

Montesinos, V. (2022). Contabilidad del Sector Público: objetivos, retos y oportunidades en un entorno incierto. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 81, 91-118. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a04>

# Contabilidad del Sector Público: objetivos, retos y oportunidades en un entorno incierto

***Vicente Montesinos Julve***

Vicente.Montesinos@uv.es

Orcid: 0000-0002-5741-017X

Universitat de Valencia

### **Contabilidad del sector público: objetivos, retos y oportunidades en un entorno incierto**

**Resumen:** Los objetivos de este trabajo son presentar las nuevas tendencias en Contabilidad del Sector Público, desde la perspectiva de las experiencias internacionales, con especial referencia a la situación en Europa y Latinoamérica, así como los retos que será necesario afrontar para dar respuesta a las nuevas demandas que se plantean por los diferentes grupos de interés dentro del panorama socioeconómico actual, desde la perspectiva de la transparencia y rendición de cuentas de los gobiernos. Para alcanzar estos objetivos, el trabajo se estructura en cuatro apartados o bloques, dedicados al análisis del marco general del buen gobierno y la sostenibilidad de los entes públicos, como referencia necesaria para justificar y entender la información a elaborar y divulgar; en el segundo bloque se analizan las características y la necesaria convergencia y armonización internacional de los tres grandes sistemas de información financiera de las entidades públicas; el tercer apartado analiza las características de los procesos de reforma de la Contabilidad Pública en Europa y Latinoamérica; y, finalmente, en el cuarto bloque se consideran los retos a los que se enfrenta la Contabilidad Pública en el próximo futuro.

**Palabras clave:** Transparencia; buen gobierno; Europa; Latinoamérica; sistemas de información contable; armonización contable internacional.

### **Public sector accounting: aims, challenges and opportunities in an uncertain environment.**

**Abstract:** This paper aims to present new trends in Public Sector Accounting, from the perspective of international experiences, with a particular focus on the European and Latin American contexts. It also discusses the challenges that will need to be overcome to satisfy the new demands of various stakeholders in the current socioeconomic scenario from the perspective of government transparency and accountability. To achieve these purposes, the paper is organized into four sections or blocks. The fundamental framework of good governance and sustainability of public institutions is examined in the first section or block as a necessary reference to support and understand the information that must be prepared and disclosed. The second examines the characteristics and the necessary convergence and international harmonization of the three major financial information systems of public entities. The third analyzes the characteristics of Public Accounting reform processes in Europe and Latin America. The fourth block considers the challenges facing Public Accounting in the near future.

**Keywords:** Transparency; good governance; Europe; Latin America; accounting information systems; international accounting harmonization.

### **Contabilidade do setor público: objetivos, desafios e oportunidades em um ambiente incerto.**

**Resumo:** Os objetivos deste artigo são apresentar as novas tendências na Contabilidade do Setor Público, na perspectiva das experiências internacionais, com especial referência à situação na Europa e América Latina, assim como os desafios que será necessário encarar para dar resposta às novas demandas que são planteadas pelos diferentes grupos de interesse dentro do panorama socioeconômico atual, desde a perspectiva da transparência e prestação de contas dos governos. Para atingir estes objetivos, o trabalho é estruturado em quatro seções ou blocos, dedicados à análise do marco geral do bom governo e a sustentabilidade das entidades públicas, como referência necessária para justificar e entender a informação a elaborar e divulgar; no segundo bloco são analisadas as características e a necessária convergência e harmonização internacional dos três grandes sistemas de informação financeira das entidades públicas; o terceiro bloco analisa as características dos processos de reforma da Contabilidade Pública na Europa e a América Latina; e, finalmente, no quarto bloco são considerados os desafios aos que se enfrenta a Contabilidade Pública no futuro próximo.

**Palavras-chave:** Transparência; bom governo; Europa; América Latina; sistemas de informação contábil, harmonização contábil internacional.

### **La comptabilité du secteur public : objectifs, défis et opportunités dans un environnement incertain**

**Résumé:** Le but de ce travail est de présenter les nouvelles tendances de la comptabilité du secteur public du point de vue des expériences internationales, avec une référence particulière à la situation en Europe et en Amérique latine ; ainsi que de présenter les défis à relever pour répondre aux nouvelles demandes des différents groupes d'intérêt dans le panorama socio-économique actuel, du point de vue de la transparence et de la responsabilité des gouvernements. Afin d'atteindre ces objectifs, cet article est structuré en quatre sections. La première est consacrée à l'analyse du cadre général de la bonne gouvernance et de la durabilité des entités publiques, en tant que référence nécessaire pour justifier et comprendre les informations à préparer et à divulguer. La deuxième section analyse les caractéristiques et la nécessaire convergence et harmonisation internationale des trois principaux systèmes d'information financière des entités publiques. La troisième section analyse les particularités des processus de réforme de la comptabilité publique en Europe et en Amérique latine. Finalement, la quatrième section examine les défis auxquels la comptabilité publique devra faire face dans un avenir proche.

**Mots clés:** Transparence, bonne gouvernance, Europe, Amérique latine, systèmes d'information comptable, harmonisation comptable internationale.

# Contabilidad del Sector Público: objetivos, retos y oportunidades en un entorno incierto

*Vicente Montesinos Julve*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a04>

*Primera versión recibida en mayo de 2022 – Versión aceptada en junio de 2022*

## I. Introducción

Al plantearme el enfoque y características del presente artículo, reflexioné sobre cuáles podían ser los objetivos perseguidos y la metodología a utilizar. Ciertamente, entre los requerimientos de una publicación, la comunidad científica considera necesario que esta tenga alguna aportación al conocimiento, y que esta resulte de la contrastación de una o varias hipótesis planteadas para dar respuestas a algunas preguntas de investigación. Este es el camino que se considera más ortodoxo, acompañado normalmente de unos datos empíricos de cuyo tratamiento estadístico saldrá la verificación o rechazo de las hipótesis y las respuestas a las preguntas de investigación.

No obstante, la metodología descrita no cubre todas las necesidades de investigación en Contabilidad, disciplina cuyos objetivos han de estar vinculados a facilitar la correcta toma de decisiones y a una adecuada y transparente rendición de cuentas. Para atender a estas necesidades, se nos planteará en qué términos se define la utilidad de la información y en qué medida se consigue alcanzar dicha utilidad, evaluando en primer término la idoneidad de las normas contables para la consecución de estos objetivos.

Así, como ejemplo de objetivos de una investigación en Contabilidad puede plantearse la determinación de cuál ha sido la información divulgada por una entidad lo que, al mismo tiempo, podría implicar no evaluar hasta qué punto esa información es útil para la adopción de decisiones de los usuarios, y para qué usuarios resulta realmente de utilidad. En tal caso, la investigación tendrá una aportación o contribución en términos de investigación positiva, pero esos hallazgos carecerán de utilidad, lo que aconsejaría abandonar tal línea de investigación.

En Contabilidad Pública se han venido desarrollando, en muchos casos, investigaciones cuya utilidad para la adopción de decisiones y la mejora en la transparencia de la rendición de cuentas resulta dudosa, sin menoscabo en el rigor del método utilizado. En ocasiones se plantean preguntas de investigación que interesan al investigador con vistas a presentar unos hallazgos rigurosos, pero que no sirven para los usuarios, stakeholders o partes interesadas en la realidad de las políticas o la gestión de las entidades públicas. Parece, pues, absolutamente necesario clarificar los objetivos y el alcance de cada caso investigado y reflexionar en torno a lo que realmente interesa analizar en cada ocasión y circunstancia, aplicando para ello la metodología más adecuada, que no siempre ha de coincidir con los parámetros comentados al inicio de esta introducción.

Con todo ello, en Contabilidad Pública se vienen desarrollado simultáneamente dos procesos paralelos: por una parte, un proceso de elaboración y emisión de normas contables armonizado a nivel internacional y, por otro lado, una actividad académica de investigación preocupada ante todo por el rigor metodológico de los procesos descriptivos y explicativos de realidades, conductas y consecuencias de la preparación y comunicación de la información contable. Estos dos procesos en ocasiones no han resultado convergentes, de manera que la profesión ha ido perdiendo su interés por las publicaciones fruto de investigaciones académicas y, al propio tiempo, los académicos se han visto obligados a dedicar todo su esfuerzo y énfasis a elaborar y presentar estudios analíticos rigurosos, más preocupados por una cuidadosa metodología lógica antes que por la utilidad o aplicabilidad en alguna circunstancia de sus hallazgos y conclusiones científicas.

