
La Contabilidad y los Sistemas Integrados de Administración Financiera - SIAFs: ¿El Camino a Seguir?*

María Eugenia Benavides Legarda

I.	Modelos Actuales de Contabilidad.....	17
II.	De una Contabilidad de Caja a una Contabilidad de Devengo	19
III.	¿Responde la Contabilidad Patrimonial a las Necesidades del Sector Público?	36
IV.	Retos y Desafíos a Asumir en el Corto y Mediano Plazo	47
V.	Desarrollo y Utilización de los SIAFS en la Contabilidad	49
VI.	¿Hacia Donde Va la Contabilidad Pública Patrimonial desde la Perspectiva Internacional?.....	59
VII.	Importancia de Disponer de una Base de Datos Coherente y Consistente.....	62
VIII.	Conclusiones.....	64

* *El texto es un Documento de Debate (2011) del Sector de Capacidad Institucional y Finanzas del Banco Interamericano de Desarrollo. La edición digital está publicada en la siguiente página electrónica de donde se extrae para su edición.*
<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=36643856>

INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años la contabilidad del sector público presenta notables desarrollos, los cuales denotan el interés y la responsabilidad en la gestión de los recursos públicos, asociado al manejo organizado y ágil de sus operaciones mediante la implementación de Sistemas Integrados de Administración Financieras SIAFs. Estos avances no han sido asumidos de manera uniforme en todos los países, y por tanto algunos mantienen su tradición presupuestaria, a pesar de que ésta no responde totalmente a los requerimientos actuales de información. Este trabajo sustenta conceptualmente el cambio de un sistema presupuestario a uno contable señalando las ventajas, limitaciones y posibilidades de cada una de ellas y describe las experiencias de algunos países que atendiendo diversos intereses acogieron el sistema contable de partida doble y base devengo, señalando sus retos y desafíos. Igualmente se evalúa la pertinencia en el sector público de la contabilidad patrimonial caracterizada por un enfoque eminentemente empresarial, resaltando los activos que dadas sus particularidades son motivo de controversia en su manejo contable y se explicita la importancia de disponer de información contable coherente y consistente con proyección a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y de cara a metodologías internacionales, atendiendo las particularidades, necesidades e intereses de cada país, siempre y cuando previamente

se evalúe la relación costo – beneficio, de su adopción o armonización, ya que ello conlleva modificaciones legislativas, funcionales, operativas y tecnológicas, entre otras.

Bajo el anterior enfoque se desarrolló el trabajo en 8 capítulos que incluye las conclusiones.

RESUMEN EJECUTIVO

Durante los últimos años el sector público presenta notables desarrollos en las áreas financieras, denotando el interés en herramientas más complejas para la gestión de los recursos públicos, asociados al manejo organizado y ágil de sus operaciones, mediante la implementación de Sistemas Integrados de Administración Financieras SIAFs.

Algunos países han avanzado en la adopción del sistema de contabilidad de base devengo y ello es consistente con sus particularidades, capacidades y posibilidades, por lo que varios países continúan manejando primordialmente sistemas de base caja o caja modificada. Se tiene por ejemplo, el caso de Honduras, que expidió en el 2006, un Manual de Contabilidad para el Sector Público, lleva un sistema de caja modificado, en donde el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAFI) cubre la administración central y algunas instituciones descentralizadas. Durante el presente año la Contaduría General de la República, está adelantando los procesos de revisión y ajustes con el fin de adoptar en el año 2014, las Normas Internacionales de Contabilidad aplicable al Sector Público (NICSP).

Por su parte Brasil adelantó su innovación con un enfoque fiscalista y centralizado en la tesorería, con cambios como: acogerse el concepto de Nueva Gerencia Pública; entrar a operar el SIAFI (1987) e implementar la Cuenta Única del Tesoro (CUT). El SIAFI resolvió los problemas de la gestión de los recursos públicos y hoy se dispone de una CUT que permite el manejo ágil y eficiente de los recursos de la Tesorería. Actualmente, Brasil está en proceso de convergencia gradual de sus normas contables a las (NICSP), mediante la definición de un “*Nuevo modelo de contabilidad*” y considerando la implementación de un sistema de costos para determinar la eficacia del gasto público.

En Colombia se adopta el devengo con la creación en el año 1996, de la Contaduría General de la Nación, la cual definió el Sistema Nacional de Contabilidad Pública con una cobertura de la totalidad de las entidades del sector público. Produce desde sus inicios el Balance General Consolidado y adelantó en el año 2006 un proceso de reingeniería mediante la expedición del Régimen de Contabilidad Pública, en donde una de las consideraciones fue la armonización a las NICSP. Dispone de sistemas, como: el Sistema Integrado de Información SIIF Nación que permite el registro en línea de las operaciones de la administración central; a partir del presente año empezó a operar el SIIF II, para ampliar la cobertura funcional e institucional. La consolidación de la información contable se efectúa a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), mediante un proceso de agregación de la información contable de cada ente público; la reversión del cierre, la estimación y eliminación de las operaciones recíprocas.

De otra parte, cabe anotar el creciente desarrollo de la contabilidad patrimonial en el sector público, existiendo consenso para el manejo de algunos activos, pasivos y el patrimonio, pero no así, en: los bienes de beneficio y uso público, los bienes de infraestructura; los destinados a la defensa, los recursos naturales y los pasivos contingentes, ya que dadas sus particularidades, no se ha definido un procedimiento estandarizado, y su incorporación o no al balance debe considerar la relación costo – beneficio. Al respecto es preciso conocer la experiencia de Nueva Zelanda, país considerado modelo de gestión en donde sus estados de situación financiera incluyen: los Bienes comunitarios, los Bienes históricos y culturales y los Biológicos valorados a precio de mercado; entre otros.

Por su parte, Bolivia ha adoptado una Contabilidad integrada; diferenciando en su plan de cuentas, los bienes de dominio privado, de los de dominio público, en donde estos últimos se constituyen en activos del ente ejecutor durante el período de su construcción o mejoramiento; una vez terminados se dan de baja y se entregan a la comunidad; llevando solamente su control en cuentas de orden.

Colombia incorpora en su patrimonio además de los activos generalizado y de los bienes de beneficio y uso público, los recursos naturales y del ambiente, particularmente el valor de los no renovables y de sus

inversiones. Valga mencionar los usos adicionales a la información contable patrimonial, mediante la producción de informes específicos como: el Boletín de Deudores Morosos del Estado; los Cuadros del Anuario Estadístico con la metodología MEFP- 2001 del FMI, la Certificación de Disponibilidad de Recursos y, la Refrendación y Categorización de los municipios, entre otros.

Para la ciencia contables se avecina nuevos retos y desafíos como son: expedición de normas técnicas sobre: temas controversiales; revisar, actualizar y armonizar los manuales contables, planes y catálogos de cuentas, presupuestales y contables; ampliar la cobertura institucional a la totalidad del sector público; mejorar la calidad de los datos; suministrar información precisa, útil y oportuna; desarrollar y ofrecer estados e indicadores novedosos y darle usos más amplios a la contabilidad.

Los SIAFs que se han constituido en un instrumento central en la administración pública, se han visto enfrentados a dificultades relacionadas principalmente con: el desconocimiento de la realidad del país, de sus limitaciones y posibilidades; las deficiencias normativas; el rol de estado en una sociedad cerrada y paternalista; la dependencia de sistemas anteriores; la sobrestimación de la capacidad del sistema y la inadecuada parametrización, entre otros.

Los mayores problemas entre la clasificación presupuestaria y la contable radican en: desarrollo de matrices de conversión de manera independiente en cada una de las áreas comprometidas con el proceso; la definición de clasificadores presupuestarios agregados dificultándose su asociación a la matriz contable; la falta de manuales y clasificadores armonizados entre lo presupuestal, lo contable y lo estadístico; el manejo de operaciones que no tienen reflejo presupuestal; las operaciones y los pagos por fuera del sistema, sin utilizar la Cuenta única.

La apertura de la economía ha inducido, a varios países, a la adopción o armonización de sus sistemas contables nacionales a las NICSP. Los países basados en un análisis de su situación y necesidades deberán determinar la conveniencia de considerarlas parcial o totalmente dados los costos y el impacto que ello significa en términos de recursos: humanos, físicos y tecnológicos.

Las nuevas demandas de información abren campo a la introducción de novedosos conceptos y metodologías internacionales para darle a la información contable diversas lecturas a partir de la construcción de reportes, estados e indicadores que permitan establecer claramente la situación real de un país y su perspectiva, así como los choques económicos y las repercusiones sociales frente a los diversos escenarios posibles a enfrentar.

I. MODELOS ACTUALES DE CONTABILIDAD

La contabilidad definida como una rama de la administración ha sido objeto de desarrollos importantes, atendiendo las mayores demandas de información estructurada técnicamente, como herramienta de dirección, gestión y control. Autores como, Massieris, Ricardo (2010), señala que: *“se entiende por modelo a la identificación a efectos del análisis de las variables fundamentales que definen un problema. . . . En consecuencia, un modelo contable es un conjunto de técnicas contables coordinadas, que tienen como objetivo brindar información útil relativa a la medición del patrimonio y los resultados de un ente. Cada modelo permite un grado distinto de acercamiento a la realidad económica de los valores del patrimonio y de los resultados del ente”*.

Un modelo contable está definido en función de 3 elementos, a saber: 1. Los criterios establecidos para valorar los activos y pasivos. 2. La unidad de medida empleada para aplicar los criterios de medición. 3. El concepto de capital a mantener.

La contabilidad ha evolucionado y se ha especializado buscando atender objetivos específicos, por lo que actualmente las ramas más utilizadas son:

- Contabilidad Financiera: Determina la situación financiera de la entidad; información muy importante para los usuarios externos.
- Contabilidad de Costos Basados en Actividades (ABC): Mide el costo y el desempeño de las actividades, a partir del uso de recursos y de la interpelación de los Centros de Costos, de las diferentes actividades.

- **Contabilidad de Gestión:** Considera las operaciones, hechos y datos que no tienen repercusión patrimonial. Es un enfoque centrado en factores internos.
- **Contabilidad de Dirección Estratégica:** Analiza e interpreta informes financieros y no financieros, cualitativos y cuantitativos de la organización y de su entorno con el fin de determinar las estrategias a adoptar e implementar.
- **Contabilidad Gubernamental:** Registra, reconoce y revela las actividades económicas, financieras, administrativas, patrimoniales y presupuestarias del Estado.
- **Contabilidad Ambiental:** Busca determina el valor de los recursos naturales y del ambiente, así como el impacto en los mismos derivado de su uso y explotación.
- **Contabilidad Nacional o Contabilidad Económica o Contabilidad Social:** Reconoce y registra de manera sistemática y estadística la actividad económica de un país.
- **Contabilidad por competencias:** Define a los activos intangibles como el valor fundamental de las empresas y dentro de ellos el de mayor impacto es el reconocimiento del activo intelectual expresado como las competencias de sus empleados.

De las anteriores especializaciones y dada la temática que nos convoca es preciso enfatizar en la Contabilidad del Sector Gubernamental en sus dos grandes componentes. la Contabilidad pública tradicional y la Contabilidad financiera patrimonial, más conocida como Contabilidad del Sector Público, que persiguen objetivos bien diferentes; mientras que la primera propende por el cumplimiento de la legalidad y la rendición de cuentas, la segunda está enfocada a la gerencia y a la gestión en aras de la efectividad.

La contabilidad pública tradicional corresponde básicamente a:

- i. La Contabilidad Administrativa que busca apoyar las funciones de planeación, control y toma de decisiones al interior de la entidad y

no está circunscrita a principios de contabilidad, por tanto puede auxiliarse de disciplinas como la estadística.

- ii. La Contabilidad del Tesoro mediante la cual se revela los recursos financieros disponibles para asumir los compromisos.
- iii. La Contabilidad presupuestaria que atañe a la formulación, ejecución y control del presupuesto y su finalidad es el control de la legalidad sobre el manejo y límite de utilización de los recursos.

El presupuesto definido como un instrumento de la política gubernativa, a través del cual se asignan recursos y se determinan gastos, es la principal técnica utilizada en varios países para medir y evaluar las actividades del sector público y determinar sus resultados en un periodo fiscal, así como el cumplimiento de los objetivos esenciales del estado en cuanto a: la estabilidad económica, la redistribución de los ingresos y la provisión de bienes y servicios.

Caracterizan el sistema presupuestal del sector público: registrar flujos; ser de base caja, y de causación en los gastos, en aquellos casos, en donde se tiene establecida como etapa presupuestal el Obligado; llevarse por partida simple y tener vigencia por un periodo fiscal. En este contexto, el análisis de la vida económica del gobierno se centra fundamentalmente en la valoración de sus transacciones en relación con los ingresos y los egresos, reconocidos en el momento en que se da la corriente del efectivo.

