounting and Reporting in Malaysia: An Analysis Using Luder's Contingency Model. In Bourmistrov, A. and Mellemvik, F. (Eds.), *International Trends and Experiences in Governmental Accounting*. Oslo: Cappelan Akademisk Forlag, pp. 67-79.
- Saleh, Z. (2007). Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation. *International Review of Business Research Papers*, Vol 3, 2, 376-384.
- Sandoval, C., Gutiérrez, J. y Guzmán, C. (2000). *Colombia y la deuda pública territorial*. Estudios de Economía y Ciudad No. 8. Secretaria de Hacienda Distrital. Bogotá D.C. Obtenido el 5 de marzo de 2012 del sitio web: [http://impuestos.shd.gov.co/portal/page/portal/portal\\_internet\\_sdh/publicaciones/Est\\_fis\\_pub/econoyciudad\\_est\\_pub/ESTUDIO08\\_DEE.pdf](http://impuestos.shd.gov.co/portal/page/portal/portal_internet_sdh/publicaciones/Est_fis_pub/econoyciudad_est_pub/ESTUDIO08_DEE.pdf)
- Schumpeter, J. (1939). *Business Cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process*. New York. McGraw-Hill Book Company.
- Serrano, C., Rueda, M and Portillo, P. (2009). Determinants of e-government extension. *Online Information Review Vol. 33 No. 3*, 476-498.
- Shack, N. (2006). *Presupuestar en el Perú*. Serie gestión pública No. 58. Santiago de Chile. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL.
- Sierra, E. (2002a). El Balance General de la Nación: una visión crítica. *Sindéresis, Revista de la Auditoría General de la República*, 143-155.
- Sierra, E. (2002b). El Nuevo periodo de la Normalización Internacional Contable y sus Implicaciones en Colombia. *INNOVAR*, 19, 89-107.

- Sierra, E, y Ardila, Y. (2008). *Contabilidad gubernamental*. Manual del Curso. Programa de Administración Pública Territorial- ESAP. Bogotá.
- Sour, L. (2007). Evaluando el gobierno electrónico: avances en las finanzas públicas estatales. *Economía, Sociedad y Territorio, Vo. VI, No 23*, 613-654.
- Sour, L (2010). El Sistema de Contabilidad gubernamental que Mejorará la Transparencia y la Rendición de Cuentas en México. *Transparencia y Privacidad, No.1*, 34-57. Obtenido el 6 de abril de 2012 del sitio: [http://www.transparenciayprivacidad.org.mx/numero\\_1/articulos/esp/Art\\_2-Esp.pdf](http://www.transparenciayprivacidad.org.mx/numero_1/articulos/esp/Art_2-Esp.pdf)
- Sour, L. (2012). IPSAS and Government Accounting Reform in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2 (1), 5-24.
- Stiglitz, J. (2012). El precio de la desigualdad. Madrid: Taurus.
- Sunder, S. (2002). Decision Making and Control: an Accounting Duality. In: Demski, J, Fellingham, J, Ijiri, Y & Sunder, S. Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. *Accounting Horizons*, 12, 2, 157-168.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of accounting uniformity on practice, education, and research. *Journal of accounting and public policy*, 29 (2), 99–114.
- Sunder, S. (2011). IFRS monopoly: the Pied Piper of financial reporting. *Accounting and Business Research*, 41,(3), 291–306.
- Tamez, S. (2010). *Rendición de cuentas, divulgación y control de la información de los gobiernos estatales en México*. Tesis Doctoral. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Santander. Universidad de Cantabria.
- Tanzi, V. (1998). Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures. *IMF Staff Papers Vol. 45, No. 4*, 559-593.
- Tavares, M, y Barretta, N. (2006) *Sistemas de Planeación Estratégica e Innovaciones Presupuestarias*. Informe plan de acciones a mediano plazo para la efectividad del desarrollo. Banco Interamericano de Desarrollo – BID –.
- Tidd, J., Bessant, J. & Pavitt, K. (2005) *Managing Innovation: Integrating Technological, Market and Organizational Change*. 3rd ed. Chichester: Wiley.
- Torres, D. (2012). Asesores externos, organismos financieros internacionales y política exterior de los Estados Unidos. *Revista Análisis Internacional, No 5*, 105-121.
- Torres, L. (2004). Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems. *Public Administration and Development*, 24, 447-456.