La literatura académica sobre Contabilidad Pública utiliza esencialmente dos enfoques: el primero, un enfoque de análisis del proceso normativo, centrado en las decisiones de los reguladores, públicos o privados, las características de las normas emitidas y los procesos para su aplicación en las diferentes jurisdicciones, así como su relación con las políticas económicas, financieras, sociales y medioambientales de los gobiernos. El segundo, que en los últimos años está ganando protagonismo, es el enfoque crítico, que en gran medida estima que el proceso de armonización impulsado por los organismos internacionales; está diseñado para atender las necesidades del gran capital y se apoya en doctrinas conservadoras y neoliberales. Para esta corriente crítica el proceso armonizador no es neutral y resulta perjudicial para las clases desfavorecidas, contribuyendo a la explotación de los países más pobres.

A este respecto, conviene recordar que las normas contables y la información que de ellas resulta no son neutrales (Montesinos, 1976), ya que las estimaciones, los criterios de materialidad o la selección de los acontecimientos a considerar o revelar, son consustanciales con la Contabilidad en general y, por supuesto, con la Contabilidad Pública. Resulta evidente en tal sentido que en

la elaboración y divulgación de la información contable no solamente influyen consideraciones estrictamente técnicas, sino que también influyen, de forma significativa, aspectos tales como las opiniones de los preparadores de la información y los intereses o preferencias de los stakeholders, influencias tanto más relevantes cuanto más importantes sean sus cotas de poder.

Sin embargo, las circunstancias señaladas y su amenaza para la neutralidad de la información contable no deben invalidar para nada los esfuerzos por presentar una imagen fiel y no sesgada de las actuaciones y acontecimientos, como resultado de un entramado normativo que explicita la finalidad de la información presentada y establezca las reglas y limitaciones que en cada caso resulten pertinentes. En tal sentido, los poderes públicos deberán velar por la independencia y solvencia técnica del regulador en materia de Contabilidad, en este caso de la Contabilidad Pública, y los verificadores deberán ofrecer un aseguramiento suficiente de la información reportada, la idoneidad de los criterios aplicados y su correcta utilización.

Como marco teórico de los procesos de normalización contable y su aplicación a cada realidad en concreto, resultará así de especial relevancia el paradigma de la utilidad, y las teorías de la legitimación, de los stakeholders, del isomorfismo y del actor-red, que nos facilitarán en cada caso la comprensión de los procesos normativos y su aplicación, y nos ayudarán a adaptar la aplicación del marco normativo a las necesidades y características de cada situación y circunstancia. Evidentemente, esto en muchos casos no será fácil de implementar, pero hará posible el mantenimiento de un hard core normativo como referencia general, aplicado en cada caso por profesionales independientes y verificada su correcta implementación por organismos e instancias también independientes, como garantía de transparencia y buen gobierno de las entidades públicas.

Sirvan las consideraciones presentadas en esta introducción para justificar la estructura y contenido de este artículo, que trata de ofrecer una imagen equilibrada y realista del estado de cosas en Contabilidad Pública, centrada en las experiencias de Europa y América Latina.

El documento está estructurado en cuatro apartados, además de la presente introducción y las conclusiones. El segundo de estos apartados presenta el marco general del buen gobierno y sostenibilidad de los entes públicos, como referencia necesaria para justificar y entender la información a elaborar y divulgar; en el tercer bloque se analizan las características de la necesaria convergencia y armonización internacional de los tres grandes sistemas de información financiera de las entidades públicas: información microeconómica de devengo, información macroeconómica e información presupuestaria; el cuarto apartado analiza las características de los procesos de reforma de la Contabilidad Pública en Europa y Latinoamérica; y finalmente, en el quinto bloque se consideran cuáles son los retos con los que se enfrenta la Contabilidad Pública en el próximo e

inmediato futuro, como son la sostenibilidad, la información no financiera (INF) y los reportes integrados.

## II. Información a presentar por los entes públicos para mejorar su buen gobierno y su sostenibilidad

### II.1. La rueda del buen gobierno y la presentación de informes

El punto de partida y el destino final de un proceso que conduzca al buen gobierno y la transparencia de las entidades públicas es un proceso circular, que comienza y concluye en los stakeholders o instancias interesadas en la producción de bienes y la prestación de servicios públicos, proceso que podemos denominar como “la rueda o cadena circular” del buen gobierno público (figura 1).



Figura 1. La rueda del Buen Gobierno Público: fases rendición de cuentas y stakeholders.

Fuente: elaboración propia.

Estos stakeholders o colectivos de interesados en el proceso son las instituciones, los mercados financieros y los proveedores —tanto nacionales como internacionales—, así como los propios ciudadanos, con relación a los cuales habrá que resaltar la suprema importancia del interés público y una creciente participación o influencia de los ciudadanos en las políticas públicas.

Partiendo pues de estos colectivos interesados en la gestión pública, nos encontramos a continuación a los responsables políticos, representantes electos, gobiernos y, dependiendo de ellos, los empleados públicos. Estos representantes y gestores públicos deberán diseñar y poner en práctica la dirección estratégica de la gestión pública, estableciendo los objetivos y los responsables de su consecución.

En este punto, se sitúa el proceso de elaboración, presentación y divulgación de la información relativa a los resultados conseguidos, su verificación a través de los mecanismos de control, auditoría y aseguramiento y, finalmente, una rendición de cuentas adecuada para la valoración del gobierno de las entidades públicas y su idoneidad para facilitar la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Como soporte conceptual para la elaboración y presentación de informes públicos, podemos destacar los marcos teóricos que ofrecen las teorías de la legitimación, de la agencia, de los stakeholders y del isomorfismo (coercitivo, normativo y mimético). También resulta de utilidad, aunque menos empleada por los investigadores, la teoría del Actor-Red, conocida como ANT (Actor-Network Theory).

## *II.2. Las claves para la reforma de la gobernanza pública y la rendición de cuentas*

Las claves para las reformas de la gobernanza pública y, correlativamente, de la elaboración, los contenidos y la información para rendición de cuentas de los entes públicos, deben buscarse en el análisis de dos aspectos fundamentales: a) la información como instrumento de transparencia y rendición de cuentas, y b) el énfasis en la eficiencia y sostenibilidad como base del buen gobierno de las entidades públicas.

Respecto al primero de estos aspectos, para que la información sea un instrumento efectivo para una mayor transparencia y para mejorar la calidad de la rendición de cuentas, será necesario prestar especial atención a los resultados, productos y servicios públicos, así como a la responsabilidad social y medioambiental de las entidades públicas, promoviendo además la participación de la ciudadanía en la orientación de las políticas públicas. Como requisito previo, deberá proporcionarse la accesibilidad oportuna a esta información (Montesinos et al, 2013).

En cuanto al segundo aspecto, para garantizar la eficiencia y sostenibilidad de la actuación pública, será útil la introducción de instrumentos como el benchmarking —nacional e internacional—, los sistemas integrados de gestión e información y la implementación de indicadores de costes y rendimiento. También será útil la introducción de parámetros de mercado y de no mercado, según convenga en cada situación.

### *II.3. ¿Están desfasados u obsoletos los sistemas de información contable pública tradicionales?*

En este punto, parece necesario reflexionar acerca de si los sistemas tradicionales de información contable y presupuestaria en el sector público son adecuados para cubrir las necesidades que requiere una gestión pública moderna y eficiente (Manes-Rossi, 2019). En este sentido, son de interés varias consideraciones.

El instrumento fundamental de los sistemas de información tradicionales para la administración pública es el presupuesto elaborado con criterio de caja —o caja modificada—, lo que en muchos casos produce una “ilusión fiscal” alejada de la realidad económico-financiera. Así, en el caso de la venta de activos o la disminución de valor derivada de la salida del patrimonio de estos elementos, no se presenta en la información presupuestaria, como asimismo ocurre en el caso de las partidas de dudoso cobro o los pasivos contraídos correspondientes a las futuras consecuencias financieras de los sistemas de adquisición de bienes y servicios con pago diferido (Hyndman y Connolly, 2011).

En este contexto, como regla general nos encontramos con una dualidad entre los informes presupuestarios resultantes de la utilización del criterio de caja y los estados económico-patrimoniales, elaborados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PCGA, ya que en la mayoría de los casos no se utiliza el criterio del devengo para la elaboración y presentación de los presupuestos públicos.