II. DE UNA CONTABILIDAD DE CAJA A UNA CONTABILIDAD DE DEVENGO

A pesar de la gran tradición presupuestaria del siglo pasado, la contabilidad pública emerge en los últimos 50 años y la teoría de la contabilidad se ve impactada y recibe el impulso de otras disciplinas como las matemáticas, la economía financiera, la investigación de operaciones y la ciencia de la administración. (Mattessich Richard, Pág. 2219). Los grandes cambios a nivel financiero e industrial le introdujeron un rol diferentes al estado, reorientando sus funciones ante nuevas formas de asociación, producción y negociación, por lo que se acrecentó la demanda de información mas completa; requerimientos para los cuales el sistema presupuestal no respondía en debida forma.

2.1. Limitaciones del presupuesto

- a. Visión corto placista
- b. Significativos rezagos, entre el momento del hecho económico y la corriente del efectivo
- c. Registros de partida simple
- d. Enfoque de registros de flujos
- e. No se reconocen derechos y obligaciones pendientes
- f. Los ingresos y gastos no necesariamente son los del periodo
- g. No existe integralidad entre los flujos y saldos de las diferentes cuentas
- h. No se registran las operaciones no transaccionales
- i. La información está limitada a un periodo fiscal
- j. No permite definir la condición financiera y sus cambios
- k. No es posible determinar la capacidad de financiar actividades y sufragar pasivos y compromisos
- l. No revela las relaciones con terceros, ni la situación patrimonial del Estado
- m. No permite obtener información sobre el origen y aplicación de fondos, ni de sus fuentes de financiación
- n. No revela los resultados según las actividades desarrolladas, al no existir un registro de las pérdidas y ganancias

2.2. La contabilidad de base devengo

Los agentes de la sociedad, en el nuevo entorno, reclamaron ordenar, sistematizar y dar congruencia a los métodos, procedimientos y prácticas contables del sector público, de manera que respondieran a las disímiles finalidades de las entidades públicas como son: determinar políticas, estrategias y tomar decisiones por parte de los gerentes públicos; ejercen funciones de fiscalización por parte de los entes de control y atender a usuarios como: la ciudadanía en su calidad de veedor principal; los organismos internacionales; los académico y el público en general.

Diversos autores concuerdan en que la principal reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental ha sido acoger o tratar de acercarse al devengo, lo que conllevó en algunos países a un buen número de cambios para sustituir el sistema de base caja por otros sistemas como el de caja modificado, el devengo modificado o el devengo en toda su acepción;

en general estos procesos se han implementado paulatinamente en los distintos niveles de la organización del estado: central y local.

Las deficiencias presupuestales son contrarrestadas, en parte, con la adopción de un sistema de contabilidad pública de base devengo, mediante el cual se definen: políticas; propósitos; principios; normas técnicas, un modelo instrumental y un plan de cuentas, entre otros, que permiten valorar, reconocer, registra y revelar los hechos económicos y financieros que impactan o puedan llegar a afectar el patrimonio del sector público.

El propósito principal de la Contabilidad pública es suministrar información contable útil, oportuna, confiable y de calidad ya que como sistema integrador de flujos y saldos, refleja no solo los resultados de un periodo determinado, sino el camino recorrido por una entidad desde su inicio, como consecuencia de las políticas adoptadas por sus gerentes, constituyéndose en una excelente base de información para elaborar proyecciones, predecir la tendencia futura de la misma y tomar decisiones; es por esto que la contabilidad debe ir más allá del proceso de creación de registros.

Los principios de contabilidad pública constituyen las pautas básicas rectoras del proceso para la generación de la información. Dentro de los principios generalmente aceptados se tienen: Gestión continuada; Registro; Asociación; Medición; Prudencia; Periodo contable; Revelación y Devengo.

El principio del Devengo se define como: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzcan la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo”*¹.

Bajo este principio, se reconoce, registra y revela el debido cobrar y las cuentas por pagar; así mismo, este principio garantiza que en cada

¹ Régimen de contabilidad Pública. (2007) Contaduría General de la Nación. Colombia

periodo contable se registre en la cuenta de resultado los ingresos y gastos correspondientes a ese año. Por todo lo anterior, permite aplicar diversos mecanismos de medición y control de las actividades del sector público y proporciona elementos importantes para la administración de los recursos y la planeación financiera.

Para algunos países asumir el devengo ha resultado bastante dispendioso por no contar con posibilidades de efectuar reingeniería de sus procesos y disponer de sistemas de información poco flexibles y por tanto han complementado el sistema de caja incorporándole a los resultados obtenidos del sistema presupuestal, los compromisos pendientes de pago, como un acercamiento al devengado. Los países que han implementado la base devengo han combinado varios elementos como: modificaciones legislativas, decisión política, apoyo profesional y académico, capacitación, aceptación al cambio y disponibilidad de recursos, entre otros.

La contabilidad pública resume sus actividades y operaciones en estados estructurados lógicamente como son: el Estado de situación financiera o Balance; el Estado de resultados; el Estado de cambios en el Patrimonio y el Estado de flujo de efectivo. Para los países resulta muy útil disponer además de los estados individuales de las entidades gubernamentales, de estados agregados y consolidados.

Cabe entonces señalar que la información contable pública no es un fin en sí mismo, sino que debe satisfacer los requerimientos de los distintos usuarios, por tanto los gobiernos deberían enfocar su esfuerzo al mejoramiento de su información contable en aras de una mayor transparencia. Para los países resulta conveniente disponer de información contable de calidad, ya que a través de ella son objeto de mediciones como: la solvencia económica, la capacidad de endeudamiento, etc.; indicadores que inciden para múltiples propósitos como, por ejemplo, acceder a recursos ya sean empréstitos o donaciones, entre otros.

En este contexto, resulta interesante para los organismos internacionales disponer de información contable y han propendido por que los países modernicen sus sistemas financieros y dispongan de información de calidad y con alto nivel de cobertura.

2.3. Desarrollos contables

2.3.1 *Brasil*

La contabilidad en Brasil se ha caracterizado por avances notorios en materia de contabilidad financiera con un enfoque fiscalista según autores como Nobes (1992) y Callao y Jarne (2001, p.115). En la década de los 80, se dan cambios trascendentales en materia de contabilidad pública, como: acogerse el concepto de Nueva Gerencia Pública, entrar a operar el Sistema Integrado de Administración Financiera – SIAFI (1987) e implementar la Cuenta Única del Tesoro (CUT), como medidas de choque para contrarrestar: falta de información para la gestión; utilización de la contabilidad con fines únicamente de registros; retrasos de 45 días para disponer de información; falta de criterios unificados de interpretación de los conceptos; inconsistencia en los datos por proceder de diversas fuentes; desconocimiento de técnicas modernas de gestión; baja capacidad técnica; falta de mecanismos eficientes para el control de los recursos públicos y para la asignación de responsabilidades por la mala gestión e imposibilidad de gestionar adecuadamente los recursos de tesorería por la existencia de múltiples cuentas bancarias.

El SIAFI se caracteriza por ser un sistema de información centralizado, en línea, que maneja de forma automática información de base caja y devengo; permite la estandarización de métodos y rutinas de trabajo, al cual están vinculados todos los entes públicos del Gobierno federal de todo el territorio nacional. Está estructurado como un sistema financiero que opera a partir de un Catálogo de cuentas, unos clasificadores presupuestales y un proceso que permite el registro simultáneo de las operaciones, utilizando el sistema de contabilidad de devengo modificado.

El sistema, se compone de subsistemas y estos por su parte se dividen en módulos. La información en SIAFI corresponde a 5 grupos, así: Control de activos y pasivo; Sistema de administración; Ejecución presupuestaria y financiera; Catálogos o tablas y Recursos complementarios con aplicaciones específicas.

Los gestores o responsables de la información disponen de 5 alternativas para el envío de la información: Intranet de la Oficina Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO); Redes privadas virtuales; Extranet;

Internet; Discado seguro. Las dependencias y entes que conforman el Sector Público Federal, para registrar sus operaciones financieras y presupuestarias utilizan el Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental (SICG), el cual opera de manera descentralizada y se rige por los principios básicos de contabilidad gubernamental.

El SIAFI resolvió los problemas de la gestión de los recursos públicos y hoy se dispone de una CUT a través de la cual se efectúan todos los pagos, dándoles un tratamiento ágil y eficiente, y controlando de esta manera los flujos. Adicionalmente el Sistema ha permitido: disponer de información contable de calidad; operar el presupuesto de manera oportuna y transparente totalmente integrado a la información financiera; permitir una adecuada gestión financiera; posibilitar la integración periódica de los saldos de las cuentas de las entidades que aún no utilizan SIAFI, (Empresas de Economía Mixta) para la consolidación de la información económica y financiera del Gobierno federal; facilitar una exhaustiva labor de fiscalización y de publicidad de la información.

Continuando con avances importantes en materia de contabilidad pública, en el año 1993, se definen los principios fundamentales de la contabilidad, apartándose de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados y determina como premisa básica de la Contabilidad que: *“La función social de la contabilidad no se reduce solo al registro de la recaudación y de los pagos y la consecuente rendición de cuentas, sino que también incluye todos los elementos necesarios para el análisis, acompañamiento y evaluación del patrimonio gubernamental”*.

Para el año 2000, se promulga la Ley de Responsabilidad Fiscal y en su cumplimiento se regula la consolidación presupuestal, se define el catálogo de cuentas y la clasificación presupuestal que deben acoger todos los niveles de gobierno. Posteriormente, en el año 2008 se inicia un proceso de reorganización del sector público mediante:

- i) Expedición de normas técnicas que permiten los registros contables con criterios unificados, por ejemplo: Medición y evaluación de activos y pasivos.
- ii) Asignación a la Oficina Central del Sistema de Contabilidad Federal de las funciones de: Estandarizar los procedimientos contables

en los tres niveles del gobierno con el objetivo de orientar y dar apoyo a la gestión patrimonial; Preparar los estados financieros consolidados con base en el Plan de cuentas aplicable al Sector público; Institucionalizar herramientas eficaces de orientación comunes a los tres niveles de gobierno, mediante la unificación de conceptos, reglas y procedimientos de reconocimiento y apropiada contabilización de las operaciones típicas del sector público.

- iii) Expedición del Manual de Contabilidad aplicado al sector público en donde se estipula: el Plan de cuentas, los Estados financieros y los Procedimientos de la contabilidad presupuestaria y de la contabilidad patrimonial.
- iv) Reglamentación de la progresividad de la aplicación del Manual, que deberá ser utilizado de manera obligatoria a partir del 2010 por los Estados y Distritos Federales; en el 2011 por la Unión y en el año 2013 por los municipios.

La armonización contable ha permitido la conformación de un balance general consolidado del sector público, el cual es publicado en la página web del Ministerio de Hacienda. Actualmente, el Brasil está realizando un proceso gradual de convergencia de sus normas contables a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al sector público (NICSP), por lo cual está adelantando la determinación de un “*Nuevo modelo de contabilidad*.” y considerando la implementación de un sistema de costos que permita establecer la eficacia del gasto público.

2.3.2 Honduras

Se destaca por su gran arraigo presupuestario, en donde las autoridades cuentan desde el año de 1990, con el Sistema de Administración Financiera Integrada (SIAFI), basado en el principio de centralización normativa y descentralización operativa; sistema que fue objeto de innovaciones para dar cumplimiento a la Ley Orgánica de Presupuesto No.83 de 2004, lo que conllevó a cambios sustanciales a nivel legislativo y funcional. El Sistema está desarrollado en una base ORACLE cliente - servidor que permite el registro en línea y por tanto en tiempo real de las operaciones, para lo cual asocia, mediante matrices, las diferentes etapas del presupuesto, con la contabilidad, la tesorería, la inversión pública y

el crédito público y, a través de interfaces con otras aplicaciones como el Sistema de Gestión y Análisis de Deuda (SIGADE) y el UEPEX para el control de las unidades ejecutoras de proyectos con recursos externos, aún faltan por desarrollar módulos y sub módulos para lograr automatizar todos los procesos financieros y administrativos.

En el año 2006, se expidió el Manual de contabilidad para el sector público acogiendo la partida doble y la base devengo y, se definió un Plan general de contabilidad pública, armonizado con la normativa internacional y de obligatorio cumplimiento por parte de las instituciones públicas, cualquiera que sea su naturaleza. La Contaduría General de la República cuenta con balances consolidado de la administración Central a partir del año 2006, elaborados con la utilización del módulo contable en SIAFI e incorporando manualmente información patrimonial de algunas de las entidades descentralizadas e igualmente realizando manualmente la consolidación de cuentas únicamente de conceptos agregados. Una de las mayores debilidades de la información contable corresponde a la incorporación de un número reducido de sus activos fijos, registrados a su costo histórico y sin reconocer sobre ellos depreciaciones, ni amortizaciones.

Actualmente el SIAFI tiene cobertura únicamente de los entes que conforman la administración central e incorpora mediante cargas masiva datos de algunas instituciones descentralizadas. Para el próximo año se tiene programado incorporar la totalidad de las instituciones descentralizadas y los municipios; para estos últimos se desarrolló el Sistema de Administración Municipal (SAMI); sistema que operara mediante interface con el SIAFI y que cuenta con el respaldo de los organismos internacionales quienes vienen exigiendo la tramitación de créditos y ayudas a través del sistema.