- Transparencia por Colombia (2009). *Índice de Transparencia Departamental 2008-2009*. Bogotá. Informe de la corporación Transparencia por Colombia.
- Transparency International. (2011). *Corruption Perceptions Index 2010*. Obtenido el 20 de marzo de 2012 del sitio web: [www.transparency.org](http://www.transparency.org)
- Transparency International. (2012). *Corruption Perceptions Index 2011*. Obtenido el 18 de abril de 2013 del sitio web: [www.transparency.org](http://www.transparency.org)
- Tua, J. (1996). Globalización y Regulación Contable: Algunos Retos para nuestra profesión en América Latina. En: *Ensayos de Contabilidad y Economía. Homenaje a Saez de torrecilla, Vol 1*, 855-908.
- Tuesta, F. (2002). *Reforma Política en el Perú*. Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Obtenido el 12 de Marzo de 2012 del sitio web: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2527/21.pdf>.
- UE. (2011). Accounting Framework. Financial Programming and Budget. European Commission. Obtenido el 18 de junio de 2012 del sitio web: [http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/management/management\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/management/management_en.cfm)
- Ugarte, S.A. (2003). *La Contabilidad gubernamental como Factor hacia la Calidad Total de la Gestión Financiera*. Tesis de Doctorado en Ciencias Contables y Empresariales. Facultad de Ciencias Contables. Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima.
- UN. (2010). *E-Government survey 2010. Leveraging e-government at a time of financial and economic crisis*. New York. United Nations.
- USAID (2011). *Reforma del Estado y modernización de la gestión pública*. Proyecto USAID/PERÚ Pro-descentralización y Presidencia del Consejo de Ministros. Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID.
- Van Helden, J. (2005). Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial Accountability & Management*, 21 (1), 99-133.
- Vargas, C.D. (2010). *Desarrollo y E-gobierno en Latinoamérica: Responsabilidad y Transparencia de la información Económico – financiera de la gestión pública*. Tesis Doctoral. Universidad de Granada.
- Vela, J.M. (1991). La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI, (68), 579-620.
- Welch, E., Hinnant, C., and Moon, M. (2005). Linking citizen satisfaction with e-government and trust in government. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 15(3), pp. 371-391.

- West, D.M. (2004), E-Government and the Transformation of Service Delivery and Citizen Attitudes, *Public Administration Review*, 64, (1), 15–27.
- Wooldridge, J. (2006). *Introducción a la econometría*. 2ª edición. Thomson.
- World Bank.(2003). *Report on Observance of Standards and Codes. Colombia, Accounting and Auditing*. Washington. Obtenido el 20 de Marzo de 2012 del sitio: [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_col.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_col.pdf)
- World Bank. (2004). *Report on Observance of Standards and Codes. Perú, Accounting and Auditing*. Washington. Obtenido el 20 de Marzo de 2012 del sitio: [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_peru\\_eng.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_peru_eng.pdf)
- Yacsahuache, H. (2005). Sistema Nacional de Contabilidad. *Quipucamayoc*, 12 (23), 25-28.
- Zeff, S. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal (December)*, 26, 89-131.
- Zimmerman, J.L. (1977), The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, Suppl., 107-144.

#### **Legislación y otros documentos institucionales – Colombia.**

- CGN (1995).Resolución 4444/1995 de la Dirección General de Contabilidad Pública. Primer Plan General de Contabilidad Pública
- CGN (2000). Resolución 400/2000 de la Contaduría General de la Nación. Segundo Plan General de Contabilidad Pública
- CGN (2007) Resolución 354/2007 de la Contaduría General de la Nación. Régimen de Contabilidad Pública (se complementa con las Resoluciones 356 y 357 de 2007).
- CGN (2012). Resolución 033/2012 de la Contaduría General de la Nación. Por la que se autoriza con fines de evaluación la aplicación de las IFRS, adicional al RCP.
- Constitución Política de Colombia (1991).
- Contraloría General de la República (2010). Informe de Auditoría del Balance General de la Nación. Informes del 2000 al 2010.
- Decreto 085 de 1995. Por el cual se crea la Dirección General de Contabilidad Pública.
- Decreto 111 de 1996. Por el cual se establece el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

## **BIBLIOGRAFÍA**

---

Decreto 1151 de 2008. Por el cual se establecen los lineamientos generales de la Estrategia de Gobierno en Línea de la República de Colombia

Decreto 2649 de 1993. Por el cual se reglamenta la contabilidad en Colombia.

Ley 298 de 1996. Por la cual se crea la Contaduría General de la Nación.

Ley 42 de 1993. Por la cual se establece el sistema de Control Fiscal Financiero.

Ley 489 de 1998. Por la que se establece la estructura de las entidades del nivel central.

Ley 715 de 2001. Por la que se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias.

Ley 962 de 2005. Por el que se establecen medidas de racionalización de trámites.

Sentencia C-452 de 2003. Corte Constitucional. Carácter obligatorio de las decisiones de la CGN.

### **Legislación y otros documentos institucionales – Perú.**

Constitución Política de la República del Perú (1993).

Constitución Política del Perú (1979).

DNCP (2002). Resolución Número 029-2002-EF, por la cual se oficializan en el Perú las NIC-SP Nos. 1 a la 17. Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

DNCP (2006). Resolución 001-2006/EF, por la cual se oficializan en el Perú las NIC-SP Nos. 18 a la 20. Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

DNCP (2009). Resolución Directorial 001-2009-EF/93.01, por la cual se expide Plan Contable Gubernamental. Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

DNCP (2011). Manual de Procedimientos para las Acciones de Saneamiento Contable de las Entidades Gubernamentales. Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

Ley 24680 de 1987. Ley del Sistema Nacional de Contabilidad. Congreso de la República del Perú.

Ley 27658 de 2002. Ley Marco de la Modernización de la Gestión del Estado. Congreso de la República del Perú.

Ley 27806 de 2002. Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública. Congreso de la República del Perú.

Ley 28112 de 2003. Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público. Congreso de la República del Perú.

Ley 28411 de 2004. Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto. Congreso de la República del Perú.

Ley 28708 de 2006. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad. Congreso de la República del Perú.

Ley 29158 de 2007. Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. Congreso de la República del Perú.

MEF (1980). Resolución Directoral N°071-80 EFC/76-01 del 20 de Noviembre. Ministerio de Economía y Finanzas.