Del mismo modo, la información sobre el desempeño y la relacionada con los aspectos sociales y ecológicos de la rendición de cuentas, suele ser deficiente y en muchos casos incluso está ausente de los informes de las entidades públicas.

Por todas estas razones, la información presupuestaria gubernamental tradicional no es adecuada por sí sola para lograr una rendición de cuentas adecuada y suficiente, ya que es incompleta y, además, porque los criterios de elaboración y presentación de los presupuestos difieren entre unas entidades públicas y otras, lo que dificulta la comparabilidad.

Finalmente, además de la disparidad de criterios con los que se elaboran y presentan los informes microeconómicos de las entidades públicas correspondientes a una misma realidad —presupuestos y estados económico-patrimoniales—, los valores que se incorporan a las cuentas macroeconómicas —cuentas nacionales y estadísticas de finanzas públicas— se establecen con criterios de devengo, pero estos, las excepciones y particularidades en su tratamiento, no siempre coinciden con los que se derivan de las cuentas microeconómicas de las entidades.

#### *II.4. Nuevas tendencias y horizontes de futuro en la información a presentar por las entidades públicas*

Las circunstancias descritas en el apartado anterior justifican la aparición de nuevas tendencias y perspectivas de futuro para los sistemas de información de las entidades públicas, en las que se encuentran implicados investigadores y profesionales de la contabilidad y auditoría públicas. Estos nuevos horizontes están dando origen al diseño y puesta en práctica de profundas reformas e innovaciones, tanto en lo referente a la información financiera como a la no financiera. Todo ello tendrá que emprenderse buscando la sostenibilidad, no solamente de las finanzas de las entidades públicas, sino la misma sostenibilidad de las propias sociedades, en los ámbitos económico, social y medioambiental, en línea con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) establecidos por la Organización de Naciones Unidas (ONU) en su Agenda 2030.

En cuanto al contenido y las características de las nuevas tendencias para la reforma de la información sobre la gestión pública y sus resultados, cabe destacar el mayor énfasis en los resultados, bienes y servicios públicos —y su impacto— frente a la orientación tradicional, orientada de forma casi exclusiva hacia la gestión de insumos y el control del fraude; el cambio del requisito de la exactitud por la presentación de una imagen fiel; el tránsito de una administración burocrática a la búsqueda del Buen Gobierno y una información sobre la gestión que fuera útil para este objetivo; y la ampliación y coordinación de los sistemas de información financiera, aproximando y conciliando las cifras de la información presupuestaria con la información financiera conforme a GAAP y con la información agregada de las economías (los tres pilares de la información financiera gubernamental).

En cuanto a los nuevos horizontes para las innovaciones en información financiera y no financiera de las entidades públicas, hay que destacar el énfasis en la calidad de los servicios públicos, así como una mayor atención a la responsabilidad social y la sostenibilidad en las políticas públicas; la implementación de modelos presupuestarios basados en el criterio del devengo (Helden y Reichard, 2016; 2018); el desarrollo de un concepto diferente de rendición de cuentas, más amplio y centrado en el impacto de la gestión pública en los ciudadanos, cuya participación e implicación en las políticas públicas se pretende estimular y facilitar; finalmente, están surgiendo con fuerza proyectos orientados al diseño e implementación de sistemas integrados de información en el ámbito de las entidades públicas (Brusca, Manes-Rossi y Aversano, 2016).

En definitiva, la compleja realidad de nuestras sociedades plantea una lista de exigencias en materia socioeconómica y medioambiental, como la disciplina financiera, el control del fraude y la corrupción, el buen gobierno de las entidades públicas, la globalización y la integración internacional (como es el caso de

la Unión Europea o la Alianza del Pacífico), y la responsabilidad social y ambiental de los gobiernos.

Estas demandas requieren respuestas que incluyan, como aspectos significativos, la transparencia y la divulgación oportuna de la información, la armonización internacional de las normas reguladoras de los informes gubernamentales, una contabilidad de gestión que proporcione información sobre costes de los bienes y servicios públicos e indicadores de desempeño; un nuevo concepto y alcance de la rendición de cuentas; una adecuada definición de la relación entre las cifras proporcionadas por los presupuestos, la información financiera micro-económica y las cifras de las cuentas nacionales y las estadísticas agregadas de las finanzas públicas; finalmente, un sistema de información integrado (Katsikas et al., 2016; Villiers et al., 2014), que incluya de forma coordinada aspectos financieros y no financieros, útil para una gestión verdaderamente integrada de recursos y políticas públicas (IIRC y CIPFA, 2016).

### III. La convergencia de los sistemas de información financiera gubernamental: hacia un marco regulatorio internacional armonizado

Son tres los sistemas de información financiera de los gobiernos, cuyas características fundamentales se presentan a la Figura 2:



Figura 2. Los tres pilares de la información financiera pública.

Fuente: elaboración propia.

### *III.1. El Sistema de Información Financiera Microeconómica basado en el criterio del devengo*

Este sistema está orientado a la elaboración y presentación de los informes financieros de propósito general. En cuanto al marco normativo armonizado, al igual que para las empresas existen unas normas internacionales de información financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB), conocidas como NIIF (International Financial Reporting Standards, IFRS), para las Administraciones Públicas el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB), que forma parte de Federación Internacional de Contadores (IFAC), emite las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP, International Public Sector Accounting Standards, IPSAS), cuya versión para ser aplicadas en la Unión Europea (UE), las denominadas EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), está siendo estudiada por la Oficina Estadística de la UE (EUROSTAT).

La base de reconocimiento es, como se ha dicho, el devengo, incluyendo todas las transacciones que afecten a los activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonio neto. La información está fundamentalmente enfocada en presentar el ahorro neto (positivo o negativo) y sus componentes.

### *III.2. Los sistemas de información estadística agregada*

Estos sistemas utilizan el criterio del devengo, aunque con algunas diferencias respecto a los sistemas de contabilidad microeconómica, presentando como resultado los informes estadísticos agregados. Los sistemas de referencia son los elaborados por un, denominado Sistema de Cuentas Nacionales (System of National Accounts, SNA); por el Fondo Monetario Internacional (FMI), las Estadísticas de Finanzas Públicas (Government Finance Statistics, GFS); y la Comisión Europea, el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, SEC 2010 (European System of Accounts, ESA 2010).

Se reconocen las operaciones que afectan a la financiación pública y su información está enfocada a la determinación la capacidad o necesidad de financiación, (Net Lending / Net Borrowing) de las entidades públicas (Dasí et al., 2016).

### *III.3. La información presupuestaria*

Este tipo de información utiliza, básicamente, un criterio de caja, o de caja modificada. Hay una diversidad de normas nacionales, pero no existen normas presupuestarias internacionales, lo que conduce a cifras difícilmente comparables entre sí.

El enfoque de la información presupuestaria está dirigido a presentar el efecto financiero de las operaciones de las entidades en el corto plazo.

La información incorporada a las cuentas nacionales es el resultado de aplicar diferentes ajustes a las cifras contables de recogidas en los estados de ejecución del presupuesto, ajustes necesarios como consecuencia de utilizarse en los presupuestos bases de reconocimiento, valoración y asignación temporal diferentes a las requeridas para la información del sector público en las cuentas nacionales y las estadísticas de finanzas públicas.

Se están realizando importantes esfuerzos para lograr una convergencia efectiva de los tres sistemas de información financiera de los gobiernos, con vistas a lograr una armonización de estos y una clarificación de las relaciones entre los diferentes informes emitidos por las entidades públicas. Organizaciones e instituciones profesionales, como IASB, IPSASB, FMI, UE, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o el Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL) están desempeñando sin duda un papel significativo en este proceso.

#### *III.4. Del lenguaje de los negocios al lenguaje de los gobiernos: ¿Puede ser la contabilidad una herramienta útil común para las decisiones y la rendición de cuentas en un marco mundial?*

Aun cuando la naturaleza y las actividades de las empresas difieren sustancialmente de las de los gobiernos, lo cierto es que los principios y normas de la contabilidad empresarial han servido como guía y referencia para la contabilidad pública basada en el criterio de devengo (Grossi y Steccolini, 2015). Así, la emisión de normas internacionales de contabilidad para empresas y para entidades públicas administrativas ha demostrado ser un mecanismo útil y eficaz para la armonización de la información presentada por las entidades empresariales y las administraciones públicas, garantizando con ello la comparabilidad de sus informes.