La anterior situación obedece, en parte, a que no ha existido la voluntad política para exigir el cumplimiento de la regulación contable, la inoperancia de las sanciones establecidas, la falta de recursos, la poca capacitación profesional en contabilidad del sector público y el temor a perder la autonomía que gozan los entes descentralizados y los municipios.

Durante el presente año la Contaduría General de la República (CGR), con el fin de adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad Pública aplicables al Sector Público (NICSP) en el año 2014, está adelantando los

procesos de revisión normativa; depuración de saldo y, de incorporación de la totalidad de los activos fijos.

2.3.3 Colombia

Un país con gran tradición presupuestal, incorpora en su reforma constitucional del año 1991, elementos importantes en busca de una modernizar del estado, siendo una de ellas la creación de la figura del Contador General de la Nación (como respuesta a las constantes presiones del gremio contable) con las funciones de *“unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”*².

En desarrollo del mandato constitucional, se crea una dependencia en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), quien en cumplimiento de las funciones asignadas expide en el año 1995, el primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), desarrollado con la participación de un número significativo de contadores de los distintos entes contables buscando la incorporación de la totalidad de los diversos hechos económicos del sector público, de manera que se lograra una adecuada revelación de sus situaciones financieras. Posteriormente, en el año de 1996 se creó³ la entidad, Contaduría General de la Nación (CGN), como una institución técnica del más alto nivel, responsable de la contabilidad del sector público. La CGN, definió el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), conformado por los principios, normas y procedimientos consignados en el PGCP, en donde se estipula el marco teórico y el modelo instrumental integrado por el Catálogo General de Cuentas (CGC) y el Manual de procedimientos.

El SNCP tiene una cobertura de la totalidad de las entidades que integran el sector público; alcance que se logró consolidar a través de los años, presentando una evolución importante, pues a diciembre de 1996, se recepcionó información de 1.576 entes público de los cuales 335 correspondían al nivel nacional y 1.241 del territorial⁴; cobertura

2 2 Art. 354. Constitución Política de Colombia.

3 Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

4 <http://www.contaduria.gov.co/dmdocuments/balancegeneralotrosinformes/otrosi/1999/secpubli.pdf>

que septiembre de 2011, es de 3.750 instituciones; en donde ,el nivel nacional lo conforman 326 entes, así: 41 de la administración central; 79 descentralizados; 52 entes autónomos; 22 entidades de seguridad social; 67 empresas no financieras y 65 empresas financieras. Por su parte, el nivel territorial está constituido por 3.424 instituciones, así: 1.133 entes centralizados de los distintos niveles; 356 entidades descentralizadas; 21 entes autónomos; 87 entes supra; 15 entidades de seguridad social; 1.730 empresas no financieras y 82 empresas financieras.⁵

Para el año 1996 se produce el primer balance consolidado del sector público, tras una ardua labor manual; balance que presentó una baja cobertura institucional y transaccional particularmente del nivel territorial, además de información con bajos estándares de calidad sobre todo en lo relacionado con los valores contabilizados sin que existieran los soportes correspondientes, ni la seguridad de recibir en un futuro los recursos revelados como derechos, ni la certeza de algunos pasivos.

La anterior situación, se dio por varios años, aunque con alguna mejoría, lo que indujo a que en el año 2001, se expidiera una normativa contable denominada: “*Ley de saneamiento contable*”⁶, mediante la cual se establecieron procedimientos que condujeran a la depuración de los saldos contabilizados y reflejados en los estados financieros.

La dinámica del SNCP llevó en el año 2006 a un proceso de reingeniería mediante la expedición del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) definido como las herramientas para la normalización y la regulación de la contabilidad del sector público; conforman este régimen: el PGCP, el Manual de procedimientos, la Doctrina contable pública y las Normas contables.

Una de las consideraciones para el trascendental cambio fue el de armonizar el RCP a las Normas internacionales de contabilidad aplicables al sector público (NICSP); la decisión de armonizar en vez de adoptar las NICSP, se fundamentó en que el RCP consideraba en su marco

5 http://www.contaduria.gov.co/index.php?option=com_content&view=article&id=132&Itemid=211&lang=es

6 *Ley 716 de 2001. Ley de saneamiento contable mediante la cual se ordena a las entidades públicas adelantar el proceso de saneamiento de la información contable para establecer la existencia real de bienes, derechos y obligaciones.*

conceptual y en su modelo instrumental, algunos de los aspectos y tratamientos de la normativa internacional, por lo que los cambios que debieron hacerse correspondieron a:

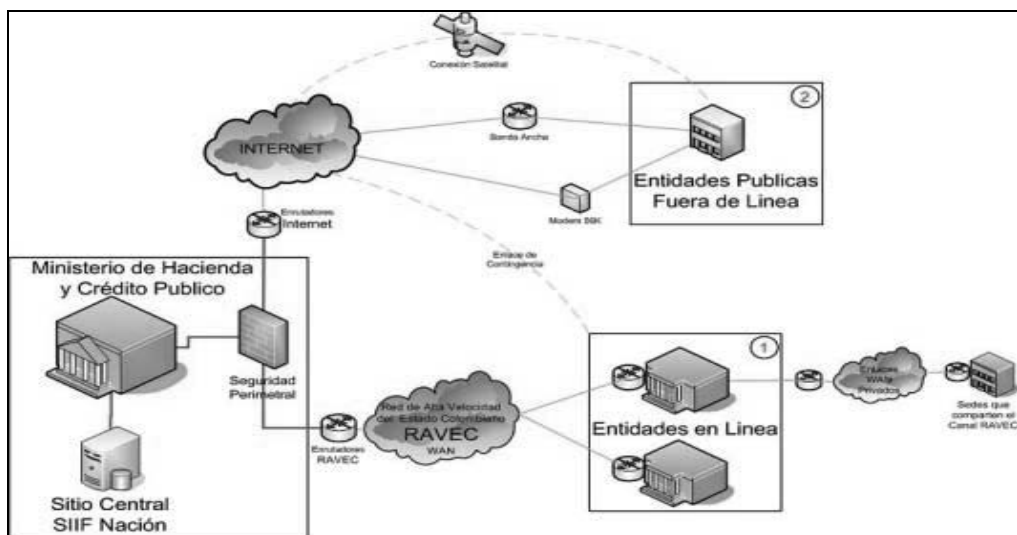
- Revisión y redefinición de conceptos como: el Principio de hechos posteriores al cierre; Activos; Propiedad, planta y equipo; Pasivos; Cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, etc.
- Redefinición de procedimientos: Reconocimiento de provisiones para los inventarios; Tratamiento de costos de intereses; Reconocimiento de inversiones en entidades controladas.
- Incorporación de los conceptos: Materialidad, Valor razonable, Corriente y, No corriente.

Para apoyar la labor de la CGN se han desarrollado varios sistemas, entre los cuales es preciso mencionar el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) y el Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP).

2.3.1.1 Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF

El SIIF empezó a operar en el año 2000, como un sistema integrado de información que permite el registro de la gestión presupuestal y financiera de la Nación, mediante la interacción de los módulos de: presupuesto; contabilidad y tesorería que automatiza los procesos de: ejecución del presupuesto de ingresos y gastos; la tramitación de recaudos y de pagos; el proceso de registros contables y, la generación de estados financieros en tiempo real. La operatividad del SIIF, en la Administración central, significó un manejo ordenado de los hechos económicos, la disponibilidad de información oportuna y una administración eficiente de la tesorería, entre otros.

MODELO TECNOLÓGICO SIIF



Cuadro 1. Elaborado por Ministerio de Hacienda y Crédito Público

A partir del presente año empezó a operar el SIIF II, cuyo objetivo principal es ampliar la cobertura funcional e institucional del SIIF Nación, a través del empleo de tecnologías de última generación para facilitar el acceso y su integración con otros sistemas relacionados. La ampliación de la funcionalidad se soportará en nuevos procesos de: Programación presupuestal; Obtención de bienes y servicios; Gestión de bienes y servicios y; Facturación y cartera. La cobertura institucional se incrementará con la inclusión de todas las entidades descentralizadas del orden nacional.

2.3.1.2 Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP

*“La consolidación contable es un proceso de revelación extracontable a través del cual se obtiene resultados de la situación financiera, económica, y ambiental de un grupo de entidades como si de trata de una única entidad”.*⁷ Para adelantar el proceso de consolidación se dispone del

⁷ CGN. Balance general consolidado a diciembre de 2010.

Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), definido como: “...un sistema compuesto por un conjunto de procesos e instrumentos requeridos para la generación, transmisión, procesamiento y publicidad de información financiera pública...”⁸



Tabla 2. Elaborada por Contaduría General de la Nación.

El proceso de consolidación está automatizado y estructurado como un sistema con entradas, el procesamiento de la información y la generación de unas salidas, como se observa en el siguiente diagrama.

⁸ <http://www.fosit.gov.co/sift.html>

Diagrama de flujo del proceso de consolidación de la CGN

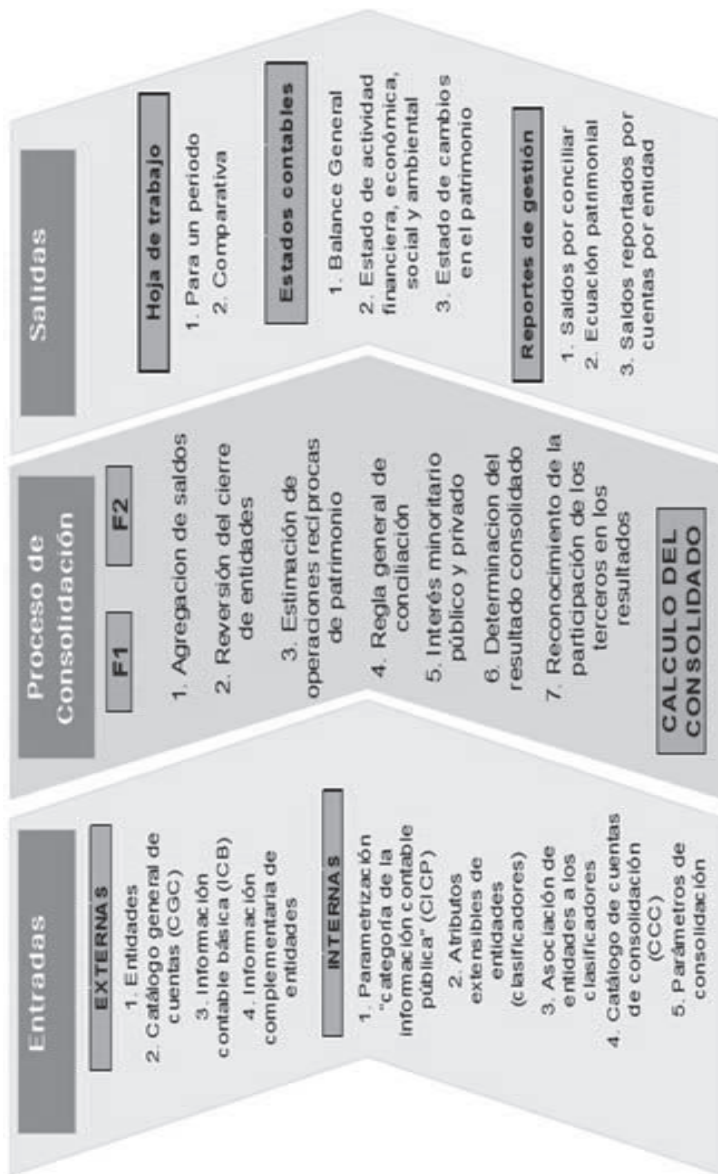


Tabla 3. Elaborado Contaduría General de la Nación. Balance General de la Nación a Dic. 31 de 2010

A) Entradas

Para adelantar el proceso de consolidación el sistema tiene que estar provisto de insumos externos e internos que corresponden a:

- a) Captura de la información.
 - i. Los entes de la administración Central nacional realizan sus transacciones utilizando el SIIF, por lo cual al cierre de cada trimestre mediante una interfase se incorpora al CHIP.
 - ii. Las demás entidades transmiten directamente vía Internet la información utilizando el CHIP y esta se carga una vez esta cumpla con una serie de validadores que garantizan la calidad de la información.
- b) Parámetros de la categoría contable pública
 - Universo de entidades
 - Composición patrimonial
 - Árboles de consolidación
 - Asociación de entidades a los clasificadores
 - Catálogo general de cuentas
 - Reglas de consolidación – algoritmos
 - Catálogo de consolidación
 - Definición de formularios para obtener información homogénea así:
CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS

B) Proceso de consolidación

Una vez seleccionadas las versiones (árbol, catálogo, fechas etc.) se inicia el proceso de consolidación con las siguientes fases consecutivas:

1. *Agregación de Saldos.* Suma algebraicamente de los saldos débitos y créditos de las cuentas de balance; cuentas de actividad, financiera, económica, social y ambiental; las

cuentas de orden y las cuentas de presupuesto y tesorería de las entidades que conforman el árbol objeto de consolidación, a nivel de cada cuenta y subcuentas atendiendo criterios de “naturaleza” y “liquidez” o “exigibilidad”, según sean del caso.