En el caso de las empresas mercantiles, los mercados financieros han sido el principal impulsor del desarrollo de las normas internacionales de contabilidad, mientras que, en el sector público, las instituciones internacionales y los gobiernos han jugado este papel. En ambos casos, la elaboración y publicación de las normas internacionales de contabilidad han sido realizadas por organizaciones profesionales, como IASB e IPSASB, apoyando la UE y los gobiernos nacionales la adopción de estas normas y su inserción en el marco legal europeo y latinoamericano.

Fruto de este proceso de armonización contable internacional, se ha producido una importante aproximación del modelo contable entre el ámbito empresarial y el ámbito de las administraciones públicas, con cierto retraso de los entes públicos administrativos comparados con las empresas mercantiles, tanto públicas como privadas. Si esto es así, la pregunta que nos podemos formular en este punto es la siguiente: si actualmente se habla de la contabilidad como

un “lenguaje común de los negocios”, ¿podemos hablar también de la contabilidad pública como un “lenguaje común del desempeño y de la gestión de los recursos públicos”? Y finalmente, ¿es razonable hablar del lenguaje contable como un instrumento de comunicación más amplio, común a empresas y administraciones públicas? Este es el gran reto, que en la actualidad está cobrando cada vez más protagonismo en la UE y, por supuesto, en cada uno de los estados miembros, así como en los países de Latinoamérica.

#### **IV. La reforma de la contabilidad pública en Europa y Latinoamérica**

##### *IV.1. La información contable de las entidades públicas en Europa y la experiencia de España*

Los gobiernos y entidades públicas de los estados miembros de la UE están sujetos a las normas que en materia de información económico-financiera se dicten por parte de las instituciones europeas, en términos directamente aplicables, como es el caso de los reglamentos, o como desarrollo de una norma marco, como ocurre con las directivas. En cuanto a la Contabilidad de las Administraciones Públicas, se deben cumplir los criterios establecidos en el Reglamento (UE) 549/2013 del Parlamento y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la UE (SEC 2010), usado para preparar las cuentas agregadas. Sin embargo, aún no existen normas contables microeconómicas obligatorias para la elaboración y presentación de las cuentas de las entidades gubernamentales europeas. La adaptación a las NICSP se está dando de forma paulatina (Brusca & Montesinos 2010; Jorge et al., 2019) y, como se ha dicho, está en proceso la elaboración de las EPSAS. Estos estándares están llamados a servir como punto de referencia común para los gobiernos europeos en sus procesos de elaboración de sus informes microeconómicos basados en criterio del devengo.

Para el desarrollo de las EPSAS y su aplicabilidad, la directiva sobre marcos presupuestarios (Unión Europea, 2011) solicitó a la Comisión Europea una valoración de la idoneidad de las NICSP para los estados miembros, que se concretó en 2013 en el “IPSAS Report” (Comisión Europea, 2013), informe que proponía dos fases para la implantación de las EPSAS, la primera de las cuales planteaba la necesidad de llevar a cabo un esfuerzo a corto y medio plazos para promover la contabilidad por devengo, de forma paralela al desarrollo de un marco adecuado para las EPSAS, basado en el buen gobierno, los principios contables y las normas. La segunda fase supondría la implementación de las EPSAS como mecanismo de comparabilidad en la información pública de los estados miembros.

Entre las medidas adoptadas por la Comisión Europea en este proceso, resultan de interés las evaluaciones del índice de madurez contable, referidas a los años 2013 y 2018, efectuadas por la consultora PwC por encargo de EUROSTAT, y publicadas en 2014 y 2020 (Comisión Europea, 2020; PwC, 2014). Estos informes abordan la cuantificación de este indicador, concebido como una medida de las perspectivas y competencias estimadas de los estados miembros para presentar una información financiera totalmente acorde a los principios contables internacionales basados en el devengo. Así, la estimación de este indicador para los dos ejercicios señalados pasa del 51% al 65% en el caso de los gobiernos centrales; del 43% al 54% en los gobiernos autonómicos o estatales descentralizados; del 65% al 73% en los gobiernos locales y del 54% al 57% en el caso de los fondos de la seguridad social. El estudio prevé una mejora del índice de madurez contable en los años sucesivos, como elemento facilitador de la implantación de las EPSAS y reducción de su coste, que entre otros conceptos incorpora un soporte financiero a los esfuerzos de los estados miembros para llevar a cabo las reformas contables requeridas, especialmente a través de proyectos cofinanciados.

Los presupuestos en Europa no se elaboran con criterios armonizados, estando, eso sí, sujetos a los estándares de estabilidad financiera, cuyas magnitudes se cuantifican de acuerdo con los criterios SEC 2010. La comparabilidad internacional está garantizada para los objetivos de referencia en materia de estabilidad, especialmente el déficit público (capacidad/necesidad de financiación) y la deuda de los gobiernos, pero en otros aspectos la comparabilidad presupuestaria es difícil de lograr.

En el caso de España, se trata de un país con un ordenamiento jurídico continental, cuyos principios, criterios y prácticas tradicionales perviven en muchos aspectos de su gestión presupuestaria, próximos a los marcos jurídicos y prácticas tradicionales de países como Francia, Italia, Alemania y Portugal (Montesinos y Vela, 2005). La Contabilidad Pública ha evolucionado desde un modelo presupuestario de partida simple desde la Constitución de 1812 a la de 1978, a un sistema de contabilidad de devengo armonizado con las NICSP que, junto con la contabilidad presupuestaria basada en un criterio de caja modificada y las cifras agregadas acordes con el SEC 2010 constituyen el sistema de información contable pública, aplicado en los tres niveles de la administración del Estado: central, autonómica y local. Aunque no se encuentra todavía plenamente desarrollado, el sistema incorpora INF para la evaluación del desempeño y los ODS. Finalmente, se están iniciando nuevas experiencias conducentes a la introducción de sistemas integrados de reporte en el sector público.

Para el diseño e implementación de las reformas en España se ha seguido una metodología top-down, trasladando las reformas del gobierno central a las jurisdicciones locales y autonómicas. Al igual que en otros países europeos con

una tradición legal continental, las normas contables gubernamentales están establecidas por ley y, por lo tanto, son obligatorias. Con el fin de lograr un grado suficiente de claridad, homogeneidad y eficiencia en las normas contables, se ha decidido continuar con la práctica de incluir los aspectos fundamentales de estas normas en un Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), cuya versión actual es de 2010, modificada en 2021.

#### *IV.2. La información contable de las entidades públicas en Latinoamérica y la experiencia de Colombia*

En Latinoamérica, la mayoría de los países han optado por unas normas de Contabilidad Pública adaptadas o próximas a las emitidas por el IPSASB (Brusca, Gómez-Villegas y Montesinos, 2016; Díaz y Rico, 2020). Para situar el origen de este proceso, podemos remontarnos a la década de los años de 1980, con el denominado Consenso de Washington (Castañeda-Rodríguez y Díaz-Bautista, 2017), propiciado por el FMI, el Banco Mundial (BM) y el Departamento del Tesoro de Estados Unidos, para paliar los graves problemas de la deuda, reducir la pobreza y conseguir una estabilidad macroeconómica en los países de América Latina. Se considera que las políticas recogidas en este proyecto fueron de corte neoliberal, y su implementación ha tenido procesos y avances desiguales en los diferentes países del área.

Para lograr una información transparente y una razonable comparabilidad de las cifras entre los países latinoamericanos, se ha optado mayoritariamente por las NICSP, en algunos casos -los menos numerosos- de forma directa y en otros casos adaptando las normas de contabilidad pública nacionales a las emitidas por el IPSASB. También hay países que mantienen sus normas nacionales, con independencia de las normas internacionales. Por otra parte, también están desarrollándose sistemas de información dirigidos a la presentación de INF, como es el caso de los países de la Alianza del Pacífico (León-Silva et al, 2020, 2021).

Para ofrecer aquí una visión global de la situación de los países latinoamericanos en cuanto a la aplicación de estas normas internacionales o convergencia hacia las mismas, el Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL)<sup>1</sup>, ha presentado en 2021 los resultados de una encuesta cuyas

---

1 El Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL) es una red de encuentro permanente, como un espacio de análisis, estudios, reflexión e intercambio de experiencias, conocimientos y buenas prácticas, para el desarrollo de modelos de contabilidad de carácter profesional y técnico. Su fin último es promover el desarrollo y el fortalecimiento de la contabilidad pública como lenguaje de transparencia y rendición de cuentas de la administración financiera de los países de América Latina. Fue creado en la primera reunión de Contadores Gubernamentales de América Latina, realizada en Santiago de Chile en 2014, incorporando a profesionales de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y delegaciones del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), BM y FMI.

principales conclusiones derivadas de las respuestas recibidas, se resumen en los siguientes puntos<sup>2</sup> (FOCAL, 2021):

- Base contable: 14 países que corresponden al 87,50%, utilizan la base contable del devengo, en tanto que 2 países que suponen el 12,50%, aplican otra base contable. La mayor parte de los países que optaron por las NICSP, están aplicando la base contable del devengo.
- Método para la implementación de las NICSP: 4 de los países, el 25,00%, optaron por el método directo de adopción de NICSP; 9 de los países, 56,25%, aplican el método indirecto de armonización o convergencia de las NICSP y 3 de los países, 18,75%, no aplican ninguno, pues tales países no se encuentran en proceso de implementación de las NICSP. La mayor parte de los países integrantes de FOCAL se encuentran en proceso de aplicación de NICSP, con el objetivo de contar con información financiera confiable y comparable a nivel internacional.
- Marco jurídico: 11 de los países, esto es, 68,75% sí tienen marco jurídico para la aplicación de NICSP, 4 de los países, un 25,00% no cuentan con dicho marco y 1 de los países, el 6,25%, está constituyendo dicho marco legal.
- Organismos emisores de las normas: 6 de los países (37,50%) señalan que quien dictamina la norma es el Ministerio de Finanzas, Economía o Hacienda, 6 de los países (37,50%) indican que tal responsabilidad corresponde a la Dirección General / Contaduría / Secretaría, y 3 países (18,75%) indican que es la Contraloría General / Entidad Fiscalizadora Superior quien dicta la norma para la aplicación de NICSP.
- Jerarquía de criterios: 12 de los países, el 75,00%, manifiestan que prevalece la normativa y leyes del país sobre el criterio técnico de las NICSP, en 1 de los países, 6,25%, tanto la normativa y leyes del país, como las NICSP tienen el mismo nivel jerárquico para su aplicación, y 3 de los países, que corresponden al 18,75%, indican que el criterio técnico de las NICSP prevalece sobre el criterio legal. De estas respuestas se deriva que las bases legales que predominan son las emitidas por cada uno de los países, es decir se está aplicando la convergencia, no la adopción de las NICSP.
- Cobertura o aplicabilidad de las NICSP: 5 de los países (33,33%) indican que en la cobertura de NICSP se incluye a las empresas públicas y entidades subnacionales (municipalidades, estatales/provinciales, y locales); 6 países (40,00%) indican que no se aplican a empresas públicas, solo entidades subnacionales y en 4 de los países (26,67%) no se aplican a empresas

---

<sup>2</sup> Han participado en la encuesta 16 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay

públicas ni a entidades subnacionales. En definitiva, para la mayor parte de las empresas públicas son de aplicación las NIIF y las NICSP para el resto de las entidades del sector público

- Soporte informático para la aplicación y regulación de las NICSP: 6 de los países (el 37,50%) indican que sí poseen un sistema informático, 8 de los países (50%) indican que no lo poseen, pero se está desarrollando o adecuando un sistema informático y 2 de los países (12,50%) indican que no poseen un sistema informático.
- Tratamiento de las operaciones presupuestarias, contables, de tesorería y de financiamiento en un sistema integrado: La mayor parte de los países de FOCAL indican que cuentan con un sistema integrado (15 países, que representan un 93,75%), si bien en algunos casos se comenta que se están adecuando los sistemas para que brinden mayor eficacia y eficiencia en la presentación de la información financiera de acuerdo con las NICSP.
- Financiación del proceso de adaptación a las NICSP: 3 de los países (20%) señalan que la financiación del proceso fue otorgada por organismos internacionales de cooperación y desarrollo, 9 países (60,00%) indican que el proceso se financió con el apoyo de organismos internacionales y de desarrollo y con fondos propios, mientras que 3 de los países (20,00%) indican que la aplicación de NICSP fue financiada exclusivamente con fondos propios.

La experiencia de Colombia constituye sin duda un importante referente en cuanto a la modernización de la Contabilidad Pública en Latinoamérica. El proceso de reforma de la contabilidad gubernamental se inicia formalmente con la creación de la figura del Contador General en la Constitución de 1991, al frente de la Contaduría General de la Nación (CGN), creada por la Ley 298 de 1996, como unidad independiente, encargada de las funciones de normalización, centralización y consolidación de la contabilidad del sector público, separadas de su control externo, desarrollado por la Contraloría, a la que con anterioridad correspondían también las funciones atribuidas en este nuevo marco a CGN. El caso colombiano resulta significativo en el contexto latinoamericano, entre otras razones, por haberse iniciado antes que otros países del área la implementación en el sector público de la contabilidad financiera patrimonial basada en el devengo por partida doble en las diversas entidades públicas de los niveles central y descentralizado, así como por su temprana adaptación a las NICSP (Nieto y Laverde, 2011; Perry, 2011; Pugarín y Cano, 2001).

La normativa de Contabilidad Pública en Colombia está vinculada al marco internacional y así desde el año 2005 la CGN inicia el proceso para actualizar la regulación contable y armonizarla con las tendencias internacionales, concretadas en las NICSP, proceso que en 2007 se traduce en la emisión del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), para entidades estatales y empresas. Posteriormente

se ha venido actualizando la normativa, adaptándola a los nuevos requerimientos de las NICSP. Con todo ello, el periodo moderno de la contabilidad pública en Colombia es consistente con la transformación y las reformas de la gestión financiera pública en muchos países latinoamericanos y en otras latitudes, desde finales del siglo XX y que han tenido auge durante las dos primeras décadas del siglo XXI. Todo este proceso se enmarca en las reformas de la administración pública y la Nueva Gestión Pública, NGP (Gómez-Villegas y Montesinos, 2012; Neves y Gómez-Villegas, 2020).

En los últimos años ha tenido lugar un desarrollo significativo de la investigación y publicaciones académicas en el ámbito de la Contabilidad Pública, con posicionamientos y análisis basados en enfoques funcionalistas, más orientados a los aspectos técnicos y profesionales de las normas; en la perspectiva interpretativa, con mayor énfasis en aspectos sociales e institucionales de los sistemas de información contable de las entidades públicas; y finalmente los análisis que adoptan un enfoque crítico, orientados al cambio social, evolución de los sistemas y reestructuración profunda de los sistemas productivos, la protección del entorno y las desigualdades entre los diferentes grupos de población. La mayor atención de los académicos e intelectuales a estos aspectos favorece sin duda el desarrollo de la información no financiera y la información integrada (Acebedo-Alonso y Ariza-Buenaventura, 2021; Gómez-Villegas, 2019; Gómez-Villegas et al, 2020;).

## **V. Los próximos e ineludibles retos: sostenibilidad, información no financiera y reportes integrados**

### *V.1. La “crisis global” y los sistemas de información gubernamentales*

En los últimos años, las sucesivas crisis ecológicas, económicas y sociales han generado el descontento y la pérdida de confianza de los ciudadanos en las instituciones y agentes de la economía y en los propios sistemas sociales, con la consiguiente erosión de los valores éticos y el avance de los populismos.

La complejidad de los sistemas productivos actuales y la globalización de los procesos y actividades exigen sistemas de información adaptados a estas características, que no pueden limitarse a los aspectos meramente financieros, sino que también deben reportar información sobre el impacto de los procesos económicos y financieros en el medio ambiente, rápidamente degradado, el equilibrio social, seriamente polarizado entre ricos y pobres y el buen gobierno (Montesinos y Brusca, 2019; Navarro et al, 2010), preservando actuaciones económicamente eficientes y éticamente razonables (Environmental, Social and Governance -ESG), aspectos cuya urgente e ineludible consideración se está definiendo y apoyando por diversos organismos internacionales, empezando por la ONU, comprometidos con la consecución de los llamados Objetivos de

Desarrollo Sostenible (ODS), situados en el horizonte 2030 (la Agenda 2030). Así pues, la INF se ha convertido en un reto importante, tanto para las empresas, como para las administraciones públicas (Katsikas et al., 2016).