2. *Reversión del cierre de entidades.* Reversión del cierre reportado por las entidades, con el propósito de viabilizar la determinación y registro del “Resultado del Ejercicio Consolidado”, el cual difiere del agregado de los resultados individuales por cuanto éstos no contemplan los efectos originados por las operaciones recíprocas de las cuentas de actividad financiera económica, social y ambiental.
3. *Estimación de operaciones recíprocas relacionadas con el patrimonio.* Operación que realiza directamente el sistema, estimando las operaciones recíprocas, con la información de la composición patrimonial de las empresas públicas societarias y a su vez ajustando la información de las Inversiones patrimoniales.
4. *Generación de operaciones recíprocas a partir de una punta.* Fase asociada a una regla mediante la cual se busca subsanar la disparidad de criterio en la clasificación de corriente y no corriente de las inversiones en títulos de deuda versus la deuda por la emisión de dichos títulos, entre el inversionista y el emisor, y facilitar la generación de la operación recíproca con la determinación del tenedor del título cuando éste se negocia en el mercado secundario. Vr. Gr los Títulos de Tesorería - TES.
5. *Eliminación de reciprocidades por la regla general.* Etapa en la cual se descuenta el valor del saldo de las operaciones recíprocas reportadas y estimadas en cada concepto, al saldo agregado de “las Cuentas del balance de prueba” en cada una de las entidades para eliminar la sobreestimación generada en el Balance general consolidado por el reporte de estas transacciones recíprocas.
6. *Registro de diferencias en operaciones recíprocas.* Corrección de las diferencias que se puede presentar entre las operaciones

recíprocas, mediante el registro de la discrepancia en una cuenta creada, para tal fin, en el Catálogo de consolidación denominada “saldos por conciliar” y de esta manera garantizar la persistencia de la ecuación patrimonial. Las diferencias señaladas obedecen principalmente a:

- *Inconsistencias en reporte y registros contables*
- *Divergencia en criterio contable y normatividad vigente*
- *Momento devengo o causación*
- *Determinación y reconocimiento del interés minoritario*
- *Cierre del consolidado*
- *Cálculo de la participación de los terceros en los resultados del consolidado*

7. *Cálculo del consolidado.* El saldo consolidado se determina a partir de los saldos agregados, se aplica la eliminación de operaciones recíprocas, se descuentan los saldos por conciliar, el interés minoritario, las cuentas de cierre y la distribución de los resultados.

C) Salidas

Corresponden a los reportes estructurados en el Sistema y que permiten visualizar el proceso de consolidación, como:

Hoja de trabajo. Revela en resumen el proceso de consolidación realizado y contiene las siguientes columnas, desagregadas en movimientos débitos y créditos: *Saldo agregado; Agregado Recíprocas; Saldo por Conciliar; Interés Minoritario; Cierre; Distribución; Unificación del resultado; Saldo Consolidado.*

Reportes de Gestión. Como: Saldos por conciliar, Interés minoritario, Estadística de consolidación, Entidades consolidadas, entre otros.

Estados Contables: Correspondientes al Balance general consolidado; Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental y, Estado de cambios en el patrimonio.

III. ¿RESPONDE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL A LAS NECESIDADES DEL SECTOR PÚBLICO?

Los requerimientos de un sector público más moderno, complejo y diverso han sido el motor de reformas, particularmente en sus sistemas contables, que han exigido adicionar al manejo financiero lo relacionado con el patrimonio.

3.1. Marco teórico

La contabilidad patrimonial aplicada al sector público ha sido muy cuestionada por distintos autores en razón a que su empleo había sido primordialmente en el sector privado empresarial. Surge entonces la pregunta: ¿Es pertinente asimilar el sector público a una empresa? Las notables diferencias que emanan de los objetivos que persigue el sector público y los del sector privado y por tanto sus finalidades, les imprimen características muy particulares, ya que mientras los bienes del estado están en función de la atención de las necesidades y la generación de un bienestar social, en las empresas prima el logro de una utilidad financiera; en tanto que el sector público obtiene sus recursos principalmente de los impuestos, el sector privado empresarial los adquiere de sus actividades productivas mediante la venta de los bienes y servicios y también, hay marcadas diferencias entre los regímenes y tipos de control que se aplican en cada caso.

No obstante los diversos pronunciamientos, la contabilidad patrimonial ha tenido un creciente desarrollo en el sector público y las entidades reflejan y condensan en sus estados financieros el resultado de sus actividades, en donde el balance tiene una acepción particular por reflejar sus bienes y derechos, así como sus deudas o compromisos reales y contingentes; información que resulta fundamental para gestión de cualquier entidad en particular, independiente de su naturaleza, y aún más, cuando se trata del sector público considerado integralmente.

Dado el conocimiento generalizado de lo que es el activo, pasivo y patrimonio, a continuación se enfatizará únicamente en los activos que presentan dificultades, para su reconocimiento y registro, asociados con la complejidad de los bienes que los conforman, como son: los bienes de beneficio y uso público; los bienes de infraestructura; los destinados a la defensa y, los recursos naturales.

3.1.1 Bienes de beneficio y uso público

Al respecto autores como Rowles (1991) señalan que estos activos deben tratarse contablemente de la misma manera que los otros activos fijos ya sean del sector público o privado, pues las características de estos bienes como son: la inembargabilidad, la indivisibilidad, no estar disponibles para la venta, no tener mercado y ser de uso comunal, son también atributos de otros activos fijos y por tanto no se constituyen en premisas válidas para diferenciarlos.

En contraposición esta la argumentación de Pallot (1997) que señala que estos bienes por tener una destinación social se constituye en un grupo especial, que debe tener un tratamiento contable específico, sobre todo en el reconocimiento y registro de la valorización, depreciación y/o amortización, diferente al de los otros inmovilizados materiales.

La Federación Internacional de Contadores Públicos - IFAC, (1993, Pág., 065-066), circunscribe a los bienes de uso público en el grupo de los activos y determina como sus características las siguientes:

- i) *La existencia de un potencial de servicio o de futuros beneficios económicos;*
- ii) El potencial de servicio o los futuros beneficios económicos deben tener su origen en transacciones o eventos pasados; y
- iii) El potencial de servicio o los futuros beneficios económicos deben ser controlados por la entidad.”

Así mismo, la IFAC estipula que si los bienes del patrimonio histórico no pueden medirse de una forma fiable, pueden dejarse por fuera del balance, pero proporcionando cumplida información en la memoria (IFAC 2000N, para.23).

Profundizando en los bienes de beneficio y uso público se encuentra que corresponden a: Bienes históricos y culturales como: murallas, museos, plazas, palacios, obras de arte, reliquias, etc., sobre los cuales surgen múltiples interrogantes que han llevado a la consideración de la relación costo beneficio, para argumentar la razonabilidad de revelar unos bienes que no son de mercado, que no son, ni serán objeto de ningún tipo de

transacción y que para determinar su verdadero valor debe recurrirse a costosos avalúos técnicos.

En este orden de ideas hay países que ha decidido la incorporación de los bienes de beneficio y uso público en el balance valorándolos con metodologías de reconocido valor técnico; otros los incluyen utilizando precios simbólicos; otros los llevan por fuera del balance en cuentas de orden con el fin de tener un inventario y ejercer control sobre los mismos y hay países que incorporan al balance los bienes adquiridos o construidos hasta que finalice su construcción y posteriormente se dan de baja, causando un gran impacto en la situación financiera.

3.1.2 *Bienes de infraestructura*

Para algunos autores estos bienes entre los cuales se encuentran, los puentes, las carreteras y las calles, son un grupo especial de los bienes de beneficio y uso público. La mayoría de estos

bienes son construidos por lo cual la determinación de su costo es bastante sencilla y para el tratamiento de su amortización se presentan 3 tendencias, así:

1. Aplicación de métodos de reconocido valor técnico dándole la supremacía al método de línea recta.
2. Contabilización del valor del mantenimiento diferido, entendido como la diferencia entre el gasto estimado y el efectivamente realizado para conservar la infraestructura.
3. No registra valor alguno por amortización de este tipo de bienes.

Los bienes de infraestructura, comúnmente son de libre circulación, con excepciones como las vías limitadas en su uso mediante el pago de peajes, por lo que la generación de recursos propios es poco significativa, sin embargo muestran importantes gastos por amortización, lo cual desfigura los resultados del entes que las tiene contabilizadas, razón por la cual se ha optado por afectar directamente el patrimonio con el valor del desgaste o pérdida de capacidad.

De los anteriores bienes un grupo importante proviene de las cesiones a las cuales obliga la reglamentación de algunos países a los constructores

privados; hechos que no siempre son tramitados en debida forma, por lo cual muchos de ellos se entregan sin protocolizarse, sin quedar registrados contablemente; en otros eventos el donante los entrega por un valor simbólico, por lo que si bien son registrados contablemente, su monto no representa el valor razonable, siendo esta una masa importante de bienes que no están reflejados en su verdadera dimensión.

3.1.3 *Bienes para la defensa*

Estos bienes dan origen a discrepancia entre los pensadores contables en relación con las características de los activos fijos y los criterios que se deben adoptar para efecto de revelación contable. Por una parte se sostiene que para que un bien sea considerado como un activo fijo, debe cumplir con la característica de tener una vida útil relativamente larga. La vida útil de un activo fijo está definida como la extensión del servicio que la entidad espera obtener del activo a través del tiempo y por tanto es objeto de depreciación.

Los bienes destinados para la defensa se apartan de la anterior definición dada su finalidad y por tanto en las metodologías internacionales, las compras, por ejemplo, de armas, buques de guerra y submarinos se contabilizan como un gasto, lo cual no es admitido de forma extendida.

3.1.4 *Recursos naturales*

Constituyen un grupo de activos sobre los cuales no hay un tratamiento contable estandarizado, ni generalizado, toda vez que lo conforman los recursos naturales renovables y no renovables. Sobre estos últimos hay progresos significativos en cuanto a metodologías de cálculo de las reservas, así como para el reconocimiento de su agotamiento; en cambio no se tienen mayores desarrollos a nivel de los recursos naturales renovables por la dificultad para determinar su valor; para efectos contable se reconoce el valor de las inversiones en dichos recursos, las cuales se amortizan a lo largo del tiempo.

Otro tratamiento contable, asocia el valor del activo con el valor de reposición y por tanto consideran que debe definirse con base a las erogaciones necesarias para minimizar el impacto del desgaste y la contaminación y volver al activo a su estado original. La dificultad de

valorar estos activos radica en las múltiples externalidades que se generan entre ellos, se tiene a manera de ejemplo, como las inversiones en siembra de árboles conduce a mejorar el nivel hídrico de las fuentes de agua. Son realmente muy pocos los países que tienen registrado este tipo de activos, máximo que algunas inversiones se convierten en intangibles y sus beneficios son de difícil medición.

3.2. Experiencias

3.2.1 Nueva Zelanda

A partir de los años 60 se inicia una serie de cuestionamiento sobre el funcionamiento del Estado y sus instituciones, lo cual condujo a reformas importantes hacia los años 80. El sector público,

hoy modelo de gestión, se vislumbraba, 30 años atrás, como costoso e ineficientes para asumir los retos que implicaba la internacionalización de la economía.

Para el año 1982 el Grupo de estudios del sector público, que mas tarde se transformaría en el Public Sector Accounting Comittes (PSAC), ante la falta de un marco conceptual que resolviera la problemática existente, adoptó los principios de contabilidad generalmente aceptados y acogió 2 conceptos trascendentales:

- i. La información del sector público empresarial debía abarca tanto información financiera, como no financiera; concepto que fue asumido casi de inmediato en el nivel local.
- ii. La asunción de la contabilidad de base devengo.

Para este mismo año, el Public expenditure committe, realiza un informe en donde recomienda a todos los departamentos:

- Definir objetivos y diseñar indicadores de actividad
- Contabilizar los ingresos y costos de las operaciones
- Adoptar la contabilidad de devengo en los Departamentos comerciales, pero no en los administrativos

De otra parte, se definen los estados contables que deben presentar los entes público dedicados a la actividad comercial, es decir se da preferencia, a las actividades comerciales del sector público antes que a las administrativas.

En el año de 1984, la visión diferente del papel del estado, los lleva a introducir el concepto de “*Nueva gerencia pública*”, cuyo objetivo era disminuir las diferencias conceptuales aplicables al sector público y privado con el fin de dar mayor capacidad de gestión a los administradores públicos.

Posteriormente se expide el “*Documento de conceptos contables para el sector público*” que contiene:

- Una guía sobre principios contables a aplicar en la elaboración de los estados financieros externos.
- Define los objetivos y conceptos básicos que deberán utilizar en la producción de normativa contable.

En el año 1989 se da una reforma de la administración pública, que consistió principalmente en una privatización de las actividades empresariales públicas y, en la administración central, la separación claramente de la determinación de los objetivos políticos en manos del parlamento y la autonomía financiera a cargo de los gestores públicos.

Igualmente se dieron cambios importantes en la normativa contable, entre ellas la relacionada con los Estados contables que deben presentar los entes públicos, en donde además de los estados tradicionales se incluyen:

- Estado de Objetivos para especificar los logros frente a los proyectados y los resultados financieros de los mismos.
- Estado de actividad de servicios con la información de lo producido frente a lo proyectado.
- Estado de compromisos pendientes.

Para el año 1991 se adopta el devengado para la ejecución del presupuesto y la cuenta general, convirtiéndose en el país pionero en llevar tanto el presupuesto, como la contabilidad en base al devengado. De otra parte, se establece como fecha para el cierre de la vigencia el 30 de junio y por tanto para el cierre del presupuesto. El proceso de consolidación se ha asumido plenamente y se adopta el concepto de activo del sector privado al público distinguiendo la capacidad de generar servicios y beneficios y dentro del enfoque de la IFAC.

Los estados de situación financiera del nivel central y local, revelan tanto saldos como flujos económicos, a través de las Cuentas de: Tesorería; Activos: realizados, financieros, fijos incluyendo los comunitarios, Bienes históricos y culturales, Activos biológicos valorados a precio de mercado; Pasivo: Cuentas por pagar, Préstamos y Contabilización de renovación para la infraestructura, principalmente.

Los avances después de dos décadas de la inmersión en el modelo de la Nueva gestión pública, llevaron a una reforma hacia un sector público moderno, centradas en la integralidad de todo el sector público. (Christensen and Lægreid, 2006b). Nueva Zelanda, como país anglosajón y dada la dinámica de sus organismos ha optado por emitir un conjunto de pronunciamientos con el fin de construir un marco conceptual explícito, que abarca un amplio nivel de detalles, atendiendo a los usuarios, los objetivos, las características de la información contable, el sistema de reconocimiento y registro de las diversas transacciones, así como los elementos que se revelan en los estados financieros.

La Contabilidad del sector público está enfocada a atender demandas de información de carácter general para usuarios externos como: el parlamento, representantes electos, contribuyente, receptores de bienes, proveedores, analistas y la ciudadanía en general, que necesitan información financiera, principalmente, para evaluar: la posición financiera de las entidades, así como los resultados de sus operaciones; la eficiencia de los entes públicos y su viabilidad financiera en el tiempo; el uso de los recursos públicos en términos de su gestión y eficacia en la prestación de servicios y en este mismo sentido, definir y decidir la distribución de recursos y fondos; evaluar el desempeño del gobierno; el impacto del gobierno en la economía; las opciones y prioridades del gasto del gobierno, entre otras.

3.2.2 *Bolivia*

Con la expedición de la Ley 1170 de 1990, se dan cambios fundamentales y reformas administrativas orientadas a evaluar la gestión, al definir el Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa (SIGMA).

Se crea la Contaduría General del Estado para operar el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), que interrelacionaba inicialmente a la tesorería con la contabilidad y posteriormente, con presupuesto, fondos en custodia, participación popular, crédito público, flujo de caja, ejecución presupuestal de las entidades descentralizadas, conciliación bancaria, transferencias electrónicas y notas de débito. El sistema pasó por un período de indefinición sobre su implementación hasta el año 2000, para luego retomarlo con la perspectiva de lograr medir la gestión mediante el cumplimiento de metas y objetivos y bajo la concepción del SIGMA, de registrar los hechos económicos en tiempo real y centralizar los pagos, aplicando la transferencia de fondos interbancario. Actualmente cubre el nivel central y algunas entidades descentralizadas. Para la operatividad del SIIF se dispone de una red informática conectada a una base de datos administrada por la Dirección General de Contabilidad, en donde se registran las operaciones generadas por las Unidades Ejecutoras y Direcciones Administrativas de las entidades del sector público. Actualmente es utilizado en todas las instituciones en las que el Estado posee al menos un 51 % de capital accionario.

Es preciso señalar que en la estructura de diseño del SIGMA no se consideró el tratamiento de los mecanismos técnico-administrativos de relación entre los sistemas de administración tributaria en cabeza de los Servicios Nacionales de Impuestos Internos (SNII) y Aduanas (SNA), con los otros componentes del sistema.

Adicionalmente se cuenta con la Dirección General de Sistemas de Gestión de Información Fiscal; instancia técnica encargada del desarrollo, administración e implementación de los sistemas informáticos como: Sistema de información de contrataciones estatales (SICOES), Sistema integrado de contabilidad (SINCON) con énfasis en la información presupuestal y el Sistema de información de activos fijo (SIAF), desarrollado para el manejo y control de los bienes que posee el Estado y revelar en el Balance del periodo, las adquisiciones de los mismos y su valor.

Con la instrumentalización del Sistemas de Administración Financiera y Control Gubernamental se definió el *Sistema de Contabilidad Integrada*, como: “*el conjunto de principios, normas, recursos y procedimientos que consideran regulaciones jurídicas, normas técnicas y/o prácticas administrativas utilizadas para valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afectan o pueden afectar el patrimonio de las entidades del sector público*”. Lo anterior enmarcado en los preceptos de la teoría contable basados en la partida doble, en los principios de contabilidad generalmente aceptados y en las normas generales de contabilidad.

La Contabilidad integrada se sustentó teóricamente en un sistema común, único y uniforme integrador de los registros presupuestarios, económicos, financieros y patrimoniales, para determinar el costo de las acciones del Estado para producir información financiera útil, oportuna, clara, transparente y comprensible por parte de los diversos usuarios, sin embargo no se ha logrado una cobertura total de las instituciones y las transacciones del sector público, lo que implica una información incompleta.

En el año 2001 se establece el Plan de Cuentas de la Contabilidad Integrada para el Sector Público, estructurado en 5 niveles, conformados por: título; capítulo; grupo; cuenta y subcuenta. Correspondiendo los títulos a: 1 Activos, 2 Pasivos, 3 Enlace; 4 Patrimonio y 5 Resultados.

Sobresale de dicho plan, la diferenciación que se hace de los bienes de dominio privado de los bienes de dominio público. Define a los primeros como activos materiales o inmateriales de uso de la entidad, cuyo derecho propietario está registrado a nombre de la misma y son sujetos de depreciación; en tanto que los de dominio público son bienes de uso irrestricto por la comunidad y que se constituyen en activos del ente ejecutor durante el período de su construcción o mejoramiento, una vez terminados se dan de baja y se entregan a la comunidad; para su control se registran en cuentas de orden. Se considera que dadas sus particularidades de no ser enajenables, intercambiables, tener valor de uso, no pueden estar contabilizados ni ser parte del patrimonio de las instituciones, por lo que no son objeto de depreciación, ni amortización.

3.2.3 Colombia

La Contaduría General de la Nación en su Régimen de Contabilidad Pública (RCP) considera: el Plan general de contabilidad pública (PGCP), el Manual de procedimientos, la Doctrina contable pública y las Normas contables. Conforman el PGCP el marco conceptual como referente teórico que define y delimita el ámbito del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), así como su estructura y sus elementos, al considerar la caracterización del entorno, la definición de entidad contable, las características cualitativas, los objetivos y los usuarios de la información, y los principios y normas técnicas de contabilidad pública. La instrumentalización del PGCP se da mediante el Catálogo general de cuentas (CGC) para el reconocimiento, registro y revelación de los hechos económicos del sector público

Las normas técnicas estipulan los criterios para preparar y presentar los estados, informes y reportes de información económica, social y ambiental; las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad expresado en bienes derechos y obligaciones, así como los métodos de valuación. Igualmente estas normas definen y regulan sobre los soportes, comprobantes, y libros de contabilidad, su tenencia, conservación y custodia.

El CGC está estructurado en 10 clases así: 1. Activos; 2 Pasivos; 3 Patrimonio; 4 Ingresos; 5 Gastos; 6 Costos de venta y operación; 7. Costos de Producción; 8 Cuentas de Orden deudoras; 9. Cuentas de Orden acreedoras y 0 Cuentas de Presupuesto y tesorería.

A su vez las clases se subdividen en 18 grupos que se han mantenido en el tiempo y que se aperturan en cuentas y subcuentas, las cuales han sido dinámicas debido principalmente, a:

- Solicitud de las entidades públicas
- Requerimiento de las autoridades
- Necesidades internas particularmente para acoger metodologías nacionales e internacionales

- Requerimiento externos de los usuarios estratégicos
- Cambios legislativo de diferente orden
- Dinámica de la economía y surgimiento de nuevos hechos económicos

El CGC contiene además de cada una de las cuentas, su dinámica de registro señalando inclusive la contrapartida. Dentro del grupo de cuentas del CGC, cabe mencionar algunas cuyo tratamiento no está considerado, universalmente, como:

Bienes de beneficio y uso público: definidos, en el PGCP, como las cuentas que representan el valor de los bienes públicos destinados al uso y goce de los habitante del territorio nacional que están orientados a generar bienestar social, o exaltar los valores cultural y preservar el origen de los pueblos y su evolución, los cuales son de dominio de la entidad contable pública. Para el reconocimiento y revelación se desagregan atendiendo su estado (en construcción, en servicio, etc.) y la clase del bien (monumentos, parques, etc.).

Recursos Naturales no renovables incluye las cuentas que representan el valor de los recursos naturales no renovables que, por sus propiedades se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación e incluye además las inversiones en que se incurre para su explotación. Para efecto de su revelación se desagregan en: minas, yacimientos y otros recursos naturales no renovables.

La CGN dispone de una gran base de datos de información contable que se constituye en un insumo fundamental para múltiples propósitos. En primer lugar, la elaboración del Balance General de la Nación, principal objetivo institucional, referente para las grandes decisiones del Estado en aspectos contable, financiero, económico, social, presupuestal, de crédito público y endeudamiento, pues en base a dicha información el Estado sabe cuál es su patrimonio, cuánto efectivo posee, cuál es la disponibilidad de éste y en qué invertirlo; cuánto y cuáles son sus activos. Igualmente, a la información contable se le ha dado un valor agregado, mediante la producción de informes específicos como: el Boletín de deudores morosos del estado que incluye tanto personas jurídicas y naturales; los Cuadros

del anuario estadístico con la metodología del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (MEFP-2001) del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Disponibilidad de recurso libre de afectación para incorporar al presupuesto, y la Refrendación y categorización de los municipios para acceder a recursos por eficiencia fiscal y administrativa, principalmente.

Pero quizá el mayor valor agregado está en que, a la fecha, el país cuenta con información de base contable, organizada, coherente y consistente, para 15 años, consecutivos, en periodos trimestrales, facilitando de manera acertada no sólo observar el comportamiento de la economía en su conjunto, sino determinar la tendencia y evolución de los diversos conceptos y la identificación de los comportamientos atípicos, entre otros, estructurada atendiendo diversos intereses como son: el nivel (nacional o territorial); el sector: vivienda, salud, educación, entre otros, o extrayendo conceptos que le son propios como los bienes inmuebles; el endeudamiento público; los pasivos pensionales; los ingresos tributarios, para mencionar algunos. Todo lo anterior, resulta importante para evaluar y establecer el tamaño del sector público, su contribución a la demanda agregada, la repercusión de la política fiscal a la economía, el uso de los recursos y la eficacia del gasto, entre otros.

De otra parte, hay que destacar la importante labor que en el entorno social adelanta la CGN, para dar a conocer los avances en la contabilidad del sector público colombiano, así como sus proyecciones. Este acercamiento se da a través de: El programa de televisión: “*Contando*”; la Cátedra nacional de Contabilidad Pública; la realización, cada 2 años, del Congreso de contabilidad pública; Alianzas interinstitucionales y, las publicaciones de: Textos de contabilidad pública; Diccionario de contabilidad pública; Revista campaña contra la corrupción y, Cuentos y cuentas (Nociones de contabilidad pública para niños).

IV. RETOS Y DESAFÍOS A ASUMIR EN EL CORTO Y MEDIANO PLAZO

La ciencia contable y particularmente la contabilidad en el sector público y las autoridades tienen importantes retos y desafíos para lograr acoger plenamente las características generalmente aceptadas de la información, como son: la utilidad, pertinencia, relevancia, comprensibilidad. Cabe mencionar, entre otros los siguientes:

- La necesidad de un cambio de paradigma en el enfoque de la contabilidad de una presupuestal para asumir una de base devengo.
- Expedición de normas técnica sobre los diversos temas que generan controversias.
- Revisión y expedición de normatividad para zanjar las diferencias entre las normas contables nacionales y las internacionales.
- Adoptar o armonizar los sistemas contables a las Normas internacionales de contabilidad aplicables al sector público, previa evaluación de las características propias del país y de la conveniencia y posibilidad de acogerlas total o parcialmente.
- Revisar y actualizar los manuales contables, planes y catálogos de cuentas, presupuestales y contables, armonizando con sus correspondientes clasificadores incluyendo, además, los estadísticos.
- Ampliar la cobertura institucional a la totalidad del sector público, en especial circunscribiendo los gobiernos locales, que es en donde hay mayor carencia de información.
- Mejorar la calidad de los datos, incorporando la totalidad de las transacciones y hechos económicos del sector público y propiciar la transparencia con información que involucre el devengamiento.
- Suministrar información precisa, útil y oportuna de manera que se logre posesionar a la información contable como un instrumento fundamental para medición, control y toma de decisiones.
- Desarrollar y ofrecer estados e indicadores novedosos obtenidos a partir de la información contable para contar con mayores herramientas que apoyen la gestión pública.
- Darle usos más amplios a la contabilidad bajo un enfoque gerencial, trascendiendo de las finalidades de legalidad y rendición de cuentas.
- Responder a las necesidades de la sociedad en primacía del interés colectivo ofreciendo información clara y veraz, publicitada

ampliamente de manera que sea de fácil accesibilidad a través de los diferentes medios de comunicación y que coadyuve a la participación ciudadana.