En este marco, se requiere un nuevo paradigma para mejorar la transparencia y enriquecer la información proporcionada a los stakeholders (Biondi y Bracci, 2018; Manes-Rossi, 2019). Así, ya no se pueden defender los sistemas de información contable y de auditoría anclados únicamente en objetivos y métodos tradicionales, cuyo valor y validez defendemos, pero que, como desafío ineludible, deben adaptarse a las nuevas exigencias de nuestras complejas sociedades actuales (Cohen y Karatzimas, 2015).

En este ámbito de las políticas de transparencia informativa de las organizaciones públicas, resulta muy relevante la consideración del enfoque institucional, en el que el isomorfismo coercitivo y el normativo derivan de importantes presiones institucionales de organizaciones internacionales, que ejercen una función de gran relevancia, como es el caso de la ONU, UE, BM, Organización Mundial de la Salud (OMS), IFAC, GRI, Sustainability Accounting Standards Board (SASB) y el IIRC. De este modo, organismos profesionales e instituciones vienen trabajando intensa y rápidamente en los últimos años para ampliar el alcance de la información que proporcionan las empresas y las entidades públicas.

Del mismo modo, las presiones y demandas de los ciudadanos y otras partes interesadas son referentes considerados para el desarrollo de sistemas de reporte, orientados a la sostenibilidad dentro del marco de las teorías de los stakeholders, de la legitimidad y de la agencia.

Todas estas circunstancias están —como se ha dicho— consolidando la convicción de que la información a reportar por parte de los agentes económicos y políticos no puede ser solo financiera, sino que también debe incorporar INF, y avanzar también hacia una información integrada, clara, accesible, comparable y disponible en tiempo oportuno, que dé cuenta de la gestión realizada y proporcione información útil para una toma de decisiones razonable y debidamente informada (Cohen et al., 2018). En este sentido, son referentes especialmente significativos los pronunciamientos de la GRI y del IIRC, con el apoyo del BM.

Por otra parte, la aparición del COVID19 refuerza el interés de las reformas del reporte público, no solamente por sus consecuencias económicas y sociales, sino también por la incidencia del deterioro medioambiental en el surgimiento y difusión de la pandemia y sus consecuencias. Tal como ya señalaba la Comisión Europea en 2020, esta pandemia muestra la necesidad de fortalecer la sostenibilidad y la capacidad de recuperación de nuestras sociedades y las formas en que funcionan nuestras economías, con vistas a minimizar el riesgo de emergencias similares en el futuro, que tienen más probabilidades de ocurrir a medida que se intensifican los impactos climáticos y medioambientales (Unión Europea, 2020). El conocimiento y difusión de información relativa a

las actividades y la gestión de las entidades públicas en este contexto, constituye sin duda un reto y un fuerte impulso para el diseño e implementación de sistemas de información con una perspectiva de sostenibilidad, así como su adecuado aseguramiento.

En efecto, la introducción de INF en los informes públicos plantea el tema de su aseguramiento, de manera que el revisor lleve a cabo una prudente aplicación de los principios característicos del juicio y el escepticismo profesional en auditoría y aseguramiento. Ello supone una adaptación de los métodos y procedimientos de auditoría a las características de esta información, condicionando el tipo de aseguramiento más adecuado en cada caso.

Este nuevo escenario para la divulgación de información pública útil para la puesta en práctica de políticas sostenibles exige la cooperación y el trabajo conjunto en muchos casos de los reguladores, elaboradores de la información y responsables del buen gobierno de las entidades, con el fin de conseguir un adecuado diseño y funcionamiento de los nuevos sistemas de información.

### *V.2. Hacia un enfoque “holístico” de los sistemas de información para las entidades públicas*

En el ámbito de las entidades públicas podemos percibir un interés creciente por la aplicación de un enfoque “holístico” al diseño de sistemas de información —pensamiento integrado—, siguiendo en este sentido los criterios y guías que los contadores vienen desarrollando desde hace tiempo para las empresas mercantiles (Global Reporting Initiative, GRI 2013; s.f.).

Así, el reconocimiento de la incorporación en 2014 de la INF en el Marco Conceptual del IPSASB (2014, 2021) y la implementación de proyectos holísticos por parte de organizaciones profesionales, incluso con el apoyo del BM, representan avances significativos. Entre las ventajas de un enfoque de reporte integrado en el sector público podemos destacar las siguientes (Simnett y Huggins, 2015):

- Mejora de la rendición de cuentas y la información para la toma de decisiones;
- Fortalecimiento de la relación entre los gestores y los stakeholders;
- Utilidad de la información como guía para la sostenibilidad de prestación de servicios;
- Apoyo para una orientación de la gestión a largo plazo, de forma robusta e integrada con vistas a la creación de valor; y
- Aumento de la conexión entre los ámbitos interno y externo de la gestión.
- Sin embargo, la introducción en las cuentas microeconómicas de INF y de sostenibilidad en el sector público se está produciendo de forma desigual (Brusca et al., 2018; Garde y López, 2016; Gimeno, 2017). Así:
- Las grandes empresas públicas se encuadran en las directrices generales para el sector empresarial y son las más avanzadas en este aspecto.

Diferentes jurisdicciones, tales como la UE y Sudáfrica, están exigiendo estos informes a las grandes empresas y grupos cotizados en sus mercados de valores (El requerimiento de Reportes Integrados en la Bolsa de Johannesburgo es paradigmático).

- En el ámbito de las universidades hay experiencias significativas, aunque todavía incipientes, como es el caso del Marco estratégico de Educación y Formación de 2020 en la UE.
- Finalmente, en el ámbito de las administraciones públicas (central, local o regional) solo hay algunas experiencias aisladas, entre las cuales es una referencia la de la ciudad de Varsovia.

Por otro lado, cabe mencionar que las tecnologías de la información permiten, también, avances importantes en la divulgación de información y la comunicación con los stakeholders, e internet se ha perfilado como una herramienta útil, por no decir imprescindible. En efecto, hoy en día, la mayor parte de las administraciones divulgan en sus páginas web información de tipo social y medioambiental, junto a la información financiera.

### *V.3. Beneficios, riesgos y barreras para el desarrollo y puesta en práctica de los sistemas de información no financiera e información integrada en el sector público*

El esfuerzo por integrar la INF en los informes de las organizaciones del sector público se justifica por los beneficios que sus defensores resaltan, como la superior calidad y utilidad en la rendición de cuentas, que se traduce en la mejora de la toma de decisiones; se refuerzan las relaciones entre los stakeholders, los políticos y los gestores; y sirve de guía y referencia para la provisión de servicios sostenibles. Del mismo modo, la incorporación de INF a un informe integrado permite una orientación a largo plazo de la gestión, enfocada hacia la creación de valor de la entidad pública, incrementando igualmente la conexión entre los ámbitos interno y externo de las organizaciones (European Organisation of Supreme Audit Institutions -EUROSAI y European Confederation of Internal Audit Institutes -ECIIA, 2021).

El proceso se enfrenta, sin embargo, a importantes riesgos y dificultades, que ralentizan la difusión de INF integrada con la tradicional información financiera y presupuestaria, de manera especial en el sector administrativo de los gobiernos. Así, habrá que evaluar las diferentes necesidades y características de cada entidad a la hora del diseño y puesta en práctica de los sistemas, teniendo en cuenta la materialidad de la información incorporada, no solamente desde una perspectiva general, sino la particular de cada entidad. La digitalización de la gestión y de las relaciones con ciudadanos y terceros es otro reto que aparece como un requisito de éxito para el proceso de reforma y, finalmente, cobra una especial importancia la armonización de métodos y

procedimientos, con emisión de normas que faciliten la compatibilidad de sistemas, la transparencia y la comparabilidad de la información que se divulgue.

Existen otro tipo de barreras no menos importantes, relacionadas con la insuficiente cultura cívica y calidad democrática; el desinterés por impulsar estas reformas que, en muchos casos, se produce en la clase política y los gestores y servidores públicos, en buena medida conectado a la insuficiencia e inadecuado diseño de los sistemas de incentivos. Los recursos financieros suelen ser demasiado limitados, las fuentes estadísticas insuficientes y la información mal orientada. Finalmente, afectan de forma especial a los profesionales de la contabilidad y la auditoría las insuficiencias en materia de aseguramiento de los contenidos no financieros de los informes de los entes públicos y privados, para garantizar su utilidad frente a los gobiernos y las diferentes categorías de stakeholders.