- Fortalecer la cooperación intra e interinstitucional de manera que se de el acercamiento entre los diferentes productores de datos, para que se tenga una visión integral del proceso y se interiorice la importancia de tener una información coherente y consistente del país.
- Capacitar permanente a los contadores de las instituciones públicas para que acojan adecuadamente la dinámica de los sistemas o regímenes contables.
- Promover la revisión de los programas académicos de contabilidad pública en aras de responder a los cambios de los últimos años y dirigidos a un enfoque internacional para superar las falencias de un recurso humano poco calificado.
- Trabajar conjuntamente con los gremios y asociaciones contables.
- Evaluar la operatividad de los sistemas e implementar los mecanismos que permitan su mejoramiento continuo.

V. DESARROLLO Y UTILIZACIÓN DE LOS SIAFS EN LA CONTABILIDAD

5.1. Papel protagónico en la producción de información

Los Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) se han convertido en un instrumento central en la administración pública dada la complejidad y especialización de las funciones atribuidas a los diferentes órganos. La magnitud y agilidad de las transacciones hacen que cada vez sea más necesario contar con sistemas automatizados que permitan disponer de información de manera rápida, oportuna y con altos estándares de calidad.

En ausencia de estos sistemas los países se enfrenta a una información fragmentada e inconsistente; eventos registrados doblemente y de difícil reconciliación; reportes incompletos de las operaciones del gobierno y

de los flujos de efectivo; desconocimiento de los pasivos contingentes, transacciones cuasi-fiscales y garantías gubernamentales, entre otras, las que pueden surgir de manera inesperada e impactar fuertemente los resultados fiscales. La integralidad de los sistemas financieros permiten contar simultáneamente con información de base caja y de base devengo, las cuales son complementarias, atiende espectros diferentes y, que se deben conjugar para efecto de análisis y gestión.

Los principales componentes de los SIAF son: la contabilidad, el presupuesto, la tesorería, el crédito público y algunos subsistemas como: administración de bienes, recursos humanos, deuda pública, gestión de proyectos y préstamos externos, que deben estar dotados de controles internos de administración, sólidos, profundos y virtualmente invisibles. El módulo de contabilidad se constituye, en la mayoría de los casos, en el eje central debido a que los otros módulos dependen de éste para la obtención de información útil, oportuna y confiable.

De los subsistemas desarrollados, es preciso comentar los referentes al manejo de la deuda y el de los empréstitos. Para el registro y control de la deuda pública se han desarrollado aplicaciones especiales como el Sistema de Gestión y Análisis de Deuda (SIGADE), el cual opera en varios países como: Bolivia, Argentina, Honduras y Nicaragua; sistema que no siempre están conceptualizado bajo un enfoque internacional, ni tienen una cobertura total, cabe por ejemplo anotar como en Nicaragua no se lleva a nivel nacional el control, ni el registro de los préstamos de la municipalidades, ya que los gobiernos locales están dotados de autonomía y no necesitan autorización para endeudarse.

Países como Argentina, República Dominicana y Honduras han desarrollado subsistemas para el manejo de la gestión y el control financiero de convenios con financiamiento externo, reembolsables y no reembolsables, y de las donaciones, con el fin de facilitar la administración y el registro de las operaciones que se adelantan por parte de las Unidades Ejecutoras de Proyectos (UEP). Caracterizan este subsistema denominado UEPEX, la revelación de los hechos económicos en términos presupuestales, contables y en los términos de los organismos financiadores. Los UEPEX acoge los procedimientos generales definidos para los SIAFs y dispone de procedimientos particulares relacionados con el registro y la revelación de cada convenio, atendiendo sus especificidades como son,

entre otros: los fondos aprobados; los componentes, subcomponentes, actividades y tareas; las compras; contrataciones; compromisos; solicitudes de desembolso, notificaciones de pago o avisos de cobro y reportes exclusivos de sus operaciones, obteniendo ventajas, como: la disponibilidad de información expedita y confiable para la toma de decisiones y la disminución de cargas administrativas al producir automáticamente, a partir de una misma base de datos y mediante el uso de tablas de homologación, informes bajo diversas estructuras y terminologías, para atender disímiles usuarios, minimizando así costos operativos. La utilización de los UEPEX es cada vez más habitual y por ejemplo, en el caso de Honduras, en donde las donaciones y los préstamos externos son de una magnitud importante, hay interés por parte de las 40 municipalidades y especialmente de la de Tegucigalpa, para ingresar al UEPEX, debido a que éste es uno de los requisitos de los Organismos multilaterales para tramitar los empréstitos.

El ciclo financiero de los SIAF permite que se dé una vinculación directa entre los rubros del presupuesto en las etapas de causación, recaudo y pago y los clasificadores contables, registrando además su incidencia en el patrimonio. El factor principal de integración del sistema es la existencia de una única base de datos común y confiable o de diversas bases de datos interconectadas a las cuales fluye, desde y hacia, la información financiera.

Los SIAF están dotados de diferentes reportes de salida, de manera que suministren la información necesaria a los gestores públicos, para sus múltiples propósitos como: elaboración de estados e informes para toma de decisiones, control, proyecciones y rendición de cuentas.

Es preciso anotar que no todos los países han evolucionado en la implementación de los SIAFs de la misma manera y con igual enfoque, siendo importante anotar que existen factores externos a los sistemas que inciden positiva o negativamente en su desarrollo e implementación. Se tiene por el ejemplo el caso de Nicaragua en donde se dispone del Sistema Integrado de Gestión Financiera, Administrativa y Auditoría (SIGFA) para Entidades de la Administración central y con sistemas complementarios como el SIGFA-Autónomo (SIGFA-A), para entidades autónomas consideradas individualmente, pero sin capacidad para generar reportes agregados, y el Sistema TRANSMUNI para registrar las

transferencias del gobierno central a las municipalidades, con un enfoque presupuestal en donde no es posible registrar el devengado y en el caso particular de los gastos el momento del compromiso; por tanto estos se contabilizan de manera simultánea en el momento del pago, no obstante que para efectos contables se dispone del Sistema Contable (SICO), el cual es parte del SIGFA que se alimenta directamente de la información del módulo de presupuesto, por lo cual no se dispone de información de las cuentas por cobrar y por pagar.

En el caso de Honduras que cuenta con el Sistema de Administración Integrada SIAFI y en donde se institucionalizó el devengado, no se ha logrado su implementación total, debido, entre otros a: la falta de voluntad política para: ampliar su cobertura más allá de la administración central; el manejo por fuera del sistema de algunas transacciones; la falta de información sobre los bienes, en particular de los inmovilizados.

Una experiencia diferente es la de Colombia, en donde se implementó el sistema del devengo en todo el sector público. Lo anterior se logró por la combinación de varios factores: en primer lugar: la voluntad política y el compromiso de las altas autoridades, en segundo lugar una normativa clara y de obligatorio cumplimiento por parte de los entes público y que se materializa en la disponibilidad de Balances contables, Estados de actividad, Estados de cambios en el patrimonio, etc.; información financiera que se constituye en requisito para decisiones como: asignación de recursos; categorización de municipios; autorizaciones de endeudamiento, etc., en tercer lugar apoyo con recursos a las municipalidades que era en donde se presentaba las mayores dificultades; en cuarto lugar cuantiosas jornadas de capacitación y asistencia técnica permanente, principalmente a los contadores de los entes públicos y en quinto lugar la disponibilidad de los Sistemas SIIF y CHIP, los cuales se trató en detalle anteriormente.

Un elemento complementario para garantizar la adecuada operatividad de los SIAFs, es la efectividad de los sistemas de control, tanto interno como externo, que permitan comprobar y verificar la pertinencia de la funcionalidad de subsistemas que conforman el sistema y de éste en su conjunto, así como de sus resultados, ciñéndose a las normas y procedimientos establecidos, siendo además importantes que se tengan identificados los potenciales riesgos y se consideren los posibles planes

que se implementarían en caso de sucederse algunas de las contingencias, buscando, así, minimizar el impacto que ello pueda ocasionar. La ausencia de controles puede llevar a que los resultados obtenidos de los SIAFs, no sean coherentes y consistentes, pese a que el sistema opere.

Un buen control resulta eficiente siempre y cuando el diseño e implantación de los mismos sea acorde a los sistemas a evaluar y suficientes a los propósitos; teniendo siempre presente los costos que ello conlleva frente a los beneficios esperados. El control interno por su parte es de más bajo costo y dado el conocimiento de los procesos y procedimientos, así como de la información, usualmente presenta resultados más exhaustivos, lo que lo hace muy convenientes sin desconocer la importancia y complementariedad del control externo.

5.2. Principales problemas y soluciones

Los diferentes países que han implementado los SIAFs se han visto beneficiados mediante un manejo ordenado y organizado de sus finanzas, que atiende las finalidades muy generalizadas de cumplimiento de la legalidad y la rendición de cuentas en aras de la transparencia; pero que en algunos casos no han logrado cubrir con las expectativas que se tenían de los mismos, debido a los múltiples obstáculos originados en aspectos de orden técnico, procedimental, legislativo y políticos, entre otros, los cuales se señalan a continuación:

- Desconocimiento de la realidad del país, de sus limitaciones y posibilidades; no siempre se tuvo la verdadera dimensión del punto de partida frente a los requerimientos para cumplir los objetivos a los que se quería llegar; desfases que generaron costos adicionales. Las experiencias señaladas han permitido adoptar mecanismo técnicos para una adecuada evaluación previa.
- El rol del estado en una sociedad cerrada y paternalista que le asigna la responsabilidad de responder a las necesidades de la sociedad mediante la provisión de bienes y servicios, sin tener en cuenta su papel fundamental como productor y creador de riqueza. Lo anterior esta revaluado en algunos países, con una visión de manejo del estado bajo un enfoque empresarial inmerso en una economía de mercado, como sucedió en Nueva Zelanda.

- La ausencia normativa que se constituye en una falencia frente a la necesidad de un mandato claro que fije la celeridad y rigurosidad de actuar conforme a las reglas establecidas. En algunos casos si bien las normas existen están débiles y las sanciones contempladas inoperantes. Valga mencionar el Perú en donde la normatividad contable se encuentra desactualizada y fragmentada; el marco conceptual es limitado y no se dispone de un manual de procedimientos contables. Lo anterior se soluciona con la revisión, actualización y expedición de una normatividad clara y la adopción de mecanismos para su cumplimiento. En algunos países se ha forzado al acatamiento de las normas y a la utilización de los sistemas por parte de los entes públicos. Como ilustración se tiene que en Honduras, no se puede acceder a préstamo externos y donaciones sino se tramitan a través del SIAFI; en Colombia la no presentación de información contable oportuna se sanciona con la disminución de los recursos a recibir por transferencias, la no expedición de certificaciones y autorizaciones, entre otros.
- La visión corto placista de algunos gestores que han limitado su interés a la información presupuestal y que se explica en parte por el rezago de la información contable, por tanto en la medida en que se ha ofrecido información oportuna coherente y consistente se logró cambiar la percepción y la preferencia. En Colombia se vivió un proceso de renuencia al cambio el que se ha superado ampliamente en la medida en que se ha conocido las bondades de la información contable; es así como instituciones como el Departamento Nacional de Estadísticas (DANE), utiliza la base de datos de la CGN para el cálculo de la contribución del sector público al Producto Interno Bruto (PIB); información que anteriormente obtenía mediante encuestas de una muestra de entidades públicas.
- Países que han desarrollado e implementado los SIAFs buscando la incorporación de sistemas desarrollados con anterioridad mediante interfaces, que no siempre resultaron compatibles y que además implicó modificaciones a los sistemas para atender los nuevos requerimientos, lo que a veces resultó bastante complejo e inapropiado. Por ejemplo Nicaragua cuenta con varios sistemas fragmentados, por lo actualmente se ha embarcado en el proyecto

de Modernización del Sistema de Administración Financiera, el cual se espera que entre en funcionamiento en el 2014.