#### *V.4. Aseguramiento, control y auditoría de la información financiera y no financiera de las entidades públicas*

En esta materia, podemos hablar de aseguramiento absoluto, razonable y limitado, o bien ausencia de aseguramiento. En lo relativo a INF, los prerrequisitos para el aseguramiento absoluto o la ausencia de aseguramiento están claramente determinados, por lo que nos quedará comentar las modalidades de aseguramiento razonable o aseguramiento limitado (CPA Australia, 2019; EY, 2016; World Business Council for Sustainable Development, 2013).

En el caso del aseguramiento razonable, se dispone de evidencia de auditoría suficiente y pertinente, y se aplica a elementos de información retrospectiva de naturaleza cuantitativa, monetaria y no monetaria. Aun cuando este tipo de aseguramiento podría aplicarse a algunas partidas de INF, en la fase actual del proceso de implantación de los nuevos sistemas, parece que el aseguramiento limitado sería más adecuado como fase inicial.

En cuanto al aseguramiento limitado, esencialmente es el resultado de averiguaciones y de revisiones analíticas, empleando procedimientos menos detallados y sistemáticos. Es una modalidad adecuada para la mayor parte del resto de elementos de los informes, tanto cualitativos como descriptivos, incluidas las previsiones.

El aseguramiento limitado puede considerarse como un requisito mínimo en el corto plazo, ya que la consecución de un aseguramiento razonable en el próximo futuro no es probablemente un objetivo realista, cuya consecución podría plantearse a medio plazo.

El aseguramiento de la INF requiere una reforma y adaptación de los objetivos y procedimientos de control de las entidades públicas, de acuerdo con las siguientes directrices:

- El control interno deberá comprometerse con los nuevos objetivos y estructura del sistema de información, tras la incorporación de la INF. Así,

deberá verificar los flujos de información y la adaptación de la gestión a los nuevos objetivos, dotando de aseguramiento a la información elaborada, de acuerdo con la naturaleza y características de esta.

- Con frecuencia será necesaria la intervención de profesionales de distintas especialidades, como abogados, arquitectos, médicos o ingenieros, para obtener conclusiones adecuadas al tipo de aseguramiento propuesto.
- Para ello será necesaria una estrecha colaboración entre el control interno, el auditor externo y el resto de los profesionales, en su caso. La coordinación del proceso estará a cargo del responsable de asumir el aseguramiento, que será el auditor externo.
- Frente a los documentos e informes que incorporen INF, el auditor externo deberá decidir sobre la adecuación de estos. Esto requiere un nuevo enfoque del proceso y una visión más amplia de la organización por parte del auditor y del control interno.

De acuerdo con estas directrices, las políticas y acciones a emprender en el ámbito del control, tanto interno como externo, se han de estructurar en torno a los siguientes tres ejes:

- Ampliación de los límites y objetivos tradicionales de la auditoría: mayor énfasis en la gestión, orientación hacia los ciudadanos, ayuda a las políticas de sostenibilidad y mejora de la transparencia, calidad y responsabilidad en la rendición de cuentas.
- Puesta al día de las capacidades de los auditores, lo que supone: el fortalecimiento de la independencia, integridad y responsabilidad; desarrollo de nuevas habilidades de los auditores, de acuerdo con los nuevos objetivos y alcance de las auditorías; regulación de las alianzas público-privadas en materia de control, con relación a sus condiciones, requisitos y limitaciones; y finalmente, la incorporación de nuevos especialistas como miembros de la plantilla o, alternativamente, recurrir a la subcontratación para cuestiones técnicas.
- La tercera línea de actuación es la relativa a la adaptación de los procedimientos de auditoría y, en tal sentido, atender a las nuevas demandas sociales, como una mayor transparencia, el énfasis en el desempeño y los resultados y la divulgación oportuna y amplia de los resultados; fomentar la cooperación y participación de la ciudadanía en el proceso de auditoría; incrementar la cooperación internacional y, en el caso europeo, desarrollar un modelo más cooperativo y armonizado para la auditoría gubernamental, en cuyo proceso han de ejercer un especial protagonismo los parlamentos, los gobiernos y las entidades fiscalizadoras, utilizando y apoyando el uso de las revisiones por pares.

## VI. Conclusiones

En páginas anteriores hemos destacado la necesidad de reformar la actuación de las entidades públicas, para su adaptación a los nuevos retos y exigencias de las sociedades complejas del siglo XXI, incidiendo, no solo en los aspectos económicos y financieros, sino también en los relacionados con la sostenibilidad, responsabilidad social de las entidades públicas y preservación del medio ambiente.

Estos nuevos retos y requerimientos plantean nuevas necesidades en la elaboración, presentación y control de la información relacionada con las actividades de las entidades públicas y su impacto económico, financiero, social y ambiental. En consecuencia, se requerirá un nuevo diseño de los sistemas de información gubernamentales y su control, como garantía de mayor transparencia y apoyo a una mejor rendición de cuentas e información para la toma de decisiones. En un futuro cercano, la divulgación de la información financiera de las entidades públicas no será suficiente, debiéndose reportar también la INF, avanzando hacia sistemas integrados de información, como en el caso de las sociedades mercantiles.

Al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta el carácter global de los mercados y de las relaciones entre países, ya que este exige que la información sobre empresas y entidades administrativas del sector público sea comparable. Para ello, es necesario aplicar criterios homogéneos para la preparación y presentación de la información gubernamental, de acuerdo con las normas contables desarrolladas por instituciones internacionales y organizaciones profesionales, como el FMI, NU, UE, OCDE, IASB e IPSASB. Estos organismos e instituciones están realizando un importante esfuerzo para sentar las bases de estándares internacionales útiles para armonizar los sistemas de información, incorporando distintos tipos de información, financiera y no financiera, con una integración sistemática de los datos y una presentación igualmente integrada de información, útil para la toma de decisiones y la protección de los derechos de información de los diferentes grupos de interés o partes interesadas.

Sin embargo, el desarrollo e implementación real de estos sistemas requiere el diseño y aplicación de proyectos complejos que sirvan como un soporte efectivo para la recolección, procesamiento y reporte de datos de manera razonable y efectiva. Para ello será útil considerar y analizar las experiencias específicas de los países, especialmente aquellas que corresponden a sociedades con similares características económicas, sociales y políticas. A estos efectos, se ha incluido una referencia al panorama de la Contabilidad Pública en Europa y en Latinoamérica, dos contextos de características diferentes, que son los más próximos a los análisis y experiencias profesionales del autor. En ambos casos hay una muy importante influencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, si bien en el

entorno académico latinoamericano se ha desarrollado en los últimos años una creciente corriente crítica hacia esa normativa internacional, por considerarla excesivamente vinculada a los planteamientos financieros característicos de las doctrinas neoliberales.

## Referencias bibliográficas

- Acebedo-Alonso, J.A., y Ariza-Buenaventura, E.D. (2021). Rendición de cuentas y transparencia en Latinoamérica: Un análisis crítico a partir del estudio de caso del sector público de generación de energía eléctrica colombiano entre 2010 y 2016. *Innovar*, 37 (82), 107-124. <https://doi.org/10.15446/innovar.v31n82.98423>
- Biondi, L., y Bracci, E. (2018). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability*, 10(9), 3112. <https://doi.org/10.3390/su10093112>
- Brusca, I., y Montesinos, V. (2010). Developments in financial information by local entities in Europe. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22 (3), 65-91. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-22-02-2010-B006>
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., y Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public administration and development*, 36(1), 51-64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Brusca, I., Manes-Rossi, F., y Aversano, N. (2016). Online sustainability information in local governments in an austerity context: An empirical analysis in Italy and Spain. *Online Information Review*, 40(4), 497-514. <https://doi.org/10.1108/OIR-05-2015-0161>
- Brusca, I., Labrador, M., y Larrán, M. (2018). The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study. *Journal of Cleaner Production*, 188, 347-354. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.03.292>
- Castañeda-Rodríguez, V. M., y Díaz-Bautista, O. (2017). El Consenso de Washington: algunas implicaciones para América Latina. *Apuntes del CENES*, 36(63), 15-41. <https://doi.org/10.19053/01203053.v36.n63.2017.4425>
- Cohen, S., y Karatzimas, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 449-460. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2014-0140>
- Cohen, S., Manes-Rossi, F., Caperchione, E., y Brusca, I. (2018). Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch? *International Review of Administrative Sciences*, 85(4), 708-725, <https://doi.org/10.1177/0020852317748732>
- Comisión Europea. (2013). Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Hacia la aplicación de normas armonizadas de contabilidad del sector público en los estados miembros. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52013DC0114>
- Comisión Europea (2020). *Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation costs*. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Updated-accounting-maturities-and-EPSAS-implementation-cost-june+2020.pdf>
- CPA Australia, (2019). *A guide to understanding auditing and assurance: Australian listed companies*. CPA Australia. <https://www.cpaaustralia.com.au/-/media/project/>