- La sobrestimación de la capacidad del sistema frente al volumen de información que se incorpora y que ha inducido a tomar medidas para evitar que colapse el sistema como el desarrollo de sistemas independientes para los gobiernos locales. En el caso de Honduras en donde al SIAFI se le han colgado múltiples subsistemas, por lo que la incorporación del Sistema de Administración Municipal (SAMI) que iniciará operaciones el próximo año, les genera mucha incertidumbre.
- Inadecuada parametrización del sistema debido que no siempre se involucran los dueños del proceso quienes los conocen ampliamente o que la labor fue adelantada por personal externos a la organización. Esta falencia se superó con la revisión que obligatoriamente debió hacerse para la adecuada operatividad del sistema.
- Falta de procedimientos claros y de adopción de criterios de reconocido valor técnico. En estos puntos algunos países se han apoyado en la experiencia de otros con mayores desarrollos contables, por ejemplo México adelantó una reforma a su sistema contable y consultó avances logrados por otros países.
- Permitir registros manuales ante la ausencia de los módulos correspondientes, por tanto es pertinente el desarrollar de los módulos necesarios para que el sistema opere de manera automatizada, siempre y cuando se evalúe la relación costo beneficios. Se tiene como ejemplo Brasil en donde se dispone de un sistema automatizado para lo cual asume costos importantes en recurso humano y tecnología.
- Consentir operaciones por fuera del sistema, por lo que al no registrarse se presentan distorsiones entre los resultados del sistema y la realidad, lo cual se resolvió colocando restricciones al sistema que limitaron este tipo de operaciones. Por ejemplo: en Honduras se asumieron y cancelaron compromisos que no contaron en su momento con apropiación presupuestal.

- Poca preparación para asumir el cambio trascendental en la forma de autorizar, gestionar y controlar los registros presupuestales y financieros. La poca disponibilidad de recursos tanto técnicos, como humano sobre todo a nivel de los entes locales, que no disponen de profesionales contables, ni de los equipos necesarios para conectarse al sistema es quizá una de los mayores problemas, lo que precisó adelantar procesos de capacitación integral. En el caso de Colombia esto demandó y demanda permanentes jornadas de capacitación, buscando cubrir el desconocimiento de algunos contadores en contabilidad del sector público y en los Sistemas SIIF y CHIP, máxime que en entes como los municipios, el clientelismo es una constante.
- La falta del conocimiento, de la integralidad de la operación del sistema, por parte de las áreas involucradas en el proceso y por ende del impacto de un inadecuado registro en cada una de las etapas y en los resultados, por lo que se crearon mecanismo de acercamiento entre las áreas y se formalizaron reuniones que se constituyeron en el espacio apropiada para el intercambio de ideas y las discusiones técnicas a que hubiere lugar.
- Información contable desactualizada e incompleta, debido a su poco protagonismo en la organización por lo que se le dio la primacía a la información presupuestal, lo cual generó procesos de saneamiento contable que condujeron al registros de la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones ciertas de los entes públicos. Por ejemplo en Colombia fue necesario expedir una Ley de Saneamiento Contable con el fin de depurar los saldos contables que reflejaban derechos y obligaciones inexistentes y que distorsionaban los resultados finales.

Los mayores problemas entre la clasificación presupuestaria y la contable radica en:

- Desarrollo de matrices de conversión de manera independiente en cada una de las áreas comprometidas con el proceso y sin tener puntos de control cuando son objeto de actualizaciones y mantenimientos. Se constituyeron comités permanentes para pensar de manera colectiva cuando se vaya a efectuar el mantenimiento de matrices y se adecuaron en los sistemas alertas para cuando no

se tenga en las matrices relacionadoras el círculo completo de una transacción.

- La definición de clasificadores presupuestarios agregados que no permiten diferenciar la clase del ingreso y el gasto y que dificultan su asociación a la matriz contable, por lo que se ha optado por llevarlos a un clasificador genérico, con lo cual se desvirtúa la información. Esta problemática requiere de decisiones políticas para su solución definitiva.
- Falta de manuales y clasificadores armonizados entre lo presupuestal, lo contable y lo estadístico que ante la imposibilidad de efectuar un registro completo, el sistema los lleva a una bolsa; cuyos saldos deben ser objeto de depuración, por lo que se han adelantado procesos de revisión y actualización de los manuales, y se han colocado en la páginas web para que estén disponibles para su consulta.
- En el manejo de operaciones que no tienen reflejo presupuestal como son las valuativas (valorizaciones, depreciaciones, et), las cuales desde la técnica contable impacta en los gastos; para ellas se han habilitado clasificadores presupuestales sin efecto que permite su registro y llevar la secuencia del proceso. Este tipo de operaciones corresponden a las incorporaciones que se hacen por parte de la contabilidad al final de los respectivos periodos.
- Operaciones por fuera del sistema, sin cumplir con el requerimiento de la universalidad del registro contable de las transacciones con efecto económico financiero y que han llevado a la incorporación de forma manual de estas transacciones, lo cual hace que el sistema se vuelva vulnerable y se pierda oportunidad y consistencia de la información, debiendo definirse políticas que no permitan este tipo de situaciones y que de darse conlleve a drásticas sanciones
- La incorporación de operaciones de forma manual dada su ambigüedad para automatizarlas, lo cual debería ser una opción cada vez mas limitada, de manera que se induzca a introducir los cambios necesarios para que se de una asociación univoca entre los clasificadores del presupuesto y la contabilidad.

- La contabilización de operaciones que implican movimientos de caja, pero que no corresponden a ejecuciones de gastos como son: las cajas menores, los avances y anticipos y que han generado discrepancias en su manejo. Hay quienes los reflejan como una ejecución de gasto, sin que esto realmente haya sucedido y que por tanto en el momento de la legalización del mismo no se tiene en cuenta, presentándose un desfase importante entre el reconocimiento del hecho económico y el momento en que este se produce, y quienes lo registra inicialmente solo en la contabilidad y lo ejecutan presupuestalmente en el momento en que se da el gasto. Para esto último igualmente se tiene habilitados clasificadores presupuestales sin efecto, pero que permiten mantener la secuencia de la operatividad del sistema.
- La asociación del presupuesto a los movimientos de la caja dejando por fuera del registro a las operaciones interinstitucionales que se realizan sin situación de fondos o flujo de efectivo como los cruce de cuentas, que al no ser controladas en la contabilidad dejan sin reconocimientos ingresos y gastos del periodo.
- El principio presupuestal de la periodicidad que limita el registro de operaciones a la vigencia y que al presentarse transacciones de periodos anteriores no pueden registrarse hasta tanto se normalicen; situación que no restringe, ni condiciona los registros contables que antecederían a los presupuestales; este problema se viene resolviendo con la legalización de dichos evento, pero genera discrepancias por el tiempo que transcurre entre el hecho económico y su reconocimiento.
- Pagos por fuera del sistema y por tanto sin utilizar la Cuenta única, dificultando el control y el manejo eficiente de la tesorería , lo que ha inducido a ampliar la cobertura de la Cuenta única a la totalidad de los pagos del sector público que opera en los SIAFs.
- Imposibilidad de llevar y controlar mediante el sistema los logros frente a las metas físicas de las actividades o proyectos para determinar la utilidad y efectividad del gasto, por lo que se está en proceso de definición e implementación de indicadores de gestión en los SIAF.

- Fallas en los diferentes módulos, pero particularmente en el de contabilidad del cual habitualmente dependen los demás, debiendo dinamizar el sistema mediante la incorporación de registros ad hoc de manera que no se frene la operatividad del sistema.

VI. ¿HACIA DONDE VA LA CONTABILIDAD PÚBLICA PATRIMONIAL DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL?

6.1. ¿Adoptar o armonizar las NICS?

La existencia de diversos sistemas y normativas contables dificultan la comparabilidad de la información financiera de los diferentes países y de sus empresas y, se constituyen en un obstáculo de la economía globalizada y particularmente para acceder a los mercados financieros y a la inversión extranjera.

Al respecto algunos autores señalan que existe una cierta homogeneidad en el tipo de estados financieros de los distintos países, (Montesinos et al. 1995), pero se presenta una gran diversidad en el contenido de los mismos atendiendo su nivel de detalle (Luder, 1989).

Entre los hechos que sobresalen como producto de la internacionalización de la economía se tiene:

- La tendencia progresiva a un mayor endeudamiento externo por parte de los gobiernos y las empresas, debido a la gran liquidez en los mercados internacionales frente a la escasez de los mercados domésticos.
- Crecimiento de las inversiones en cartera, principalmente por parte de los fondos de pensiones, fondos de inversión y compañías de seguros, que en busca de una mayor rentabilidad invierten sus excedentes de liquidez en títulos públicos y financieros en los mercados internacionales.
- Creación de nuevos instrumentos de coberturas de riesgos, particularmente en divisas, como: Opciones, futuros o swaps negociados desde distintos centros financieros.

- Privatización de empresas públicas, lo cual ha tenido trascendental importancia en América Latina.

Lo anterior, ahondado en la poca disponibilidad de información, condujo a la necesidad de adelantar reformas importantes, tanto administrativas como operativas y buscar la armonización de la información financiera a la normativa internacional.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) surgen para atender la importancia que los Organismos Internacionales como: el Fondo Monetario Internacional, la Federación Internacional de Contadores, el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, le han dado al Sistema de contabilidad como núcleo integrador de la información financiera del Estado, de manera que bajo un mismo marco conceptual y estructural pudiera compararse de manera confiable estados financieros del sector público de los diferentes países. Estas normas están conformadas por 21 principios que incluyen la contabilidad patrimonial en base devengado y un marco conceptual novedoso que implica cambios trascendentales en los sistemas contables de los países.

Por lo anterior, para la implementación de las NICSP es importante el estudio al interior de cada país de sus sistemas contables, de sus características intrínsecas y de sus realidades, para optar por la adopción o armonización a las NICSP, previo análisis del impacto y sus implicaciones en el entorno económico, normativo e institucional, entre otros, así como la evaluación de sus costos frente a los beneficios esperados.

6.2. Principales obstáculos a superar

Dentro de los obstáculos a los cuales se ven abocados los países para dar este cambio trascendental en materia de contabilidad pública se encuentra: la capacidad para redefinir los regímenes de contabilidad en sus diversos componentes: marco conceptual, modelo instrumental, planes y catálogos de cuentas; la falta de recurso humano capacitado, explicada de una parte, por el poco conocimiento de la normas internacionales a nivel profesional y académico, por lo que se presenta una falencia que no será fácil supera en el corto plazo y que debe ser una preocupación gremial que induzca a revisar y replantear los programas académico e

implementar mecanismos que permitan conocer el nuevo enfoque de la contabilidad y, desde el ámbito tecnológico, cambios de dicha magnitud conllevan costos elevados por el desarrollo o por las adecuaciones y modificaciones a los sistemas que estén operando, sin que esto implique el desconocimiento de la realidad y el devenir de la economía mundial. Se tiene a manera de ilustración el caso del Perú en donde mediante un acto administrativo se implementaron las NICSP, sin embargo ello no condujo a la modificación del marco conceptual, de los procedimientos, del plan de cuentas y del catálogo de cuentas.

Es preciso anotar que la adopción o armonización de las NICSP debe estar precedidas por estudios que permitan determinar la conveniencia e impacto, de acogerlas en su totalidad o hacerlo de manera paulatina iniciando con algunas de ellas.

Al respecto es importante anotar que uno de los mayores problemas que se tiene en países como Nicaragua, Perú, Honduras, es el relacionado con los activos fijos sobre los cuales no se dispone de información completa y, la existente corresponde a activos valorados a costo histórico los que no han sido objeto de depreciaciones y valorizaciones o desvalorizaciones; lo anterior es una limitante para acoger la NICSP 17- *Propiedades, planta y equipo*, en donde estos activos se deben reconocer por el *valor razonable*, definido como: “...el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua”, lo que es equivalente al precio de mercado.

Colombia optó por un proceso de armonización de su sistema contable a las NICSP, toda vez que del análisis que se efectuó a la normativa contable se encontró que muchos de los elementos considerados eran coincidentes a los tratados en las normas internacionales por lo que se planteó un reordenamiento de los desarrollos que se tenían, buscando la armonización con algunas NICSP, las cuales se seleccionaron teniendo en cuenta su pertinencia a partir de las particularidades y necesidades del país. En este contexto se: acogieron conceptos como: materialidad, valor razonable, corriente y no corriente (NICSP 1) y propiedades para inversión (NICSP 16); se redefinieron los conceptos de activo y pasivo y, las cuentas de actividad, financiera, económica, social y ambiental (NICSP 1), Hechos posteriores al cierre (NICSP 14) y Propiedad, planta y equipo

(NICSP 16); se precisaron los procedimientos de: reconocimiento de las provisiones para los inventarios (NICSP 12) y reconocimiento contable de las valorizaciones y desvalorizaciones (NICSP 17), principalmente.

VII. IMPORTANCIA DE DISPONER DE UNA BASE DE DATOS COHERENTE Y CONSISTENTE

7.1. Valor agregado y utilidad de la información contable

A nivel del sector público el disponer de forma oportuna y precisa de los resultados de la gestión de los recursos públicos para evaluar su pertinencia, eficacia y eficiencia, permitirá además, si fuere del caso, tomar los correctivos a través de sus poderosos instrumentos de política fiscal, política monetaria o mecanismos de endeudamiento, tanto interno como externo, que conduzcan al logro de las metas fiscales y económicas fijadas, que deben estar orientadas a la búsqueda de una mejor redistribución de la riqueza.

Las demandas adicionales de información abren campo a la introducción de nuevos conceptos y metodologías para darle a la información contable diversas lecturas a partir de la construcción de novedosos reportes, estados e indicadores como instrumentos disponibles para el gestor público que permitan el razonamiento claro para establecer plenamente cuál es la situación real de un país y su perspectiva, así como los choques económicos y las repercusiones sociales frente a los diversos escenarios posibles a enfrentar.

Surge internacionalmente, la necesidad de revisar y reevaluar conceptos y metodologías que se vienen aplicando y que han logrado un alto posicionamiento como herramientas gerenciales, de medición y control. Tradicionalmente, uno de los principales indicadores de las finanzas públicas ha sido el análisis del nivel de endeudamiento del sector público, referido al PIB, (para ser comparable entre los diversos países) y su dinámica a través de los diferentes periodos fiscales, para determinar las tasas reales de interés, el crecimiento y el resultado primario. Bajo este argumento no se consideran los activos financieros y no financieros del sector público y aquellos pasivos diferentes a la deuda pública y por ende el patrimonio, así como su impacto en los resultados macroeconómicos.

En el caso particular del sector público, impactado fuertemente por la internacionalización de la economía, un análisis integral de la situación financiera demanda un

enfoque financiero a partir de la evaluación del patrimonio neto definido como la diferencia entre el total de los activos y el total de los pasivos y los ingresos y gastos del periodo correspondiente.

7.2. Metodologías internacionales

Una metodología internacional para evaluar la situación financiera del gobierno que enmarca lo anterior, es la contenida en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (MEFP-2001) del FMI, la cual permite determinar explícitamente la rentabilidad media de los activos financieros y no financieros, así como las inversiones productivas y no productivas, la sostenibilidad fiscal y la incidencia de los fondos de estabilización de la deuda, entre otros. Para la aplicación integral de dicha metodología, se requiere disponer de un marco contable completo, integrado y regulado que exija a los diversos entes públicos llevar contabilidad financiera de manera que se cuente con la información de los saldos y flujos que permitan la organización, presentación y construcción de los estados e indicadores propios de esta metodología. Así mismo es importante contar con un proceso de consolidación.

Conceptos e indicadores novedosos definidos internacionalmente para determinar el desempeño global y la situación financiera del gobierno deben utilizarse de manera consistentes con los objetivos finales del análisis; siendo importante mencionar entre otros, los siguientes: la Riqueza neta; Deuda bruta; Pasivos contingentes; Resultado operativo neto; Ahorro bruto; Préstamo neto/endeudamiento neto, entre otros,

Algunos países ya obtienen sus cifras fiscales utilizando estas metodologías y establecen el déficit o superávit fiscal por el método de causación o devengo que resulta ser el más apropiado y actualmente promocionado, por que permite una mayor transparencia en los resultados, al ubicar los ingresos y los gastos en el período al cual se realizan, independientes del momento en que se da la corriente del efectivo.

VIII. CONCLUSIONES

1. Los países han tenido diferentes dinámicas en sus desarrollos contables y por tanto esto puede dar ventajas comparativas entre quienes llevan sus sistemas contables en base devengo frente a los que utilizan la base caja, por disponer de información más completa al incorporar la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones, sin embargo es preciso tener en cuenta las características propias de cada país en cuanto a su tamaño, posibilidades y desarrollo, ya que puede resultar más conveniente llevar un sistema en base caja modificada antes de asumir totalmente la base devengo, teniendo en cuenta que ello conlleva costos de reingeniería de procesos, cambios normativos, capacitación y formación, desarrollo de aplicaciones informáticas y modernización tecnológica.

Honduras es un país que lleva un sistema de caja modificado al considerar la etapa del compromiso en los gastos e incorporar para efecto de definir la situación fiscal la deuda flotante; este sistema le resulta, por ahora apropiado, dada la baja cobertura y la calidad de la información en donde no se dispone de los saldos de algunos activos y pasivos, siendo la situación más crítica la de los activos fijos.

Colombia es un ejemplo de los países que pasaron de una base caja a un sistema de devengo en donde la adopción oficial en el sector público surge de la voluntad política y del compromiso de las autoridades, mediante la creación de la institución, Contaduría General de la Nación, quien definió e institucionalizó el Sistema Nacional de Contabilidad Pública; así mismo, se adelantó el desarrollo del módulo contable en el SIIF; el desarrollo del CHIP; arduas jornadas de capacitación; asistencia técnica permanente y apoyo con recursos importantes en cada uno de los entes público para disponer de sistemas contable o adoptarlos a los requerimientos del Plan general de contabilidad pública. Es preciso comentar el caso de las grandes empresas colombianas como la Empresa Colombiana de Petróleos (ECOPETROL) con sistemas contables muy desarrollados para atender los distintos negocios, quienes optaron por continuar con sus sistemas y enviar a la CGN reportes de sus estados financieros, en los cortes trimestrales, presentados conforme a la estructura del CGC. En este orden de ideas se dispone de una cobertura del total del Sector público colombiano con un buen nivel de calidad que le permite obtener trimestralmente, el balance consolidado del sector público total o por niveles y sectores.

2. La apertura de la economía ha inducido, en algunos casos, a la adopción o armonización de los sistemas contables nacionales a normas internacionales de contabilidad aplicables al sector público y se ha vuelto un tema novedoso. La decisión de dicho cambio que deberán en algún momento tomar los países, debería estar supeditada al desarrollo alcanzado en materia contable y a la conveniencia de acogerlas total o parcialmente, máxime que algunos aún no han logrado niveles adecuados de cobertura, por lo que puede resultar traumático acoger la totalidad de las NICSP. Se tiene por ejemplo en Honduras en donde se presenta baja cobertura institucional, a pesar de que existe legislación de carácter obligatorio para acoger el sistema devengado, este aún no se asume en la totalidad de los entes públicos, teniendo dificultades principalmente en los activos fijos y en los pasivos financieros correspondientes a las cuentas por pagar. Actualmente está en un proceso de revisión, incorporación y depuración de normas, conceptos y saldos con el fin de prepararse para adoptar las NICSP, en el año 2014..

3. El disponer de información patrimonial hace al país y a sus entidades y, particularmente a las empresas atractivas para el inversor externo y les permite acceder a los mercados financieros internacionales. En este mismo sentido será mucho más favorable para quienes aplique las normas internacionales. Colombia ha mostrado un comportamiento creciente en los últimos años de inversión extranjera, debido en parte a los logros en materia contable.

4. El desarrollo e implementación de sistemas de administración financiera han conducido a un manejo organizado de las finanzas públicas y ha permitido disponer de mayor y mejor información para la gerencia pública, pero para lograr el cumplimiento de la totalidad de los objetivos, se necesita además de la voluntad política, contar con una adecuada legislación, recursos tecnológicos y personal altamente capacitado, lo cual conlleva costos significativos que deberán evaluarse frente a los beneficios. Se tiene por ejemplo el caso del Brasil con un alto nivel de automatización de sus procesos pero con elevados costos operativos.

5. Un reto y desafío importante para los SIAFs sería la ampliación de la cobertura institucional y transaccional a todo el sector público y particularmente incorporar los territorios sobre los cuales se tiene muy poca información, siendo esto una constante en los diversos países. Sobre

este último aspecto se han presentado problemas dada la complejidad de operaciones del sector público en donde el nivel de detalle implementado en el sistema es bastante amplio para acoger a la totalidad de entes del sector público; desagregación que resulta sobredimensionado para entes de los niveles locales o territoriales. Experiencias en este sentido de países como Nicaragua y Honduras, los han llevado a desarrollos especiales para las municipalidades considerando sus características, limitaciones y posibilidades.

6. El nuevo rol del estado, le exige mecanismo de control y seguimiento más complejos para efecto de determinar el cumplimiento de su función social, por lo que la información financiera debe ser complementada con indicadores de cumplimiento de metas y objetivos. Este enfoque se observa en países muy avanzados como Nueva Zelanda.

7. Es preciso cambiar el paradigma de que la contabilidad se circunscribe al registro de datos y teneduría libros por un enfoque amplio sobre las múltiples posibilidades que ofrece la información contable para la construcción de novedosos estados e indicadores que permiten trascender del análisis tradicional y permiten la comparabilidad entre países. El MEFP-2001 del FMI preferencia para la construcción de las estadísticas fiscales la base devengo y países como Chile y Colombia elaboran los cuadros para el anuario estadístico sobre dicha base.

8. La experiencia de los países en su evolución contable, es un buen referente y debería ser aprovechado por aquellos que están iniciando dichos procesos, valga mencionar a Nueva Zelanda, Brasil, Colombia, entre otros.

9. La técnica contable adolece de pronunciamientos universales sobre algunos temas específicos, sin embargo se han hecho esfuerzos importantes por parte de los países y han fijado una posición frente a su tratamiento, por ejemplo: Bolivia en manejo de los *Bienes comunitarios*, Colombia con un tratamiento bien diferente a los anteriores bienes que denomina *Bienes de beneficio y uso público* y adicionalmente el reconocimiento y registro de los *Recursos naturales*.

10. Existe una gran falencia de personal altamente calificado en la profesión contable aplicable al sector público, en donde se requiere la

conurrencia del sector público, los gremios y la academia para revisar y modificar los programas de contabilidad y considerar las NICSP.

BIBLIOGRAFIA

- Alves da Cruz, Isaltino. 2005. *La cuenta de Inversión en el MERCOSUR*. Ministerio de Hacienda del Brasil. XX Congreso Nacional de Contadurías Generales. Buenos Aires, Argentina.
- Beber, Harald. 2002. *Las reformas del Estado en Nueva Zelanda*. Centro de Estudios Públicos, vol.2, 2002. Chile.
- Camacho, Juan Carlos. 2003. *Viabilidad del Sistema Integrado de Administración Financiera Pública en Bolivia (1990 - 2001)*. Estudio de caso. Universidad de Chile.
- Cano, Abel María. 2010. *Algunas Experiencias Exitosas en Latinoamérica Relacionadas con la Estandarización Contable*. Revista Facultad de Ciencias Económicas. Vol. XVIII (2), Diciembre 2010. Universidad de Medellín. Colombia
- Consejo Federal de Contabilidad. 1993. *Resolución No. 750/93*. Establece los principios de Contabilidad. Brasil.
- Contaduría General de la Nación. 2008. *Armonización a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública: La experiencia de la Contaduría General de la Nación*. Textos de Contabilidad Pública. N° 2. Imprenta Nacional. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. 2008. *La Contabilidad Pública: Salvaguarda del Patrimonio Público*. Textos de Contabilidad Pública. N° 6. Imprenta Nacional. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. 2008. *La contabilidad y su Utilidad en el Sector Público*. Textos de Contabilidad Pública. N° 3. Imprenta Nacional. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. 2011. *Régimen de Contabilidad Pública 2011*. Bogotá, Colombia
- De Andrade Martins, Gilberto. 2006. *Hablando sobre Teorías y Modelos en las Ciencias Contables*. Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13, Julio-Diciembre 2006. (42-53). Mérida, Venezuela.
- Figuroa, Ramón. 2001. *Los Avances y Potencialidades de los Sistemas Integrados de Administración Financiera del Sector Público*. Documento presentado en la 4ª sesión del XIV Seminario Regional de Política Fiscal, Santiago, Chile.
- Gaiola, Antonio y Mariaca, René. 2005. *La contabilidad Pública en Bolivia, España y Portugal: Una Descripción Comparada*. Documento de Trabajo No.08/05. Instituto de Investigaciones Socio Económicas. Bolivia.
- López, Antonio y Carrasco, Daniel. 1994 *La Información Contable en el Sector Público: Su Enfoque para la Administración Local*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIV, Núm. 79. (pp. 463-480). España.
- Massieris, Ricardo. 2010. *Modelos contables*. <http://www.buenastareas.com/ensayos/Modelos-Contables/240368.html>
- Ministerio de Hacienda de Brasil. 2011. *Cuentas Públicas*. http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Consolidacao_Contas_Publicas.xls
- Ministerio de Hacienda. 2006. *Nuevos Rumbos para la Contabilidad Pública en Brasil*. Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. Santacruz de la Sierra - Bolivia.

- Molina, Germán. 2004. *La Contabilidad Pública en Bolivia: Algunas Consideraciones al Respecto*. Ministerio de Hacienda. Bolivia.
- Mora, Gustavo., Montes, Carlos y Mejía, Eutimio. 2007. *Experiencias de Estandarización Contable Internacional*. Editorial Universitaria de Colombia.
- Morales, Fernando. 2008. *Características Históricas en los Sistemas Contables de Argentina, Brasil y Chile Previo a la Armonización Internacional*. Universidad de Bio Bio. Chile.
- Morales, Fernando y Jarne, José. 2006. *Clasificación Internacional de los Sistemas Contables de Argentina, Brasil y Chile*. Revista Panorama Socioeconómico N°32, (pp.90-94). Chile.
- Pina, Vicente. 2004 *La contabilidad pública en algunos países de la OCDE. La contabilidad pública en Nueva Zelanda*. Edición. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Finanzas. España