- cpa/corporate/documents/tools-and-resources/audit-assurance/guide-understanding-audit-assurance.pdf?rev=640c3a0d94834a30a162e6b13ed280ee
- Dasí, R., Montesinos, V., y Murgui, S. (2016). Government financial statistics and accounting in Europe: is ESA 2010 improving convergence? *Public Money & Management*, 36(3), 165-172. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133964>
- Díaz Jiménez, M. A., y Rico Bonilla, C. O. (2020). La investigación sobre contabilidad gubernamental en América Latina. Perspectivas para avanzar. *Revista Contemporánea de Contabilidade*, 17(44), 87-104. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n44p87>
- El Congreso de Colombia (1996, 23 de julio). Ley 298. *Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia*. [https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma\\_pdf.php?i=15071](https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=15071)
- European Confederation of Internal Audit Institutes, ECIIA. (2015). Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit. [https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECCIA\\_Brochure\\_Trust\\_2015\\_V04\\_BD.pdf](https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf)
- European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI), y European Confederation of Internal Audit Institutes (ECIIA). (2021). Integrated reporting in the european public sector: It's time to act! ECIIA & EUROSAI. <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/Integrated-Reporting-in-the-European-Public-Sector.pdf>
- Ernst & Young (EY). (2016). *The road to reliable nonfinancial reporting* [reporte]. <https://www.slideshare.net/turloughguerin/eys-report-the-road-to-reliable-nonfinancial-reporting-2016>
- Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL). (2021). Presentación de resultados Encuesta Desafíos Implementación NICSP FOCAL 2021. [https://www.focal.red/sites/default/files/documents/INF\\_Encuesta%20Desafios%20NICSP%20FOCAL\\_v6\\_compressed.pdf](https://www.focal.red/sites/default/files/documents/INF_Encuesta%20Desafios%20NICSP%20FOCAL_v6_compressed.pdf)
- Garde, R., y López, M. V. (2016). Aplicación del informe integrado en las empresas públicas. *Auditoría Pública*, (68), 69-82. <https://asocex.es/wp-content/uploads/2016/12/Revista-Auditor%C3%ADa-P%C3%BAblica-n%C2%BA-68-pag-69-82.pdf>
- Gimeno Ruiz, A. (2017). Las cartas de servicio como instrumento para el desarrollo de la información integrada en las entidades públicas. *Revista Española de Control Externo*, 19(57), 129-169. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6237403>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2013). G4 Sustainability Reporting Guidelines: Reporting Principles and Standards Disclosures.
- Global Reporting Initiative (GRI). (s.f.). GRI Database. <https://www.globalreporting.org/>
- Gómez-Villegas, M. (2019). Potencia, perspectivas y retos de la contabilidad del sector público. Una visión académica. *Teuken Bidikay*, 10(15), 35-57. <https://doi.org/10.33571/teuken.v10n15a1>
- Gómez-Villegas, M., y Montesinos Julve, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-36. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/36290>

- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., y Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489-498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Grossi, G., y Steccolini, I. (2015). Pursuing private accounting and accountability in the public sector: the municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334, <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>
- Helden, J., y Reichard, C. (2016). Why cash based budgeting still prevails in an era of accrual based reporting in the public sector. *Accounting Finance & Governance*, 23(1-2), 43-65. <https://doi.org/10.52399/001c.25483>
- Helden, J., y Reichard, C. (2018). Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 91-113. <https://doi.org/10.1787/budget-18-5j81804pq0g8>
- Hyndman, N., y Connolly, C. (2011) Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>
- International Integrated Reporting Council (IIRC), y Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA). (2016). Integrated thinking and reporting. Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. IPSASB. <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Jorge, S., Brusca, I., y Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into National Standards: An illustrative comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445-462. <https://doi.org/10.1080/13876988.2019.1579976>
- Katsikas E., Manes-Rossi F., y Orelli R. (2016) *Towards integrated reporting - accounting change in the public sector*. Springer.
- León-Silva, J. M., Dasí-González, R. M., y Montesinos-Julve, V. (2020). Disclosure of sustainability information in the local governments of the Pacific Alliance. *Lex Localis*, 18(3), 557-578. [https://doi.org/10.4335/18.3.557-578\(2020\)](https://doi.org/10.4335/18.3.557-578(2020))
- León-Silva, J. M., Montesinos Julve, V., y Dasí Gonzalez, R. (2021). La rendición de cuentas y responsabilidad social en los gobiernos centrales: Alianza del Pacífico. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 79, 79-102. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n79a04>
- Manes-Rossi, F. (2019). New development: Alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas? *Public Money & Management*, 39(7), 538-541. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1578540>
- Montesinos Julve, V. (1976). Neutralidad de la ciencia contable. *Técnica Contable*, 328, 121-128. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=270647>
- Montesinos, V., y Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities. *Revista de Contabilidad/Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128. <https://doi.org/10.6018/rcsar.383071>

- Montesinos Julve, V., y Vela Bargues, J.M. (2005). Sistema contabile degli enti locali: l'esperienza spagnola". En G. Farneti y S. Pozzoli (eds.), *Principi e sistemi contabili negli enti local*. Franco Angeli.
- Montesinos, V., Brusca, I., Manes-Rossi, F., y Aversano, N. (2013). The usefulness of performance reporting in local government: comparing Italy and Spain. *Public Money & Management*, 33(3), 171-176. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.785701>
- Navarro, A., Alcaraz, F. J., y Ortiz, D. (2010). La divulgación de información sobre responsabilidad corporativa en administraciones públicas: Un estudio empírico en gobiernos locales. *Revista de Contabilidad*, 13(2), 285-314. [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(10\)70019-4](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(10)70019-4)
- Neves, F., y Gómez-Villegas, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. *Revista de Administração Pública*, 54, 11-31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157x>
- Nieto, A., y Laverde, M.C. (2011). *Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva contabilidad pública*. Siglo del Hombre.
- Perry, G. (2011). La Contaduría General de la Nación: génesis e importancia. En A. Nieto, y M.C. Laverde (eds). *Édgar Nieto, un proyecto de transparencia. Sus travesías hacia una nueva contabilidad pública*. Siglo del Hombre.
- Pugarín, H., y Cano, J. (2001). El Sistema de Contabilidad Pública en Colombia. *Visión Contable*, 2, 35-63. <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/436>
- PwC. (2014). *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards [informe]*. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPAS-study-final-PwC-report.pdf>
- Simnett, R., y Huggins, A.L. (2015). Integrated reporting and assurance: Where can research add value? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), 29-53. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2014-0053>
- Unión Europea. (2011, 8 de noviembre). Directiva 2011/85/UE del Consejo. *Sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros*. <https://www.boe.es/doue/2011/306/L00041-00047.pdf>
- Unión Europea. (2013, 21 de mayo). Reglamento (UE) 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo. *Relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea*. [https://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/508425-regl-549-2013-ue-de-21-may-relativo-al-sistema-europeo-de-cuentas-nacionales.html](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/508425-regl-549-2013-ue-de-21-may-relativo-al-sistema-europeo-de-cuentas-nacionales.html)
- Unión Europea. (2020). Reglamento (UE) 2020/2094 del Consejo. *Por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea para apoyar la recuperación tras la crisis de la COVID-19*. <https://www.boe.es/doue/2020/433/M00023-00027.pdf>
- Villiers, C., Rinaldi, L., y Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1042-1067. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1736>
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). (2013). Controlling non-financial reporting. An internal control framework for non-financial reporting. WBCSD. [https://docs.wbcsd.org/2013/12/FLT\\_NonFinancial.pdf](https://docs.wbcsd.org/2013/12/FLT_NonFinancial.pdf)